SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 8 de enero de 1980 *

En el asunto 21/79,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico, Sr. Antonino Abate, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el del Sr. Mario Cervino, Consejero Jurídico de la Comisión, edificio Jean Monnet, Kirchberg, Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Italiana, representada por el Sr. Embajador Adolfo Maresca, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Arturo Marzano, avvocato dello Stato, que designa como domicilio en Luxemburgo, la sede de la Embajada de Italia,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Italiana, en lo referente al régimen fiscal de los productos petrolíferos regenerados, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: H. Kutscher, Presidente; A. O'Keeffe y A. Touffait, Presidentes de Sala; J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A.J. Mackenzie Stuart, G. Bosco, T. Koopmans y O. Due, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Mayras;
Secretario: Sr. A. Van Houtte;

dicta la siguiente

Sentencia

(No se transcriben los antecedentes de hecho.)

Fundamentos de Derecho

1 Mediante escrito de 31 de enero de 1979, la Comisión interpuso ante el Tribunal de Justicia un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE, con el fin de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 del Tratado CEE «al aplicar un tipo impositivo discriminatorio a los productos petrolíferos regenerados importados de los demás Estados miembros con arreglo a la Ley nº 1852 de 31 de diciembre de 1962».

Consideraciones generales

2 De conformidad con la legislación italiana –en particular según el Decreto Ley nº 334 de 28 de febrero de 1939 en su versión vigente en 1978– los aceites minerales y los productos derivados de su transformación están gravados con una «imposta interna di fabbricazione» (impuesto interno de fabricación) por un importe determinado de liras por quintal, variable según los productos. Los

mismos productos procedentes del extranjero son gravados a su paso por la frontera por un impuesto idéntico denominado «sovraimposta di confine» (recargo a la importación).

3 Con el objeto de favorecer por motivos tanto económicos como ecológicos la recuperación y el reciclaje de los aceites usados, la Ley italiana nº 1852 de 31 de diciembre de 1962 (GURI nº 26, de 29 de enero de 1963, p. 458) establece, en su artículo 12, un conjunto de medidas que regulan la recogida, la recuperación y el nuevo empleo de los productos petrolíferos y que conceden a las empresas que llevan a cabo dichas operaciones en territorio italiano facilidades fiscales en lo referente a la imposta di fabbricazione.

4 Las disposiciones de que se trata distinguen entre la recuperación y la regeneración de los productos petrolíferos usados y tratan estas dos situaciones de modo diferente, también bajo el punto de vista fiscal.

5 La recuperación de los aceites usados consiste en volver a emplear ciertos productos petrolíferos ya utilizados una vez, tanto si pueden emplearse en el mismo estado en que se encuentran para idénticos fines o para otros, como si se han limpiado o depurado previamente, en particular mediante decantación, filtración o desecación. Los aceites lubrificantes que se recuperan de este modo están exentos de la imposta di fabbricazione cuando la operación de recuperación y nuevo empleo tengan lugar en el mismo establecimiento en el que dichos aceites se utilizaron por primera vez (párrafo 7 del artículo 12 de la Ley nº 1852).

6 Por el contrario, la regeneración es un proceso químico complejo que requiere instalaciones de carácter industrial y cuya consecuencia es restituir a los aceites minerales usados todas las características que poseían antes de su utilización. La Comisión y el Gobierno italiano coinciden en admitir que no es posible distinguir un aceite sometido al proceso de regeneración de un aceite de primer refinado en su estado original.

7 Con arreglo al párrafo 2 del artículo 12 de la citada Ley italiana, los aceites regenerados están gravados con una imposta di fabbricazione al 25 % del tipo pleno. Esta imposta reducida grava los productos regenerados no sólo si se comercializan, sino también si la empresa que los había utilizado la primera vez los emplea de nuevo.

8 La legislación italiana no prevé la concesión de este tipo reducido a los aceites importados, ya se trate de aceites recuperados o de aceites regenerados, y éstos pagan la sovraimposta di confine que es el impuesto correspondiente a la imposta di fabbricazione a tipo pleno, si bien, hay que observar que la importación de aceites recuperados a partir de los otros Estados miembros parece una hipótesis teórica y que incluso el comercio intracomunitario de aceites regenerados es, si no inexistente, al menos muy reducido, aunque pueda ampliarse debido a la evolución de la situación del mercado de los productos petrolíferos.

