CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JOSEPH GAND presentadas el 25 de enero de 1968 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

Las siete peticiones de decisiones prejudiciales sobre las que debo presentar mis conclusiones hoy fueron planteadas con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por cuatro órganos jurisdiccionales alemanes, entre ellos el Bundesfinanzhof. Todas ellas se refieren a la interpretación de las disposiciones fiscales del Tratado, más concretamente de sus artículos 95 y 97. Se pide al Tribunal de Justicia que responda a cerca de 50 cuestiones, algunas de las cuales se repiten en varios asuntos o coinciden entre sí, y no hay prácticamente un término de los artículos objeto del litigio sobre cuyo sentido y alcance no se interrogue al Tribunal: ¿qué es, por ejemplo, una imposición indirecta, un producto similar, un producto «sustitutivo»? ¿Qué se debe entender por «tipo medio»? ¿El artículo 95 confiere a los justiciables derechos individuales que los órganos jurisdiccionales internos deben tutelar? ¿Ocurre lo mismo con el artículo 97? De este modo se confronta con el Tratado todo el régimen del impuesto sobre el volumen de negocios y, en particular, el de la imposición cumulativa en cascada tal y como se aplicaba en la República Federal de Alemania antes del 1 de enero último y tal y como puede perpetuarse en otros cuatro Estados miembros hasta el 1 de enero de 1970. Basta con lo dicho para comprender la extensión y la complejidad de los problemas que el Tribunal tiene que resolver y que ya se han puesto de manifiesto a lo largo de las observaciones orales oídas por este Tribunal.

Se podría pensar en reagrupar primero el conjunto de cuestiones planteadas por los diferentes órganos jurisdiccionales, según se relacionen con una u otra de las disposiciones de los artículos 95 y 97 y en examinarlas luego en este orden lógico. Pero por razones de claridad y simplicidad prefiero, por el contrario, ceñirme estrictamente al orden que el Tribunal eligió para hacer actuar en juicio a las partes en estos asuntos. Así abordaré en primer lugar el asunto 28/67 que fue remitido al Tribunal de Justicia por el Bundesfinanzhof, órgano jurisdiccional supremo en materia financiera y tributaria, y que plantea las cuestiones de principio más importantes.

* Lengua original: francés.

I

Asunto 28/67. *Molkerei-Zentrale contra Hauptzollamt Paderborn*

Los hechos que han motivado la petición de decisión prejudicial son los siguientes: se reclama a una empresa, que importó en Alemania el 15 de junio de 1962 leche entera en polvo procedente de Bélgica, además del derecho de aduana, un gravamen del 4 % en concepto de gravamen compensatorio del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzausgleichssteuer). Ésta alegó sin éxito ante el Finanzgericht que dicha percepción es contraria al artículo 95 del Tratado dado que la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios exime de este impuesto desde el 1 de febrero de 1956 a la leche en polvo nacional, y que la entrega del producto primario, la leche, está también exenta. Ante el Bundesfinanzhof ha utilizado el mismo argumento. Su tesis se basa, pues, en la idea de que el artículo 95 del Tratado tiene efectos inmediatos y confiere a los justiciables derechos individuales que los órganos jurisdiccionales nacionales deben tutelar; dicha idea corresponde a lo que el Tribunal declaró en su sentencia de 16 de junio de 1966, Lütticke (57/65,- Rec. p. 293).

Es precisamente sobre este punto primordial sobre el que el Bundesfinanzhof abriga serias dudas, que expone de manera muy clara y muy completa en su resolución de remisión y que se pueden resumir del modo que sigue. La primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho nacional no se discute en sí misma, pero en Alemania se ha interpretado que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia -especialmente la sentencia Lütticke-, implica que cuando se afirma la validez inmediata de una disposición del Tratado que impone al Estado una obligación, el particular debe verse facultado para reclamar ante el Juez nacional contra esta violación del Tratado; ahora bien, es a los órganos de la Comunidad -en especial a la Comisión- a quienes compete obligar a los Estados a cumplir sus obligaciones por la vía del artículo 169. Otorgar a los particulares un recurso directo basado en la violación del Tratado en lugar de autorizarles sólo a reclamar al Estado miembro que ponga fin a una situación contraria a derecho «por medio de una acción apropiada», es darles en realidad un derecho más amplio que el conferido a los órganos comunitarios. Esta solución, por otra parte, concuerda mal, tratándose del artículo 95, con la situación del poder judicial en el marco de la Constitución de la República Federal de Alemania, pues la tarea de los órganos jurisdiccionales no es suplir mediante millares de decisiones individuales las disposiciones de Derecho tributario que la autoridad competente no ha adoptado. En gran medida se trata además de cuestiones de hecho, que podrían dar lugar a decisiones divergentes por parte de los Finanzgerichte, que la suprema instancia jurisdiccional no podría armonizar. Podría incluso darse una contradicción entre la jurisprudencia de los Tribunales nacionales y la del Tribunal de Justicia cuando éste actuase en un procedimiento con arreglo a los artículos 169 y 170 del Tratado. No se debe tampoco ocultar -es su último argumento- que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha dado origen a innumerables recursos ante los Finanzgerichte, lo que ha provocado en la República Federal una lamentable situación

