CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 16 de diciembre de 1999 *

I. Hechos, marco normativo y procedimiento principal

1. La sociedad Brinkmann Tabakfabriken GmbH (en lo sucesivo, «Brinkmann»), que tiene su domicilio social en Bremen (Alemania), produce tabacos elaborados, entre los que se incluyen unos cigarritos semiacabados, denominados «Steckzigarillos».

2. En 1996 y 1997, Brinkmann presentó varias declaraciones tributarias ante el Hauptzollamt Bielefeld (en lo sucesivo, «Hauptzollamt»).

3. El importe del impuesto sobre el tabaco que grava la producción de cigarritos mencionado en las citadas declaraciones tributarias se calculó conforme al artículo 4, apartado 1, punto 2, de la Tabaksteuergesetz (Ley alemana que regula los impuestos sobre el tabaco; en lo sucesivo, «TabStG»), en su versión en vigor en el momento de ocurrir los hechos. [1] Esta disposición estaba redactada en los siguientes términos:

«Artículo 4

El impuesto asciende:

1) [...]»

2) Para los cigarros puros y cigarritos, al 5 % de su precio de venta al por menor, con un mínimo de 3,1 Pf la pieza.

[...]»

1 — Artículo, en su versión vigente a partir del 1 de enero de 1993 (BGBl. 1992 I, p. 2150), modificado entretanto por una Ley de 26 de mayo de 1998 denominada «Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze» (BGBl. 1998 I, p. 1121).

* Lengua original: francés.

4. No obstante, Brinkmann tuvo especial cuidado en que cada una de sus declaraciones tributarias fuera acompañada de una reclamación encaminada a que el Hauptzollamt fijara el importe del impuesto teniendo en cuenta el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos. [2]

5. La finalidad de la Directiva 92/80, señalada en su tercer considerando, es «establecer impuestos mínimos para el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos».

6. El ámbito de aplicación de la Directiva 92/80 se halla definido en su artículo 1, el cual dispone, en particular, que:

«Los siguientes grupos de tabaco elaborado fabricado en la Comunidad e importado de países terceros estarán sometidos, en cada Estado miembro, a un impuesto especial mínimo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 de la presente Directiva:

a) cigarros puros y cigarritos;

[...]»

7. El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 está redactado en los siguientes términos:

«A más tardar el 1 de enero de 1993, los Estados miembros aplicarán un impuesto especial que podrá ser:

— bien *ad valorem,* calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto, fijado libremente por los fabricantes establecidos en la Comunidad y por los importadores de países terceros, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 72/464/CEE;

— bien específico por cantidades;

— bien mixto, formado por un elemento *ad valorem* y un elemento específico, siempre que el impuesto especial global, expresado bien en porcentaje o bien en kg o por número de piezas, sea al menos igual a los tipos o a los importes mínimos fijados de la siguiente forma:

— para los cigarros puros y cigarritos: 5 % del precio de venta al por

2 — DO L 316, p. 10.

menor incluidos todos los impuestos o 7 ECU las 1.000 piezas o por kg;

[...]»

8. El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/80, formula el principio siguiente:

«Los tipos impositivos o importes a que se refiere el apartado 1 se aplicarán a todos los productos que pertenezcan al grupo de tabaco elaborado correspondiente, sin distinción, dentro de cada grupo, en cuanto a calidad, presentación, origen de los productos, materiales empleados, características de las empresas o cualquier otro criterio.»

9. Brinkmann alega que, al prever un impuesto mínimo como elemento de tributación suplementario, el artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG adaptó incorrectamente el Derecho alemán al artículo 3 de la Directiva 92/80, e invoca el efecto directo de esta disposición para solicitar al Juez que no le aplique el impuesto mínimo de que se trata.

10. A raíz de ser desestimadas sus reclamaciones por el Hauptzollamt, Brinkmann interpuso un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf, el cual, mediante resolución de 5 de octubre de 1998, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes.

II. Las cuestiones prejudiciales

«¿Supone el artículo 4, apartado 1, número 2, de la Tabaksteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Tabaco), en su versión de 21 de diciembre de 1992 (Bundesgesetzblatt 1992 Teil I, p. 2150) una adaptación incorrecta del Derecho interno al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO L 316, p. 10, de 31 de octubre de 1992)?

En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión:

¿El artículo 3, apartado 1, de la citada Directiva confiere al sujeto pasivo del impuesto sobre el tabaco un derecho inmediato a que se liquide el impuesto conforme a la Directiva, con la consecuencia de que el impuesto mínimo aplicado en Alemania a los cigarros puros o cigarritos contrario al tenor literal de la Directiva no debe ser aplicado por los órganos jurisdiccionales nacionales?»

III. Las respuestas a las cuestiones prejudiciales

A. *Por lo que se refiere a la primera cuestión*

11. Mediante su primera cuestión prejudicial, el Finanzgericht solicita al Tribunal de Justicia que dilucide la compatibilidad del artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80.