9 Cuando, mediante escrito de 24 de junio de 1976, la Comisión comunicó que apreciaba en la normativa de que se trata una infracción del párrafo 1 del artículo 95 del Tratado, la República Italiana hizo observar que, en lo referente a los aceites recuperados, la exención –que está sujeta al requisito de que la recuperación y el nuevo empleo se efectúen en la misma empresa– constituye una aplicación del principio fiscal *non bis in idem*. El hecho de que, por definición, los productos importados no puedan cumplir este requisito no pone en peligro en absoluto la conformidad de dicha exención con el Tratado. En lo referente a los aceites regenerados, la República Italiana alegó sustancialmente que no había trato discriminatorio en perjuicio de los aceites regenerados extranjeros, ya que la aplicación del tipo reducido –justificado por el coste de producción extremadamente elevado del aceite regenerado en relación al producto de primera fabricación– está vinculada a un riguroso control del proceso de regeneración que implica la identificación de las cantidades de aceites regenerados que deben producirse. Por no existir esta posibilidad de control en los casos de importación, el trato diferenciado no es contrario al artículo 95 del Tratado. Asimismo, el Gobierno italiano señaló a la Comisión que las ventajas fiscales discutidas correspondían, de hecho, a los objetivos perseguidos por la Directiva 75/439 del Consejo, de 16 de junio de 1975, relativa a la gestión de aceites usados, la cual prevé el establecimiento por parte de los Estados miembros de un sistema armonizado de recogida, gestión o nuevo empleo de los aceites usados y permite, en sus artículos 13 y 14, la concesión de una compensación a las empresas que lleven a cabo dichas operaciones. Las reducciones fiscales impugnadas constituyen, en realidad, una modalidad de subvenciones autorizadas, tanto más cuanto que la Directiva aún no había sido puesta en práctica en la mayoría de los Estados miembros. El Gobierno italiano añadió que estaba estudiando la posibilidad de sustituir las facilidades fiscales por ayudas directas que la Directiva permite conceder.

10 En el dictamen motivado de 10 de enero de 1978, la Comisión, después de declarar «que el Gobierno italiano no discute que las disposiciones impugnadas son incompatibles con el párrafo primero del artículo 95» –lo que constituye una apreciación inexacta de la postura italiana–, expresa la opinión de que «la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado al gravar los productos petrolíferos regenerados importados de otros Estados miembros con un impuesto sobre el consumo al tipo pleno mientras que los mismos productos importados (léase: nacionales) se benefician de una exención total o parcial según los casos». La Comisión, al tomar en consideración expresamente los productos nacionales que se beneficiaban de una exención total, se refería –o, en todo caso, así lo parecía– tanto al régimen fiscal de los aceites recuperados y vueltos a emplear en una misma empresa, como al de los aceites regenerados. El 5 de julio de 1978, el Gobierno italiano anunció su decisión de adaptar su Derecho interno al dictamen motivado mediante una normativa para los productos regenerados que sustituyera las exenciones fiscales controvertidas por las compensaciones previstas en la Directiva 75/439.

11 En el recurso que interpuso el 31 de enero de 1979, la Comisión sólo se refiere a los productos regenerados y, en su escrito de réplica, así como en la respuesta a las cuestiones del Tribunal de Justicia, precisó y confirmó expresamente que sus cargos se referían únicamente al régimen fiscal previsto para los productos petrolíferos regenerados mencionados en el párrafo segundo del artículo 12 de la Ley italiana nº 1852.

12 El Tribunal de Justicia toma nota de esta declaración que pone fin a la ambigüedad tanto de las observaciones dirigidas al Gobierno italiano el 24 de junio de 1976 como del dictamen motivado, de modo que su examen puede limitarse al régimen fiscal de los aceites regenerados.

Sobre el régimen fiscal de los aceites regenerados

13 Durante la vista, la Comisión insistió en el hecho de que el aceite regenerado y el aceite de primer refinado «son productos no sólo similares en el sentido del artículo 95, sino incluso idénticos». La República Italiana no discute esta identidad. Sin embargo, la observación de la Comisión parece sugerir que el régimen fiscal de los aceites importados, ya sean de primer refinado o

regenerados, debe ser el mismo que el de los aceites regenerados italianos. Al parecer, esto es lo que explica la postura mantenida por la Comisión en la misma vista, en el sentido de que, a efectos de conformarse al artículo 95, el Gobierno italiano debería más bien suprimir la ventaja fiscal de que disfrutan los aceites regenerados italianos, que extender dicha ventaja a los aceites regenerados importados procedentes de otros Estados miembros.