de inseguridad jurídica en materia de gravamen compensatorio sobre el volumen de negocios.

1. El Bundesfinanzhof pregunta pues al Tribunal de Justicia –es su primera cuestión– si éste mantiene su resolución sobre la interpretación del párrafo primero del artículo 95 del Tratado; pregunta además si dicho artículo puede otorgar a los particulares el derecho de exigir ante los órganos jurisdiccionales nacionales que, pese a no haber sido aún modificado el tenor de la ley, se les coloque en la misma situación en que estarían si el Estado miembro hubiera cumplido la obligación de legislar que dicho artículo le impone, mientras que, a tenor de los artículos 169 y 170, la Comisión o los demás Estados miembros solamente pueden exigir que el Estado miembro ejecute el Tratado, y si, por tanto, el párrafo tercero del artículo 95 ha tenido el efecto de abrir una brecha en la soberanía legislativa de los Estados miembros en el campo de los tributos internos.

Es la primera vez que se invita expresamente al Tribunal de Justicia a reexaminar la interpretación que ha dado de un texto comunitario. Aunque ha ocurrido ya que algunos órganos jurisdiccionales interrogasen al Tribunal sobre el sentido de disposiciones sobre las que éste ya se había pronunciado, las nuevas peticiones se presentaron, o bien antes de que se produjese la decisión prejudicial del Tribunal de Justicia (Da Costa, asuntos acumulados 28/62, 29/62 y 30/62,- Rec. 1963, p. 59), o bien antes de que se publicase en la Recopilación (Hessische Knappschaft, 44/65,- Rec. 1965, p. 1191). Pero la jurisprudencia del Tribunal de Justicia reconoce al Juez nacional la facultad de someterle de nuevo una cuestión de interpretación y es no sólo normal, sino deseable que un alto órgano jurisdiccional de un Estado miembro haga uso de esta facultad, desde el momento en que, por razones de hecho o de Derecho, le parezca que la interpretación del Tribunal de Justicia se presta a discusión.

Dicho esto, no pienso que proceda que el Tribunal modifique la postura que había adoptado.

En efecto, la objeción fundamental que plantea el Bundesfinanzhof no atañe exclusivamente al artículo 95 del Tratado y no afecta a la argumentación que llevó al Tribunal declarar que este artículo es directamente aplicable. La objeción tiene un carácter más general y recae esencialmente sobre lo que se ha consagrado como un doble sistema de protección jurídica basado a la vez en la actuación de la Comisión y de los Estados miembros ante el Tribunal de Justicia y en la de los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Estas dos vías son diferentes: cuando se sigue con éxito la primera, el Estado miembro declarado culpable de incumplimiento se ve obligado a adoptar las medidas que exige la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia. Los efectos de la otra son los siguientes: el Juez nacional que, tras recurso interpuesto por un particular, y en su caso después de que el Tribunal de Justicia haya interpretado las disposiciones de Derecho comunitario invocadas, comprueba que el Derecho nacional no se atiene a ellas,

aplica directamente el Derecho comunitario al caso concreto que se le sometió. Ambas vías son pues complementarias e igualmente útiles, pues no se debe ocultar que, en la práctica, dificultades de todo tipo, jurídicas y materiales, retrasan u obstaculizan la apertura y el desarrollo del procedimiento del artículo 169. Puede ocurrir así que, como destaca el Bundesfinanzhof, un particular se encuentre ante el órgano jurisdiccional nacional en la misma situación que si el Derecho nacional hubiera sido ya modificado, pero ¿no es esto una consecuencia lógica de esa primacía del Derecho comunitario que el Bundesfinanzhof no pone en duda?