12. En el marco del litigio principal, el Hauptzollamt alega que la disposición controvertida no se ajusta enteramente a la estructura de la Directiva 92/80, pero que esta no conformidad existe tan sólo en un plano «puramente formal» y produce únicamente un efecto insignificante sobre los sujetos pasivos de los impuestos sobre el tabaco, de forma que no cabe considerar que el legislador alemán haya adaptado incorrectamente el Derecho interno a la Directiva.

13. El Finanzgericht comparte este punto de vista. Dicho órgano jurisdiccional estima que «por regla general, únicamente puede hablarse de una adaptación incorrecta del Derecho interno cuando la legislación nacional sea contraria a la Directiva, en el ámbito del Derecho material, lo cual acarrea, para los interesados, unos inconvenientes considerables».

14. En el presente caso, la Comisión, en su informe de 19 de mayo de 1998 sobre la estructura y los tipos de gravamen de los impuestos sobre el consumo de cigarrillos y otros tabacos elaborados (al cual se adjuntó una propuesta de modificación de la Directiva 92/80, entre otras), consideró que, aun cuando la normativa alemana constituía, en un plano puramente formal, una infracción de la Directiva 92/80, sin embargo, ello no daba lugar a consecuencias nefastas. [3]

15. El Finanzgericht, después de llevar a cabo un estudio de la sintaxis de la disposición controvertida, afirma que la fórmula utilizada combina de hecho las dos primeras opciones que ofrece el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80. La fórmula «5 % del precio de venta al por menor, con un mínimo de 3,1 Pf por pieza» significa que el impuesto sobre los cigarros puros y los cigarritos cuyo precio de venta al por menor sea inferior a 62 Pf asciende a 3,1 Pf por pieza y que es del 5 % del precio de venta al por menor para las otras, cuyo precio de venta al por menor sobrepase el citado nivel. Por lo tanto, el impuesto *ad valorem* y el impuesto específico son objeto de una aplicación alternativa. Dado que la disposición controvertida fue adoptada a la vista de la situación en el mercado alemán de cigarros puros y cigarritos, en el cual cerca del 90 % de las ventas se realiza a un precio al por menor inferior a 62 Pf, el impuesto aplicable es de hecho casi un impuesto por unidad, revistiendo el impuesto *ad valorem* un carácter marginal.

16. Brinkmann afirma que la interpretación sugerida por el Finanzgericht es

3 — Punto 2.25 del informe de la Comisión, documento COM(98) 320 final (DO C 203, p. 16).

errónea, dado que tiene como consecuencia contravenir no sólo el apartado 1 del artículo 3, sino también su apartado 2. La demandante subraya que la finalidad de la Directiva 92/80 es someter a una «incidencia armonizada de tributación todos los productos pertenecientes a un mismo grupo de tabaco elaborado». De ello se sigue, desde su punto de vista, por una parte, que el Estado debe respetar las estructuras de los impuestos previstas por la Directiva y, por otra, que debe someter la totalidad de los productos del grupo de tabaco elaborado a la misma estructura fiscal, conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/80. Pues bien, caso de seguirse la interpretación dada por el Finanzgericht, «la estructura fiscal elegida, que da lugar a una diferenciación, dentro de un grupo de tabaco elaborado, a saber un tipo *ad valorem* para los puros y cigarritos de elevado precio y un tipo específico para los puros y cigarritos más económicos, no corresponde en efecto —precisamente debido a esta diferenciación— a ninguno de los tres únicos modelos de tributación que pueden elegirse».

17. Por otra parte, añade Brinkmann, una infracción de la Directiva 92/80, incluso puramente «formal», supone una adaptación incorrecta del Derecho interno, importando poco la incidencia real de dicha infracción. Sin embargo, en el supuesto de que hubieran de tenerse en cuenta los efectos de la adaptación incorrecta del Derecho interno, no debería perderse de vista que la afirmación de la Comisión acerca de los «efectos nefastos» se refiere únicamente al funcionamiento global del mercado interior, y no a la situación individual del operador económico. Brinkmann afirma que, «debido a la norma que establece un impuesto mínimo, pagó más impuestos especiales que los que le eran exigibles jurídicamente», lo cual representa una violación del «principio de legalidad de la Administración tributaria».

18. Según la Comisión, la fórmula fiscal del artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG no se halla comprendida dentro de ninguna de las opciones del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80. En el caso de la referida fórmula, se trata de un elemento *ad valorem* («5 % del precio de venta al por menor»), el cual, en una especie de disposición accesoria, se limita en su parte inferior mediante una tributación mínima específica («con un mínimo de 3,1 Pf por pieza»).

19. Ciertamente, la Directiva 92/80 prevé, junto a un impuesto especial únicamente *ad valorem* y a un impuesto especial tan sólo específico, un impuesto especial mixto, si bien éste debe «comprender los dos tipos de cálculo, es decir un elemento *ad valorem* y un elemento específico». La Comisión insiste en que la Directiva 92/80 no concede posibilidad alguna de «implantar un impuesto especial mixto en cuyo marco las dos modalidades de tributación se apliquen de manera alternativa en función de un determinado umbral de precios, dividiendo de esta forma el mercado de los cigarros puros y de los cigarritos en una parte, en la cual se aplica un impuesto especial, y otra parte, aquélla cuyos precios sean más elevados, en la cual se aplica un impuesto especial *ad valorem*».