14 Este punto de vista, además de que no se expuso ni en el dictamen motivado ni en el recurso, basados ambos en una comparación de la tributación de los aceites regenerados nacionales e importados de otros Estados miembros, no puede compartirse. En efecto, según la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de octubre de 1978, Hansen (148/77,↔ Rec. pp. 1787 y ss., especialmente p. 1807), en el estado actual del Derecho comunitario y a falta de una unificación o armonización de las disposiciones aplicables, el Derecho comunitario no prohíbe a los Estados miembros conceder por motivos económicos y sociales legítimos ventajas fiscales, en forma de exención o de reducción, a determinados productos o a determinadas categorías de productores. El Tratado no prohíbe pues que, en el marco de las legislaciones fiscales internas, productos que sirven a los mismos fines económicos se graven de modo diferente, especialmente cuando, como es el caso de los aceites minerales regenerados, resulte que los costes de producción, comparados con los de los aceites de primera destilación, son objetivamente muy diferentes.

15 Por el contrario, el párrafo primero del artículo 95 exige que las ventajas fiscales de que se trata se extiendan sin discriminación a los productos procedentes de los demás Estados miembros que respondan a las mismas características que los productos nacionales que se benefician de las exenciones o reducciones que la legislación nacional concede. El párrafo primero del artículo 95 –que tiene por objeto evitar que, mediante la instauración de tributos internos que graven discriminatoriamente los productos importados en relación a los productos nacionales, puedan eludirse o neutralizarse las disposiciones del Tratado relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente– pone en práctica un principio fundamental del mercado común. De ello se sigue que las desigualdades que prohíbe deben eliminarse a pesar de los delicados problemas de comparación que puedan plantearse en lo referente a la asimilación entre el producto importado y los diversos productos nacionales similares sujetos a otros impuestos.

16 Si bien el párrafo primero del artículo 95 obliga, pues, a los Estados miembros a extender las ventajas fiscales de que disfrutan los productos nacionales a los productos similares importados de otros Estados miembros, cuando estos productos reúnan los requisitos a los que se subordinan el tipo reducido o la exención no obliga, sin embargo, a los Estados miembros a suprimir las diferenciaciones objetivamente justificadas que la legislación interna establezca en su caso entre los tributos internos que gravan los productos nacionales, excepto cuando esta supresión sea el único medio que permita evitar una discriminación, directa o indirecta, de los productos importados.

17 Procede desestimar igualmente la alegación de la Comisión en el sentido de que suprimir las facilidades fiscales controvertidas constituiría la única forma de aplicar correctamente el párrafo primero del artículo 95 del Tratado, teniendo en cuenta la circunstancia de que la citada Directiva 75/439 del Consejo estableció que las empresas que recojan, gestionen o regeneren los aceites usados deberán obtener una autorización y podrán beneficiarse de compensaciones, concedidas por las autoridades de los Estados miembros, por los servicios prestados, siempre que dichas compensaciones no creen «distorsiones significativas en la competencia ni [...] corrientes artificiales de intercambios de productos».

18 Esta Directiva, inspirada tanto en consideraciones de orden ecológico como relativas a la política de aprovisionamiento de combustibles, no tiene por objeto armonizar los regímenes de los Estados miembros relativos a los impuestos especiales y otros impuestos indirectos contemplados en el artículo 99 del Tratado. Por consiguiente, mantiene intactas las competencias de los Estados miembros en lo referente a los tributos internos con tal que se respeten en particular las obligaciones prescritas en los artículo 95 a 98 del Tratado.

19 Está confirmado, y la República Italiana no lo discute, que los aceites regenerados importados y nacionales no sólo son productos similares, sino idénticos, de modo que las relaciones entre ellos están reguladas indiscutiblemente por el párrafo primero del artículo 95 del Tratado.

20 Para justificar el mantenimiento del régimen que excluye los aceites regenerados importados del beneficio de las reducciones de impuestos concedidas a los aceites regenerados nacionales, el Gobierno italiano alega

sustancialmente, tres argumentos, a saber: 1) la imposibilidad de distinguir, por métodos de control experimental, los aceites regenerados de los de primer refinado, lo que podría dar lugar a fraudes con ocasión de las importaciones de los productos considerados; 2) la circunstancia de que la exención fiscal está justificada por los costes de producción extremadamente elevados de los aceites regenerados, de modo que a falta de la exoneración controvertida, estos aceites no podrían competir con los aceites de primer refinado, y 3) el hecho de que los objetivos de la exención corresponden a los objetivos de la Directiva 75/439 y que dicha exención constituye en realidad la compensación que con arreglo a los artículos 13 y 14 de la Directiva autorizan a los Estados miembros a conceder.

21 No puede admitirse la primera alegación como justificación de la diferencia de trato alegada. Corresponde a los importadores de aceites minerales procedentes de otros Estados miembros que deseen acogerse al tipo reducido aportar la prueba de que los aceites que importan a Italia son aceites regenerados y la Administración italiana, sin dificultar dicha prueba más de lo necesario, tiene derecho a exigir que se aporte de modo que elimine los riesgos de fraude, en particular, mediante la presentación de certificados expedidos por las autoridades u otras instancias apropiadas del Estado miembro exportador, que permitan identificar el aceite regenerado a partir de los establecimientos en los que se haya procedido a su regeneración. La práctica comunitaria, en particular en materia de eliminación de los controles sanitarios en las fronteras intracomunitarias, ofrece numerosos ejemplos de estas formas de control legítimo.