Por otra parte, el Tribunal de Justicia se ha enfrentado ya a una objeción similar basada en los artículos 169 y 170 cuando comenzó a sentar jurisprudencia sobre las disposiciones directamente aplicables del Tratado CEE. La objeción había sido presentada en el asunto 26/62 (sentencia de 5 de febrero de 1963,- Rec. p. 1) por los Gobiernos neerlandés, belga y alemán, y el Tribunal la rechazó expresamente en términos que conviene recordar: «Considerando [...] que limitar las garantías contra una infracción del artículo 12 por los Estados miembros, únicamente, a los procedimientos de los artículos 169 y 170, haría desaparecer toda protección jurisdiccional directa de los derechos individuales de sus nacionales; que la invocación de dichos artículos podría ser ineficaz si tuviera que producirse después de la ejecución de una decisión nacional adoptada con inobservancia de las disposiciones del Tratado; que la vigilancia de los particulares interesados en la protección de sus derechos lleva consigo un eficaz control que se añade al que los artículos 169 y 170 encomiendan a la Comisión y a los Estados miembros.» Opino que no existe razón jurídica alguna que obligue al Tribunal de Justicia a replantearse la postura que viene manteniendo desde hace cinco años.

No subestimo, sin embargo, la inquietud del Bundesfinanzhof ante la inseguridad jurídica nacida del gran número de recursos presentados ante los órganos jurisdiccionales alemanes competentes en materia de gravamen compensatorio, fenómeno que -es forzoso señalarlo- no se ha producido en ninguno de los otros Estados miembros que aplican el sistema del impuesto cumulativo en cascada. La Comisión indudablemente no se equivoca al buscar la causa de esta afluencia de recursos en las conclusiones, quizá apresuradas, que se han deducido de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 57/65;- se ha creído que ésta implicaba necesariamente que el artículo 97 -que se refiere al régimen del impuesto cumulativo en cascada con un sistema de tipos medios- era también directamente aplicable, y de aquí ha venido tal profusión de recursos. Ahora bien, esta cuestión, como veremos más adelante, aún no está zanjada y además ha sido planteada al Tribunal de Justicia por el Bundesfinanzhof. Manteniéndonos en el terreno del artículo 95, pienso que no procede que el Tribunal de Justicia dé una nueva interpretación de este artículo o una interpretación diferente de la que resulta de su sentencia en el asunto 57/65.

2. La segunda cuestión que se planteó al Tribunal tiene por objeto saber si el artículo

97 es directamente aplicable, en el sentido de que da a todo ciudadano el derecho de hacer verificar por el Juez nacional si el tipo medio legal del gravamen es compatible con los principios enunciados por el artículo 95, y esto por medio de una demanda de anulación de la liquidación tributaria.

El artículo que se discute, dirigido a los Estados miembros que apliquen el sistema del impuesto cumulativo en cascada, contiene dos párrafos: el primero autoriza a dichos Estados a fijar tipos medios por producto o grupo de productos respecto de los tributos internos que graven los productos importados, sin vulnerar con ello, no obstante, los principios enunciados en el artículo 95; el otro establece que en caso de que los tipos medios fijados por un Estado no respondan a esos principios, la Comisión dirigirá a dicho Estado Directivas o Decisiones apropiadas.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha ido definiendo progresivamente qué requisitos debe cumplir una disposición del Tratado para que pueda considerarse directamente aplicable. Con ocasión del asunto 57/65 traté de resumirlos diciendo que la obligación impuesta al Estado miembro debía ser precisa, no incluir ninguna restricción, no exigir para su puesta en práctica ningún acto jurídico de las Instituciones comunitarias y no conceder, por último, al Estado responsable una verdadera facultad de apreciación en cuanto a la aplicación de la norma. Estos requisitos, evidentemente, se satisfacen con mucha más facilidad cuando se trata de una obligación de no hacer, de una abstención (asuntos 26/62 y 6/64), pero no se excluye *a priori* que también pueda cumplirlos una obligación de hacer.