20. Según la Comisión, la Directiva 92/80 pretende conseguir una armonización mínima, indispensable para el buen funcio-

namiento del mercado interior, de forma que sus disposiciones han de ser objeto de una interpretación restrictiva, y una fórmula como la controvertida únicamente puede adoptarse en virtud de una norma que lo permita expresamente.

21. Procede observar que no es éste el caso, por lo que se refiere a los cigarritos, más que después de la entrada en vigor de la Directiva 1999/81/CE del Consejo, de 29 de julio de 1999, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, la Directiva 92/80/CE, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, y la Directiva 95/59/CE, relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco, [4] en virtud de la cual el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 se ha visto completado por una frase redactada en los siguientes términos: «Los Estados miembros podrán establecer un importe mínimo de impuesto especial, en los casos en que el impuesto sea o bien *ad valorem*, o bien mixto.»

22. La Comisión afirma que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el control de la adaptación correcta del Derecho interno a una Directiva reviste un carácter puramente objetivo, debiendo llevarse a cabo con independencia de la cuestión de si una adaptación incorrecta irroga a los interesados unos perjuicios que pueden dar lugar en particular a una indemnización por daños y perjuicios.

Apreciación

23. Con arreglo a la tercera opción prevista por el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80, los Estados miembros pueden aplicar un impuesto especial «mixto, *formado por* un elemento *ad valorem* y [5] un elemento específico siempre que el impuesto especial global, expresado bien en porcentaje o bien en kg o por número de piezas, sea al menos igual», para los puros y los cigarritos, a los tipos o a los importes mínimos siguiente: [6] 5 % del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos o 7 ECU las 1.000 piezas o por kg.

24. En el presente caso, no se cuestiona la observancia de los citados tipos o importes mínimos.

25. Queda por saber si los términos «formado por» y la conjunción «y» implican que el elemento *ad valorem* y el elemento específico deben siempre aplicarse simultáneamente, con ocasión de cada percepción, o si es compatible con esta norma que a los cigarros puros y cigarritos cuyo precio de venta sea inferior a un determinado nivel se les aplique tan sólo el elemento específico (que tendrá entonces una incidencia superior al 5 %), siendo así que los productos de la misma categoría cuyo valor sobrepase el nivel en cuestión están sujetos exclusiva-

4 — DO L 211, p. 47.

5 — El subrayado es mío.

6 — El subrayado es mío.

mente al impuesto *ad valorem* (teniendo este último entonces una incidencia superior a la del impuesto específico).

26. La respuesta a esta cuestión no se impone con una claridad evidente y resulta comprensible que el legislador alemán haya considerado que era también posible la segunda interpretación.

27. Sin embargo, considero que procede estimar las alegaciones formuladas en favor de la primera tesis por Brinkmann y por la Comisión, y ello por dos motivos.

28. En primer lugar, la técnica del «gravamen mínimo» utilizada por el legislador alemán se distingue suficientemente de un sistema *formado por* un elemento *ad valorem y* un elemento específico para que pueda considerarse que no se halla necesariamente cubierta por esta última definición.

29. En segundo lugar, considero que debe atribuirse una enorme importancia al argumento *a contrario* invocado por la Comisión. Ésta llama nuestra atención sobre el hecho de que el artículo 16, apartado 5, de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco, [7] prevé que «los Estados miembros podrán percibir sobre los cigarrillos y la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos un impuesto especial mínimo [...]». A lo cual debe añadirse que el artículo 8, apartado 1, de la misma Directiva, aplicable a la primera etapa de la armonización, prevé que los cigarrillos estarán sometidos a «un impuesto especial proporcional calculado sobre el precio máximo de venta al por menor, incluidos los derechos de aduana, *así como a* [8] un impuesto especial específico calculado por unidad de producto». El apartado 4 del mismo artículo aclara también que «el impuesto especial sobre los cigarrillos podrá comprender una fiscalidad mínima». [9]

30. A mi entender, la Comisión afirma con razón que de las citadas normas se desprende *a sensu contrario* «que los Estados miembros no pueden prever normalmente un impuesto especial mínimo, cuando una Directiva no concede esta posibilidad de forma expresa».

31. Por consiguiente, la Directiva 92/80 no facultaba a los Estados miembros para establecer un gravamen mínimo sobre los cigarros puros o los cigarritos.

32. Debo añadir que, contrariamente a Brinkmann y a la Comisión, no considero que una percepción de esta índole sea

7 — DO L 291, p. 40.

8 — El subrayado es mío.

9 — El mismo texto figuraba ya en el artículo 4 de la Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores de tabaco (DO L 303, p. 1; EE 09/01, p. 39).

contraria a la finalidad de la Directiva 92/80. Efectivamente, los objetivos que ésta persigue en lo relativo a la armonización de los impuestos especiales sobre los cigarros puros y los cigarritos son los mismos que los que dieron lugar a la armonización de los impuestos especiales sobre los cigarrillos, a saber, conseguir que los impuestos que gravan el consumo de los productos del sector del tabaco elaborado no falseen las condiciones de competencia y no supongan un obstáculo para la libre circulación dentro de la Comunidad. Los objetivos a que acabo de aludir se hallan definidos en la Directiva de base común al conjunto de los productos del sector del tabaco elaborado, a saber, la Directiva 72/464 (primer considerando), y la Directiva 95/59 (segundo considerando), que la ha sustituido.