22 Las consideraciones anteriores responden igualmente a la alegación de la Comisión según la cual la infracción alegada del párrafo primero del artículo 95 sólo podría eliminarse suprimiendo el tipo reducido a nivel nacional. La República Italiana puede optar entre suprimirlo o mantenerlo con la única condición de que, en caso de elegir la segunda solución, deben disfrutar de dicho tipo reducido los aceites regenerados procedentes de otros Estados miembros cuya prueba de su regeneración se haya aportado, de modo que se evite toda forma de discriminación entre el producto importado y el producto nacional similar.

23 Las alegaciones segunda y tercera están vinculadas entre sí y deben examinarse conjuntamente. Dicho examen lleva a la conclusión de que deben desestimarse.

24 Si bien es exacto que las reducciones de la imposta di fabbricazione se justifican por los elevados costes de producción de la regeneración en relación con la primera destilación, este régimen fiscal más ventajoso no se ve alterado por la obligación de aplicarlo respetando el artículo 95 del Tratado. Las reducciones fiscales que de este modo benefician a las empresas de regeneración de aceite mineral no corren en efecto ningún peligro por la obligación de hacer disfrutar de ellas a los aceites regenerados importados procedentes de otros Estados miembros.

25 Por otro lado, no se puede estimar el hecho invocado por el Gobierno italiano en el sentido de que el sistema establecido por la disposición italiana de 1962 y, en particular, por su artículo 12 constituye, en realidad, una aplicación anticipada de la Directiva 75/439 de 16 de junio de 1975 y que la reducción de la imposta di fabbricazione constituye la compensación que los Estados miembros pueden conceder a las empresas que recuperen, gestionen o regeneren aceites usados, con arreglo al artículo 13 de la Directiva.

26 Sin que sea necesario pronunciarse sobre si la República Italiana aplicó o no la Directiva 75/439, basta observar, como se ha señalado anteriormente, que esta Directiva no afecta al derecho de los Estados miembros a establecer un sistema de tributos internos que implique tipos reducidos. El artículo 13 de la Directiva autoriza a los Estados miembros a conceder las compensaciones, aunque sin obligarles a ello, cuida de que dichas compensaciones, en caso de concederse, no constituyan obstáculos a la libre circulación de mercancías. De ahí se sigue que, al aplicar la Directiva, los Estados miembros son libres, bien de conceder directamente compensaciones a las empresas de que se trata, bien de aplicar a los aceites regenerados un régimen fiscal más ventajoso, o incluso de acumular ambos sistemas. No obstante si, en virtud de la facultad de apreciación de que disponen en la materia, se pronunciaran en favor de un sistema de reducción de los tributos internos, están obligados a aceptar las consecuencias de dicha opción y cuidar de que el sistema elegido sea conforme a la norma fundamental de no discriminación fiscal de los productos importados, formulada en el artículo 95 del Tratado.

27 Según las consideraciones anteriores, la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE, al mantener, con arreglo a la Ley nº 1852 de 31 de diciembre de 1962, por la que se modifica el régimen fiscal de los productos petrolíferos, un

tipo diferente para la imposta di fabbricazione (impuesto interno de fabricación) sobre los aceites minerales regenerados producidos en Italia respecto al tipo de la sovraimposta di confine (recargo a la importación) que grava los aceites regenerados procedentes de otros Estados miembros.

Costas

28 A tenor del apartado 3 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia podrá repartir las costas.

29 El Tribunal de Justicia opina que, teniendo en cuenta las ambigüedades surgidas tanto en la fase administrativa como en la fase contenciosa del procedimiento, en lo referente al alcance real de los cargos formulados por la Comisión, procede repartir las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

decide:

1) **Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE al mantener, con arreglo a la Ley n° 1852 de 31 de diciembre de 1962, por la que se modifica el régimen fiscal de los productos petrolíferos, un tipo diferente para la imposta di fabbricazione (impuesto interno de fabricación) sobre los aceites minerales regenerados producidos en Italia respecto del tipo de la sovraimposta di confine (recargo a la importación) que grava los aceites regenerados procedentes de otros Estados miembros.**

2) Repartir las costas

Kutscher O'Keeffe Touffait Mertens de Wilmars Pescatore

Mackenzie Stuart Bosco Koopmans Due

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 8 de enero de 1980.

El Secretario
A. Van Houtte

El Presidente
H. Kutscher