Pero el artículo 97 se concreta sobre todo –y esto cambia bastante las cosas– en una *habilitación* concedida a los Estados miembros en el marco del impuesto cumulativo en cascada. Dentro de este sistema es técnicamente imposible calcular con precisión el importe de los gravámenes que han recaído sobre las mercancías en etapas anteriores en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, importe que puede variar por ejemplo según estén más o menos integradas las empresas que participan en la fabricación del producto. Esto es sólo el reconocimiento de algo evidente, y no obliga a tomar partido de antemano sobre qué puede entenderse por gravamen anterior. De aquí la facultad que se concede a los Estados miembros para establecer unos tipos medios que, por definición, pueden desviarse del gravamen efectivo; por otra parte, para determinar este gravamen medio los Estados aplican métodos de cálculo diferentes, lo que ha llevado a la Comisión a someter al Consejo, el 30 de junio de 1967, una propuesta de Directiva que establece un método común para el cálculo de los tipos medios, propuesta a la que se ha hecho alusión constantemente tanto en la fase escrita del procedimiento como en la vista, y cuyo texto basta para comprobar las dificultades que supone la fijación de estos tipos. La facultad del Estado no se limita a esta fijación sino que comprende también la decisión de si el tipo se aplicará a un producto o por el contrario a un grupo de productos, y de qué productos compondrán el grupo. El Tribunal de Justicia tendrá que

precisar, con ocasión de otras peticiones de interpretación, qué debe entenderse por grupo de productos y cuál es la extensión de la facultad de apreciación de que dispone a este respecto el Estado interesado; baste aquí con dejar constancia de que existe esta facultad.

Sin duda el artículo 97 incluye un límite, en la medida en que se remite a los *principios* enunciados en el artículo 95, que establecen un límite superior para el importe de los gravámenes compensatorios. La demandante ha destacado a este respecto que en Derecho interno una decisión adoptada en el marco de una potestad discrecional no escapa sin embargo al control jurisdiccional y esto es exacto, al menos en parte, pero no parece que el argumento sea muy pertinente en el ámbito del Tratado, pues de lo que se trata aquí no es de una facultad de la Administración, sino del poder legislativo.

Este margen de apreciación, que se puede entender más o menos amplio, pero no suprimir, impide, en mi opinión, que se pueda considerar el artículo 97 directamente aplicable. Sin hacer de ello un argumento decisivo, es posible mencionar en apoyo de lo anterior la disposición contenida en el segundo párrafo del mismo artículo, que establece que, cuando los tipos medios no respondan a los principios del artículo 95, la Comisión dirigirá al Estado miembro Directivas o Decisiones apropiadas. Este procedimiento especial del artículo 97 excluye la posibilidad de recurrir de entrada al procedimiento del artículo 69, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 95; esto sólo parece explicarse por el carácter tan particular de la disposición objeto del litigio y por las dificultades que entraña su aplicación.

El Gobierno de la República Federal y la Comisión coinciden conmigo en la respuesta que propongo a la segunda cuestión y que se opone a la tesis que defiende la demandante en el asunto principal; aunque dicha coincidencia no es completa, ya que la Comisión atenúa en parte la rigidez de su postura. No basta, en su opinión, que la Administración demandada alegue ante el órgano jurisdiccional nacional que el gravamen se calcula con arreglo a un tipo medio lícito desde el punto de vista del artículo 97 para que el Juez se vea privado de cualquier posibilidad de control. Pues éste está facultado para investigar si se encuentra efectivamente en presencia de un caso de aplicación del artículo 97, es decir, si se trata de un gravamen compensatorio que se percibe en sustitución de un impuesto sobre el volumen de negocios que sigue el sistema de imposición cumulativa en cascada, y de un tipo medio aplicable a un producto o a un grupo de productos.

3. En su tercera cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta al Tribunal de Justicia qué se debe entender por tipo medio en el sentido del artículo 97; pregunta también, en función de la respuesta a dicha cuestión, si el tipo controvertido del gravamen compensatorio del 4 %, aplicable en ese momento a la leche entera en polvo, es un tipo medio de esta naturaleza.

Sobre este último punto, que se refiere en realidad a la aplicación del Derecho comu-

nitario en un caso concreto, creo, junto con el Gobierno de la República Federal y la Comisión, que no corresponde al Tribunal de Justicia resolver. Eso compete exclusivamente al Juez nacional.

Por el contrario, la cuestión principal es una de las más delicadas que se hayan planteado al Tribunal de Justicia, y aun después de las reflexiones que se le han dedicado a lo largo del presente asunto me parece difícil responderla de manera totalmente precisa.