33. Éste es el motivo por el que el Consejo pudo afirmar, en el decimosexto considerando de la Directiva 1999/81, que modificó el artículo 3 de la Directiva 92/80, que «nada se opone a que se autorice a los Estados miembros a aplicar un impuesto especial mínimo sobre los cigarros, los cigarritos y el tabaco de fumar, ya que también existe esta posibilidad en el caso de los cigarrillos y el tabaco para liar».

34. En consecuencia, el Consejo introdujo en el artículo 3 de la Directiva 92/80 la frase siguiente: «Los Estados miembros podrán establecer un importe mínimo de impuesto especial, en los casos en que el impuesto sea o bien *ad valorem,* o bien mixto».

35. Esta autorización entró en vigor con carácter retroactivo el 1 de enero de 1999 (la Directiva lleva la fecha de 29 de julio de 1999).

36. Por consiguiente, el Finanzgericht no ha incurrido en ningún error al estimar que la disposición alemana de que se trata constituye tan sólo un «incumplimiento formal sin consecuencias graves».

37. Ello no obstante, me veo obligado a proponer al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80, en su redacción en vigor hasta el 31 de diciembre de 1998, debe interpretarse en el sentido de que no permite la percepción sobre los cigarros puros o los cigarritos de un impuesto mínimo específico en combinación con un derecho *ad valorem.*

B. *Por lo que se refiere a la segunda cuestión*

38. Mediante la segunda cuestión prejudicial, el Finanzgericht pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 confiere al sujeto pasivo de los impuestos sobre el tabaco el derecho a ser gravado conforme a la Directiva, derecho que el sujeto pasivo puede invocar ante el órgano jurisdiccional nacional, el cual en consecuencia debe excluir el impuesto mínimo previsto en el artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG.

39. El Finanzgericht alega, en primer lugar, que, al tratarse en el caso de autos de un «incumplimiento sin consecuencias graves» de la Directiva 92/80, del citado incumplimiento resulta, todo lo más, una obligación del Estado miembro interesado de ajustar la Ley nacional a la referida Directiva, cosa que el Gobierno alemán hizo.

40. El Finanzgericht afirma, en segundo lugar, que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 no tiene efecto directo, al no ser una norma incondicional y suficientemente precisa. Efectivamente, no se halla «supeditada ni en su ejecución ni en sus efectos, a la intervención de ningún acto, tanto si es de las Instituciones de la Comunidad como de los Estados miembros». La adaptación del Derecho interno al citado artículo requiere un acto del Estado miembro, mediante el cual éste lleve a cabo una elección entre las tres opciones de tributación de los cigarros puros y de los cigarritos que ofrece la disposición controvertida.

41. El Finanzgericht alega, en último lugar, que el impuesto percibido en virtud del artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG es en la práctica casi exclusivamente un impuesto por unidad, por cuanto en Alemania cerca del 90 % de los cigarros puros y de los cigarritos están sometidos *de facto* a un tipo impositivo específico de 3,1 Pf.

42. Brinkmann sostiene que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 confiere al sujeto pasivo de los impuestos sobre el tabaco un derecho directo a una tributación conforme a la Directiva.

43. Al adoptar la TabStG de 21 de diciembre de 1992, el legislador alemán optó por un impuesto *ad valorem* de un tipo mínimo del 5 % del precio al por menor. Por lo tanto, Brinkmann estima que se halla sometido automáticamente al citado impuesto, sin que sea preciso siquiera recurrir a la Directiva 92/80. Del tenor literal de la cuestión prejudicial se desprende que todo el litigio versa tan sólo sobre la parte no conforme de la disposición nacional, es decir, «el impuesto mínimo aplicado en Alemania [...] contrariamente al texto de la Directiva».

44. En opinión de Brinkmann, la Directiva 92/80 es incondicional y suficientemente precisa como para que el justiciable pueda invocarla en su propio beneficio y conseguir que el órgano jurisdiccional nacional excluya del artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG la parte incompatible con la Directiva.

45. Brinkmann invoca la sentencia IN. CO. GE.'90 y otros,[10] y expone, en último lugar, que debe también tenerse en cuenta la primacía del Derecho comunitario, la cual implica la inaplicabilidad de cualquier disposición de Derecho interno incompatible con el Derecho comunitario.

10 — Sentencia de 22 de octubre de 1998 (asuntos acumulados C-10/97 a C-22/97, Rec. p. I-6307), apartado 20.

46. Según la Comisión, la disposición controvertida implica que debe aplicarse el impuesto especial *ad valorem,* siempre que el impuesto especial específico (3,1 Pf por pieza) no sea más elevado. La Comisión reconoce que «de ello resulta que, en la práctica, alrededor del 90 % de los cigarros puros y cigarritos, cuyo precio por pieza no sobrepasa los 62 Pf, están sometidos al impuesto especial específico y que el impuesto especial *ad valorem* al por menor tan sólo se aplica al 10 % [...] restante» o, dicho de otra forma, «que, en la práctica, el impuesto especial alemán es principalmente un impuesto especial específico, el cual se convierte en un impuesto especial *ad valorem,* a partir de un precio comercial al por menor de 63 Pf la pieza».

47. La Comisión reconoce asimismo que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 concede un determinado margen de maniobra a los Estados miembros en la medida en que les permite elegir entre tres diferentes opciones de gravamen. Por lo tanto, esta disposición no es incondicional «en su conjunto». Sin embargo, para cada una de estas tres opciones de gravamen, la estructura de tributación está fijada «de una forma incondicional y suficientemente precisa». La Comisión deduce de ello que «los Estados miembros no pueden hacer excepciones a las citadas opciones, como tampoco les es dado prever un impuesto especial según una opción suplementaria» y que la disposición puede tener efecto directo, aun cuando contenga tres opciones de gravamen diferentes.

48. Según la Comisión, cuando una Directiva tiene efecto directo, cabe la posibilidad de escindir una disposición nacional en una parte conforme al Derecho comunitario y en otra parte no conforme que debe excluirse. Invoca, a este respecto, la sentencia Fantask y otros, [11] en la cual se reconoció que determinadas disposiciones de la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, [12] tienen efecto directo, con la consecuencia de que un derecho constituido por un elemento de base fijo y un elemento proporcional quedó escindido en una parte conforme a la Directiva y en una parte no conforme, cuya aplicación quedó excluida.

49. La Comisión estima que no puede aplicarse el impuesto mínimo específico que prevé el artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStG como una especie de disposición accesoria y, por lo tanto, que los términos «con un mínimo de 3,1 Pf la pieza» deben quedar excluidos de la aplicación de la disposición controvertida.

50. El legislador alemán había optado por un impuesto especial *ad valorem,* lo cual se desprende de la configuración de la disposición y de la utilización de los términos «para los cigarros puros y los cigarritos, 5 % del precio de venta al por menor». Esta afirmación se ve reforzada por el hecho de que el legislador alemán, de una forma autónoma, «fijó un tipo (5 %) para este supuesto general de un impuesto especial *ad valorem*».

11 — Sentencia de 2 de diciembre de 1997 (C-188/95, Rec. p. I-6783), apartados 31 y 53.

12 — DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22.

51. Según la Comisión, Brinkmann está facultada para exigir una tributación de sus cigarros puros y cigarritos al 5 % del precio de venta al por menor, puesto que debe aplicarse el impuesto especial *ad valorem*, descrito de una forma incondicional y suficientemente precisa en el artículo 3, apartado 1, primer guión, de la Directiva 92/80, y puesto que, en tal caso, están determinados tanto la base imponible como el tipo de gravamen.

52. La Comisión se aparta después de su criterio al declarar que «no desconoce que el legislador alemán no tenía la intención de someter el conjunto del mercado de los cigarros puros y de los cigarritos a un impuesto especial *ad valorem* por un importe del 5 % del precio de venta al por menor. Antes bien, debe haber considerado que, para una gran parte del mercado, el impuesto especial aplicable es el impuesto especial mínimo específico [...]».

53. Sin embargo, la Comisión rechaza esta objeción a su propio razonamiento al afirmar que «el legislador alemán debía contar, no obstante, con que el impuesto mínimo no se consideraría compatible con el Derecho comunitario y con que, por consiguiente, estaría vinculado, para el conjunto del mercado, por el impuesto especial *ad valorem* que había elegido como tributación normal, en aplicación directa del artículo 3, apartado 1, primer guión, de la Directiva».

54. La Comisión afirma, con carácter subsidiario e invocando las sentencias Habermann-Beltermann, Faccini Dori y Spano y otros, [13] que el órgano jurisdiccional nacional debe interpretar la disposición controvertida en un sentido conforme al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80, debiendo conducir igualmente la citada interpretación a que deje de aplicarse la parte no conforme de la disposición nacional.

55. En consecuencia, la Comisión propone al Tribunal de Justicia que declare que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 confiere a los particulares un derecho directo, que éstos pueden hacer valer ante los órganos jurisdiccionales nacionales, a ser «sometidos bien a un impuesto especial *ad valorem*, bien a un impuesto especial específico, bien a un impuesto especial mixto conforme a esta disposición».

Apreciación

56. Según reiterada jurisprudencia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una Directiva no están sujetas, desde el punto de vista de su contenido, a condición alguna y son suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante el órgano jurisdiccional nacional contra el Estado, bien cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señala-

13 — Sentencias de 5 de mayo de 1994 (C-421/92, Rec. p. I-1657); de 14 de julio de 1994 (C-91/92, Rec. p. I-3325), y de 7 de diciembre de 1995 (C-472/93, Rec. p. I-4321).

dos, bien cuando haya procedido a una adaptación incorrecta. [14]

57. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el efecto directo pretende proteger los derechos de los particulares bien cuando los citados derechos les han sido conferidos directamente, bien cuando derivan indirectamente de una obligación impuesta al Estado miembro.