Para el Gobierno de la República Federal, sin embargo, el problema es sencillo. El impuesto cumulativo en cascada implica necesariamente tipos medios, puesto que, por las razones que se han expuesto, por lo general sólo se puede calcular de manera aproximada la carga fiscal que soportan los productos nacionales, sobre todo la carga fiscal indirecta a que se refiere la quinta cuestión del Bundesfinanzhof. Resulta necesario, por tanto, fijar unos tipos medios, que sin duda deben mantenerse dentro del marco de los principios del artículo 95, basándose en «cifras globales y estimaciones», «a partir de las informaciones que obren en poder de la Administración y habida cuenta de la cantidad de trabajo que puede exigirse a ésta», y es digna de destacarse la gran vaguedad de estas fórmulas. En todos los casos en que exista un producto nacional similar o sustitutivo, el tipo del gravamen compensatorio del impuesto cumulativo en cascada es siempre un tipo medio, tal y como lo declara la normativa alemana, y resumiendo su argumentación, este Gobierno considera que se debe entender por tipo medio en el sentido del artículo 97 los tipos que estén en vigor en los Estados miembros que practiquen el sistema del impuesto cumulativo.

La severidad con que se presenta esta tesis y su carácter rígido sólo pueden inducir a descartarla. La Comisión advierte con razón que no basta que un tipo sea definido como tipo medio por la normativa nacional para que tenga este carácter en el sentido del artículo 97. En cuanto a la facultad de apreciación que es preciso reconocer al Estado miembro, debe estar sujeta, so pena de caer en lo arbitrario, a unos límites que pueden esbozarse del siguiente modo.

La fijación de tipos medios supone que se conoce previamente la carga fiscal soportada en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios por los productos nacionales similares en sus sucesivas fases de elaboración; esto no puede hacerse mediante una estimación global y arbitraria, sino que debe ser el resultado de unos cálculos. Como los circuitos de producción son más o menos largos y el número de transacciones de las que es objeto un producto difiere según las empresas, es posible verse obligado a adoptar unos precios medios que reflejen estas diferencias. Como, por otra parte, algunos componentes de la carga fiscal indirecta sólo representan un porcentaje muy escaso de la carga total, se pueden incluso sustituir por cantidades a tanto alzado. A pesar de todo, la determinación de la carga fiscal soportada por los productos nacionales similares debe seguir siendo una operación tan precisa como sea posible y los cálculos deben resultar controlables, sin lo cual la Comisión, por ejemplo, no

podría desempeñar el papel que le asigna el párrafo segundo del artículo 97, asegurándose de que el tipo medio se ha establecido sobre bases correctas. Hay que añadir que la fecha de realización de los cálculos tiene que ser lo bastante reciente como para que éstos resulten aún verdaderamente representativos cuando se determine el tipo del gravamen compensatorio.

4. El Bundesfinanzhof pregunta a continuación si los particulares pueden también basar en el artículo 97 el derecho de hacer controlar un tipo medio por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales, aun en el caso de que la Comisión haya cumplido con su obligación de garantizar el respeto al Tratado y de que el Estado miembro haya modificado el tipo medio de acuerdo con la petición de la Institución comunitaria.

Esta cuestión da por supuesto que el artículo 97 del Tratado confiere a los particulares derechos directos para obtener del Juez un control de los tipos medios aplicados en el caso de que se trate. Si el Tribunal de Justicia considera, siguiendo mis propuestas, que no es éste el caso, la cuestión queda sin objeto.

5. Última cuestión planteada por el Bundesfinanzhof: ¿qué se debe entender por carga fiscal indirecta soportada por los productos nacionales en el sentido del párrafo primero del artículo 95?

Al ser la regla en los intercambios comerciales internacionales la aplicación del principio de imposición en el país de destino, los Estados miembros tienen derecho a querer compensar *íntegramente* en el momento de la importación el gravamen soportado por sus productos nacionales, lo que lleva a interpretar del modo más amplio el concepto de «tributación indirecta».

Partiendo de esta base, se puede aclarar el concepto del litigio del siguiente modo. En la elaboración de un producto terminado intervienen varios productos de base: materias primas y productos semielaborados. Intervienen también materias auxiliares que se consumen durante la fabricación (por ejemplo, la cola en la fabricación de libros) y productos accesorios (los embalajes). Por otra parte, el proceso de fabricación exige medios de producción y servicios como el transporte de mercancías.

Todos estos elementos contribuyen a la elaboración del producto; se debe entender pues por tributos internos que gravan *indirectamente* un producto los tributos que hayan recaído sobre dichos elementos.