58. Ahora bien, si se examina atentamente la Directiva 92/80 que se cuestiona en este asunto, uno se ve inducido a observar, en primer lugar, que ésta no tiene *por objeto* conferir derechos a los particulares, en el presente caso el de no tener que soportar un impuesto especial demasiado gravoso sobre los cigarritos.

59. En efecto, en los considerandos tercero, cuarto y quinto de dicha Directiva, cabe leer lo siguiente:

«Considerando que, para la realización del *mercado interior* el 1 de enero de 1993, es necesario establecer impuestos mínimos para el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos;

Considerando que conviene establecer una incidencia armonizada de imposición para todos los productos pertenecientes a un mismo grupo de tabaco elaborado;

Considerando que el establecimiento de un impuesto especial mínimo global expresado en porcentaje, en cantidad por kg o por número de piezas, constituye el medio más adecuado para la realización del *mercado interior*.» [15]

60. El artículo 3 de la Directiva establece que, para los cigarros puros y cigarritos, este «impuesto especial mínimo global» será al menos igual al 5 % del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos o 7 ECU las 1.000 piezas o por kg.

61. Recordemos, una vez más, que, en los considerandos de la Directiva de base, a saber, la Directiva 72/464, a la cual vino a completar la Directiva 92/80, el Consejo había aclarado que «el objetivo del Tratado es el de crear una unión económica que implique una competencia y presente características análogas a las de un mercado interior; que, en lo que concierne al sector de las labores del tabaco, la realización de este objetivo presupone la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos de dicho sector que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen su libre circulación en la Comunidad».

14 — Véanse, en particular, las sentencias de 23 de febrero de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava y otros (C-236/92, Rec. p. I-483); de 29 de mayo de 1997, Klattner (C-389/95, Rec. p. I-2719), y de 17 de septiembre de 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio y otros (asuntos acumulados C-246/94 a C-249/94, Rec. p. I-4373).

15 — El subrayado es mío.

62. Por consiguiente, es incuestionable que la legislación comunitaria existente en este ámbito pretende evitar las distorsiones de competencia que puedan resultar de una tributación especialmente reducida del tabaco elaborado en determinados países. Por lo que se refiere, en particular, a los cigarritos, la Directiva 92/80 deja en libertad a los Estados miembros para establecer unos impuestos especiales superiores al «impuesto especial mínimo global» que la propia Directiva 92/80 exige.

63. Sin embargo, puede suceder que una Directiva, sin tener «por objeto» conferir expresamente derechos a los particulares, imponga a los Estados miembros obligaciones incondicionales y tan sumamente precisas que quepa deducir que la Directiva «puede» definir derechos [16] a favor de los particulares, por ejemplo, el derecho a ser sometido a un determinado impuesto con exclusión de cualquier otro.

64. Esto era lo que ocurrió con la normativa que el Tribunal de Justicia examinó en la sentencia Fantask y otros, antes citada, invocada por la Comisión. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«Como se desprende de su exposición de motivos, la Directiva se propone promover la libertad de circulación de capitales, considerada esencial para crear una unión económica con características análogas a las de un mercado interior. Alcanzar dicho objetivo supone, en cuanto a la tributación que grava la concentración de capitales, la supresión de los impuestos indirectos hasta entonces vigentes en los Estados miembros, y la aplicación, en su lugar, de un impuesto percibido una sola vez en el mercado común e igual en todos los Estados miembros» [17] (véase el apartado 13 de la sentencia).

65. Es evidente que esta Directiva confería a los particulares el derecho a no ser sometidos a más impuestos sobre la concentración de capitales que al derecho de aportación o a los derechos de carácter remunerativo autorizados con carácter excepcional por la Directiva. Por lo tanto, no es sorprendente que el Tribunal de Justicia declarara, en la citada sentencia, que la referida *prohibición,* [18] así como la excepción a dicha prohibición, estaban formuladas en términos suficientemente precisos e incondicionales como para poder ser invocadas por los justiciables ante sus órganos jurisdiccionales nacionales contra una disposición de Derecho nacional contraria a dicha Directiva. [19]

66. En el caso que ahora nos ocupa, la demandante en el asunto principal afirma que pagó «más impuestos especiales de los que se le podían exigir jurídicamente en razón de la norma que establece un gravamen mínimo». [20]

16 — Véase la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 25.

17 — El subrayado es mío.

18 — El subrayado es mío.

19 — Véase la sentencia Fantask y otros, antes citada, apartado 55.

20 — Véase el punto 24, *in fine,* de las observaciones de Brinkmann.

67. Por consiguiente, procede examinar si la Directiva 92/80 es suficientemente precisa como para permitir una afirmación de esta índole. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «una disposición es suficientemente precisa para ser invocada por un justiciable y aplicada por el Juez cuando impone una obligación en términos inequívocos». [21]

68. Por consiguiente, en el presente caso, la cuestión es si cabe deducir del tenor literal del artículo 3, apartado 1, tercer guión, según el cual el impuesto especial está formado por un elemento *ad valorem* y un elemento específico, que, a partir del momento en que:

— un Estado miembro establece un elemento específico el cual no viene a añadirse a un elemento *ad valorem,* sino que funciona como un gravamen mínimo en relación con este último,

— y que este elemento específico tiene, para las categorías de cigarritos menos caras, una incidencia superior a la del derecho *ad valorem,*

el particular paga más impuestos especiales de los que se le pueden exigir jurídicamente.

69. A esta cuestión se le debe dar una respuesta negativa, dado que no cabe deducir «únicamente de la Directiva» [22] un nivel de impuesto especial jurídicamente admisible. Como ya hemos expuesto, la Directiva 92/80 impone únicamente un «impuesto especial mínimo global» y no un impuesto especial máximo.

70. De esta forma, el artículo 3 hubiera permitido a la República Federal de Alemania gravar todos los cigarritos, bien con un derecho *ad valorem* superior al 5 %, bien con un impuesto especial específico por un importe superior a los 3,1 Pf por pieza. Hubiera permitido asimismo al citado Estado miembro imponer un impuesto especial que combinara un elemento específico de 3,1 Pf o más por pieza con un elemento *ad valorem* del 5 % o más.

71. Pues bien, desde el momento en que la demandante en el asunto principal cuestiona el nivel del impuesto especial al que fue sometida y dado que no puede deducirse de la Directiva 92/80 un nivel máximo admisible, carece de importancia que su imposición se haya calculado mediante la fijación directa de un derecho *ad valorem* o específico determinado, o mediante la aplicación de una técnica fiscal particular, la del «gravamen mínimo» no prevista por la Directiva.

72. En resumen, debe observarse que, dado que el régimen establecido artículo 3 de la Directiva 92/80 no fija ningún tope supe-

21 — Véase la sentencia Comitato di coordinamento per la difesa della Cava y otros, antes citada.

22 — Véase la sentencia Faccini Dori, apartado 28.

rior, no resulta suficientemente preciso como para que los particulares puedan basar en él derechos en lo que atañe al nivel de tributación al cual pueden estar sometidos.

73. La disposición únicamente es precisa en lo que atañe al límite inferior por debajo del cual no deben descender los impuestos especiales. Ahora bien, este aspecto no es cuestionado por Brinkmann.

74. ¿Debe considerarse, sin embargo, que, al margen del nivel de imposición al cual fue sometida Brinkmann, ésta puede por lo menos invocar ante el órgano jurisdiccional nacional el derecho a que se le aplique una de las tres modalidades de percepción previstas en el artículo 3, apartado 1, con exclusión de cualquier otra?

75. Esto es lo que nos dice, en esencia, la Comisión en su propuesta de respuesta, en la cual cabe leer que el artículo 3, apartado 1, «confiere a los particulares el derecho, que éstos pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, de ser sometidos bien a un impuesto especial *ad valorem,* bien a un impuesto especial específico, bien a un impuesto especial mixto conforme a esta disposición».

76. En caso de entrar en la lógica de este razonamiento, nos veríamos obligados a observar que, en aquel momento, la República Federal de Alemania había introducido un cuarto tipo de impuesto especial, no previsto por la Directiva 92/80, y a deducir de esta circunstancia que el Juez nacional debería negarse a aplicar ésta. De ello se derivaría la exención de los cigarritos de cualquier impuesto especial en el transcurso del período controvertido. Sin embargo, ello resultaría contrario a la finalidad de la Directiva 92/80, que tiene precisamente por objeto garantizar la percepción de un impuesto especial mínimo sobre los cigarritos. De la misma forma, ni la demandante en el asunto principal ni la Comisión exigen que el Juez nacional siga esta camino.

77. En cambio, la demandante y la Comisión estiman que el Juez nacional debe calcular la imposición dejando pura y simplemente de lado el «gravamen mínimo».

78. La demandante y la Comisión se refieren, a este respecto, a la sentencia Fantask y otros, antes citada. En esa sentencia el Tribunal de Justicia declaró que un «derecho cuya cuantía aumenta directamente y sin límite en proporción al capital nominal suscrito, no puede, *por su propia naturaleza,* [23] constituir un derecho con carácter remunerativo en el sentido de la Directiva [69/335]». De ello dedujo la Comisión la conclusión de que debían devolverse los derechos percibidos en la medida en que no correspondían a los costes efectivos de la inscripción, ni siquiera calculados a tanto alzado con base en una media aritmética.

23 — El subrayado es mío.

79. Ahora bien, en el caso que ahora nos ocupa, la situación es completamente distinta, puesto que el elemento específico controvertido, por su propia naturaleza, no resulta incompatible con la disposición comunitaria de que se trata, ya que se halla expresamente permitido cuando se aplica de forma aislada o junto con un elemento *ad valorem*.

80. Finalmente, considero que se debe rechazar el planteamiento de Brinkmann y de la Comisión por otra razón, a mi juicio esencial. En efecto, este planteamiento tiene su origen en un razonamiento que pretende deducir automáticamente la existencia de un derecho de los particulares a no ser gravados más que según una de estas tres modalidades de la existencia de la obligación de los Estados miembros de elegir una de las tres variedades de tributación mencionadas en la Directiva 92/80, obligación ésta cuya existencia efectiva hemos podido comprobar gracias al examen de la primera cuestión.