Hay que tener en cuenta estos factores en todas las fases de fabricación, pero es evidente que la incidencia del impuesto sobre el precio del producto final es tanto más reducida cuanto más lejos retrocedamos en las sucesivas fases, lo que no permite excluir el recurso a las cantidades a tanto alzado cuando se trate de determinar la carga fiscal que recae sobre los productos de base y las materias auxiliares.

Se opone a veces a esta idea la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto 45/64 (-- Rec. 1965, p. 1057), a propósito de la interpretación del artículo 96 del Tratado relativo a las restituciones a

la exportación. Como argumento se emplea que el Tribunal declaró allá que el término «indirectamente» se refería a los tributos que recaen en las diferentes fases de la producción sobre «las materias primas o productos semielaborados empleados en la fabricación de los productos», para deducir de esto que el Tribunal quiso excluir los tributos que gravasen los medios de producción y de transporte y el consumo de energía. Yo no estoy convencido de ello, pues lo más importante eran los impuestos cuyo reembolso se discutía, reembolso que el Tribunal de Justicia consideró improcedente; se trataba en concreto de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, sobre los cuales declaró el Tribunal que gravaban a la empresa productora en las diversas manifestaciones de su actividad comercial o financiera en general y no a los productos como tales, ni en las diferentes fases de su fabricación ni en la fase final. Lo mismo ocurre con los impuestos que gravan las licencias y concesiones, los vehículos automóviles y la publicidad, que también se contemplan en dicha sentencia. Todos estos impuestos no tienen evidentemente nada en común con el impuesto alemán sobre el volumen de negocios. Así pues, considero que la sentencia 45/64 no excluye una interpretación amplia del concepto de tributación indirecta como la que se expuso antes.

II

Asunto 31/67. *Stier contra Hauptzollamt Hamburg*

Este asunto fue remitido al Tribunal por el Finanzgericht de Hamburgo y tiene relación con el artículo 95 del Tratado.

La Administración de aduanas exigió a la sociedad Stier un gravamen compensatorio a la importación del 2,5 % por la importación, en 1966, de 3.834 cajas de limones procedentes de Italia. La empresa alegó ante el Finanzgericht que la norma tributaria alemana con arreglo a la cual se pretendía que pagara este gravamen era contraria al artículo 95 del Tratado; este artículo sólo permite imponer un gravamen compensatorio a la importación de aquellos productos que compitan en el interior con productos nacionales similares. Ahora bien, Alemania no produce limones (supuesto de hecho del primer párrafo del artículo 95) ni otras frutas con las que los consumidores puedan sustituir estos agrios (supuesto de hecho del párrafo segundo del artículo 95).

1. En tales circunstancias el Finanzgericht planteó tres cuestiones al Tribunal de Justicia, en la primera de las cuales se pregunta si un Estado miembro tiene derecho a percibir gravámenes sobre productos originarios de otros Estados miembros que no compiten ni con productos nacionales similares ni con productos nacionales sustitutivos, o si por el contrario esta medida es contraria a las disposiciones del Tratado.

La resolución de remisión indica claramente por qué razones y con qué intención el Finanzgericht se cree obligado a dirigirse al Tribunal de Justicia. Para aquel -la redacción de la pregunta así lo demuestra- el texto del artículo 95 no resuelve la cuestión: se trataría, pues, de colmar una laguna que aparece en el Tratado más que de interpretarlo, y es al Tribunal de Justicia a quien corresponde hacerlo. Por otra parte, al Juez

nacional le parece que la norma jurídica formulada por la empresa demandante para excluir el gravamen puede deducirse por analogía de los objetivos del Tratado, en concreto de las disposiciones de éste que garantizan la libre circulación de mercancías en el mercado interior de la Comunidad y prohíben los obstáculos a los intercambios entre los Estados miembros. Por último, desde el momento en que se pueden invocar «argumentos plausibles» en apoyo de esta tesis, el Juez considera que debe someter la cuestión al Tribunal de Justicia, aunque el párrafo segundo del artículo 177 del Tratado no le obligue en realidad a ello, y ésta es una actitud, en efecto, que sólo podemos alabar.

¿Cuál es el alcance del artículo 95? Éste es el punto del que debemos partir para responder a la cuestión que plantea el Finanzgericht.

Para la demandante en el asunto principal, el párrafo primero del artículo 95, al prever que los productos importados no pueden ser objeto de tributos superiores a los que graven los productos nacionales similares, establece en efecto una prohibición, pero también una *autorización.* Dado que ésta se limita claramente a los productos que compitan con productos nacionales, la prohibición de gravar otros productos importados de los Estados miembros se deduce directamente del artículo 95 y dicha interpretación de este artículo es conforme a los objetivos del Tratado, que debe asegurar especialmente la libre circulación de mercancías. Este razonamiento me parece más sutil que convincente, aunque se pongan en relación con el artículo 95 unas disposiciones bastante similares de los artículos II y III del GATT, pues resulta un abuso del lenguaje ver una norma de autorización en el párrafo primero del artículo 95, cuyo objeto es esencialmente *prohibir la discriminación* entre los productos importados y los productos nacionales.

Para el caso de que no se admitiera la interpretación que propone, la empresa Stier alega que el gravamen objeto del litigio debe considerarse como un derecho de aduana o, en su defecto, como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. De hecho responde -en su opinión- a las características de un derecho de aduana de carácter fiscal puesto que tiene por único objeto procurar recursos al Estado; en este caso, se le deberían aplicar las disposiciones sobre reducción progresiva de los derechos de aduana, reduciendo su tipo a un 1,6 % como máximo para el 1 de enero de 1966. El resultado sería el mismo si se la considerara como una exacción de efecto equivalente, lo cual no es contrario a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto 57/65.

Si volvemos ahora al artículo 95, debemos admitir con el Gobierno alemán y con la Comisión que no es posible en modo alguno deducir de él una prohibición de gravar con un tributo interno los productos importados de los Estados miembros que no compitan con los productos nacionales. El Tratado, aplicando la regla que se sigue habitualmente en los intercambios internacionales, declara los productos importados sujetos a los tributos en vigor en el país de

destino y el artículo 95 prohíbe aplicarles un régimen fiscal menos favorable que el de los productos nacionales similares o sustitutivos. Esta disposición tiene por objeto asegurar la igualdad en la competencia y sólo vale dentro de estos límites, pero, si no existen productos similares ni sustitutivos, no se puede deducir del artículo 95 una norma que limite el derecho del Estado importador a establecer tributos. Dicho esto, no se debe olvidar que, a diferencia de lo que ocurre en materia aduanera, el Tratado invade sólo en escasa medida la soberanía de los Estados miembros en materia tributaria y financiera, como lo muestran los artículos 95 a 99 inclusive, y esto es lo que el Gobierno alemán traduce de una manera un poco exagerada diciendo que en esta materia el Tratado permite todo lo que no prohíbe expresamente. Así, la realización de unas condiciones análogas a las de un mercado interior parece depender sobre todo en este campo de la armonización del Derecho, tal y como la está preparando actualmente el establecimiento del impuesto sobre el valor añadido. Señalaré de paso que las Directivas del Consejo de 11 de abril de 1967 no excluyen la percepción de este impuesto en caso de importación de productos para los cuales no existan productos nacionales similares o sustitutivos.

Por otra parte, no se puede afirmar de manera genérica que la percepción de tributos interiores sobre las mercancías no producidas en el país es incompatible con el sistema general del Tratado. El apartado 3 del artículo 17 de éste permite sustituir los derechos de aduana de carácter fiscal por un tributo interno de conformidad con las disposiciones del artículo 95; dicho apartado se refiere, si no esencialmente, al menos en buena medida, a mercancías no producidas en el país y que no compiten con los productos nacionales. La interpretación de los objetivos del Tratado que hace la demandante priva de gran parte de su contenido al apartado 3 del artículo 17.

Considero, por lo tanto, que se debe responder a la primera cuestión del Finanzgericht que las disposiciones del Tratado no se oponen a que un Estado miembro perciba tributos internos sobre los productos procedentes de otros Estados miembros que no compitan ni con productos nacionales similares en el sentido del párrafo primero del artículo 95, ni con productos nacionales sustitutivos en el sentido del párrafo segundo del artículo 95.

2. El Finanzgericht pregunta a continuación al Tribunal si una norma jurídica elaborada a partir del Derecho recogido en el Tratado con arreglo a la cuestión anterior y contraria al derecho nacional de establecer tributos tiene efectos jurídicos inmediatos a favor del particular.

Esta cuestión evidentemente da por supuesto que el Tratado excluye la posibilidad de gravar con tributos internos los productos objeto del litigio. Si el Tribunal de Justicia comparte el punto de vista que acabo de exponer, la cuestión carece de objeto.