81. Ahora bien, al establecer de este modo una correlación absoluta entre una obligación y un derecho, este planteamiento descuida completamente, y a mi juicio por error, el extremo de que, para que pueda existir un verdadero derecho, es decir, un derecho que pueda ser invocado ante el Juez, es indispensable que el Juez ante el cual se pretende hacer valer el citado derecho pueda hacerle producir unas consecuencias concretas.

82. Por lo que atañe al derecho que pudiera tener Brinkmann a ser gravado según una de las fórmulas contempladas en la Directiva 92/80, no se acierta a ver de qué manera el Juez nacional podría concretarlo sin decidir cuál es la fórmula que debe aplicarse.

83. Esta decisión, en principio, no le incumbe, ya que la Directiva 92/80 concedió al legislador nacional plena libertad para llevar a cabo una elección. A ello sería inútil pretender oponer que el Juez podría llegar a identificar la fórmula que quiso elegir el legislador nacional, de entre las tres posibles, ya que este último no eligió, por error, ninguna de ellas, y puesto que, a mi entender, sería arriesgado pretender poder identificar, con el grado de seguridad al que debe llegar un Juez para poder zanjar el litigio que le ha sido sometido, con cuál de ellas tiene mayores afinidades la modalidad de tributación recogida en la TabStG.

84. De esta forma, al no poder identificar el Juez nacional cuál es el correlato, a nivel de los particulares, de la obligación del Estado miembro de elegir una de las tres fórmulas de tributación autorizadas, entiendo que el legislador comunitario no pudo pretender crear, con ello, un derecho a favor de los particulares.

85. Por consiguiente, el planteamiento de la Comisión y de Brinkmann consistente en afirmar que el Juez nacional debe calcular la tributación dejando pura y simplemente de lado el gravamen mínimo para no aplicar más que el derecho *ad valorem* se enfrenta a las objeciones que acabo de exponer. Efectivamente, presupone que el Juez nacional puede decidir, sin sobrepasar los límites de su competencia, que es la fórmula *ad valorem* la que ha elegido el

legislador alemán, si bien aplicándola incorrectamente, por haberla acompañado de un gravamen mínimo.

86. Ahora bien, aun cuando no me incumbe ciertamente prejuzgar la amplitud de la competencia conferida al Juez nacional, lo anterior me parece altamente problemático, dado que se tiene en cuenta, por una parte, el hecho de que el sistema adoptado por el legislador alemán tiene como efecto concreto que al 90 % de los cigarritos no se les aplique el derecho *ad valorem*, sino el gravamen mínimo de 3,1 Pf la pieza, extremo que el legislador no podía ignorar en el momento de adoptar las disposiciones impugnadas y, por otra parte, el hecho de que la reforma de la legislación alemana llevada a cabo en 1998 consagró la elección de la fórmula del impuesto especial mixto.

87. La Comisión alega además que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia no reconociera efecto directo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80, el Juez nacional debería excluir la «parte no conforme» del artículo 4, apartado 1, punto 2, de la TabStg basándose en la obligación de interpretación conforme consagrada, en particular, por las sentencias Habermann-Beltermann, Faccini Dori y Spano y otros, antes citadas.

88. En la sentencia Faccini Dori, entre otras, el Tribunal de Justicia declaró que, al aplicar su Derecho nacional, el Juez está obligado a interpretarlo «en toda la medida de lo posible a la luz del texto y de la *finalidad*[24] de la Directiva para alcanzar el *resultado*[25] a que ésta se refiere y de esta forma atenerse al artículo 189, párrafo tercero, del Tratado».

89. Sin embargo, ya he expuesto anteriormente que la *finalidad* de la Directiva 92/80 es evitar distorsiones de competencia que puedan resultar de una imposición demasiado reducida de los cigarritos en determinados Estados miembros, y que el *resultado contemplado* es la observancia de un nivel inferior de percepción y no de un techo.

90. Tampoco cabe afirmar que una finalidad accesoria de la Directiva 92/80 sea prohibir la aplicación de la técnica fiscal del «gravamen mínimo». En efecto, el legislador comunitario hizo constar, al modificar la Directiva 92/80, que «nada se opone» a la aplicación de esta técnica por los Estados miembros. Por consiguiente, ésta se ajusta al sistema o, por lo menos, resulta compatible con el mismo.

91. Procede, pues, responder a la segunda cuestión planteada por el Finanzgericht

24 — El subrayado es mío.
25 — El subrayado es mío.

Düsseldorf que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 no constituye una disposición suficientemente precisa como para que pueda ser invocada por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional y obligar a un Juez nacional a dejar de aplicar un impuesto mínimo específico, previsto por su legislación nacional, en combinación con un impuesto *ad valorem*.

Conclusiones

92. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Düsseldorf:

«1) El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, en su redacción en vigor hasta el 31 de diciembre de 1998, debe interpretarse en el sentido de que no permite la percepción sobre los cigarros puros o cigarritos de un impuesto mínimo específico en combinación con un derecho *ad valorem*.

2) El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 no constituye una disposición suficientemente precisa como para que pueda ser invocada por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional y obligar a un Juez nacional a dejar de aplicar un impuesto mínimo específico, previsto por su legislación nacional, en combinación con un impuesto *ad valorem*.»