3. El Tribunal de Justicia, por el contrario, sí debe pronunciarse sobre la última cuestión planteada, que es la de si un Estado

miembro, en la medida en que se reconozca en principio su derecho a establecer tributos, se encuentra sometido a restricciones en este campo, en lo relativo al importe de los tributos interiores, y, si la respuesta es afirmativa, cuáles son esas restricciones.

La cuestión es bastante delicada, y quizás no tenga una respuesta perfectamente satisfactoria. Por fortuna, no abandona el plano teórico.

Del hecho de que el Tratado no contenga una normativa sobre la percepción de tributos internos en caso de importación de productos similares, se puede concluir, como lo hace el Gobierno de la República Federal, que el derecho a establecer tributos carece de limitaciones en esta materia, tanto si se trata de decidir si procede percibir dichos tributos, como de fijar su importe. Este Gobierno añade que en el supuesto de que aparecieran dificultades o abusos en este campo, podría buscarse una solución a través de la armonización y cita como ejemplo las recientes Directivas del Consejo acerca del impuesto sobre el valor añadido.

La Comisión aborda el problema desde otro ángulo. Reproduciendo la argumentación que ha desarrollado en el asunto 20/67, que veremos enseguida, expone que el hecho de que un Estado miembro grave de manera exorbitante una mercancía que no se produce en su territorio nacional y que no compite con otra mercancía nacional podría infringir la prohibición de percibir exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana. Lo que cuenta es la incidencia del gravamen y no su naturaleza. En la medida en que un gravamen de este tipo sobrepase el «nivel general de los tributos indirectos», tendrá la misma incidencia que un derecho de aduana del mismo importe que se añada a un tributo indirecto normal; por lo tanto habría que aplicarle la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana. La Comisión reconoce, sin embargo, que la cuestión que se discute carece de interés en este caso, pues el gravamen compensatorio alemán sobre los limones importados, a un tipo del 2,5 %, se encuentra dentro de los límites de los tipos usuales del impuesto sobre el volumen de negocios para los frutos ordinarios o tropicales.

El argumento es sugestivo, aunque se le puedan presentar algunas objeciones. En primer lugar, como dijo en la vista el representante del Gobierno alemán, la de desdibujar la distinción entre tributos internos y exacciones de efecto equivalente. A continuación, que resulta casi imposible definir lo que es un tributo exorbitante: se ha dicho que la República Federal aplica un tipo del 100 % del precio medio de la mercancía para el café y del 75 % para el té, dos productos que no compiten con productos alemanes. ¿Debe admitirse que se trata de tributos exorbitantes, si no prohibitivos? A esta objeción se puede responder que la Comisión se refiere al nivel general de los tributos indirectos; que esto debe entenderse, al parecer, como los tipos usuales de gravamen para los productos de la misma clase y que, por otra parte, los productos citados por el Gobierno alemán vienen contemplados en el artículo 17 del Tratado y pertenecen a una categoría especial cuyo tipo de gravamen ha sido siempre elevado.

Otro punto a destacar: los artículos 12 y siguientes establecen las modalidades de supresión de las exacciones de efecto equivalente, supresión que debe tener lugar antes del fin del período transitorio. En el caso de que, finalizado este plazo, resultara que el tipo de un tributo es «exorbitante», correspondería a la Comisión conseguir que el Estado miembro interesado lo redujera a través de una Directiva o Decisión, pero esto se produciría fuera del ámbito de aplicación y de las reglas de procedimiento de los artículos 12 y siguientes del Tratado.

Una vez más he de decir que todo esto resulta bastante teórico, no sólo en el presente caso, sino incluso hablando en general. El Gobierno alemán señala con razón que los tipos prohibitivos representan una contradicción interna, pues su rendimiento es nulo y por tanto no es de temer que los Estados miembros apliquen en este campo unos tipos excesivos. La prueba es que jamás hasta hoy ha tenido que intervenir la Comisión en este sentido. Además me parece que este impuesto que cambia de naturaleza al cambiar su tipo complica inútilmente una clasificación ya compleja. Así, sin ignorar el interés que podría haber en aclarar que los poderes del Estado no son ilimitados, no propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada con arreglo a las observaciones presentadas por la Comisión.

(III, IV, V y VI. *Omissis)*

Concluyo por último proponiendo que las decisiones sobre las costas de cada uno de los siete asuntos sean adoptados por el órgano jurisdiccional nacional remitente.