SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 17 de junio de 1998 *

En el asunto C-68/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Tribunale di Trento, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Grundig Italiana SpA

y

Ministero delle Finanze,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: H. Ragnemalm, Presidente de Sala; G. F. Mancini y J. L. Murray (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: italiano.

Abogado General: Sr. C. O. Lenz;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Grundig Italiana SpA, por el Sr. Enrico Giammarco, Abogado de Trento;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Sr. Umberto Leanza, jefe del servizio dello contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

— en nombre del Organo de Vigilancia de la AELC, por el Sr. Håkan Berglin, Director del Servicio de Asuntos Jurídicos y Mercantiles, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno italiano y de la Comisión, expuestas en la vista de 12 de junio de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de julio de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 15 de febrero de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de marzo siguiente, el Tribunale di Trento planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95 del mismo Tratado.

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Grundig Italiana SpA (en lo sucesivo, «Grundig Italiana») y el ministero delle Finanze (Ministerio de Hacienda) acerca de la devolución de un importe de 112.236.330.770 LIT, más los intereses legales correspondientes, abonado por dicha sociedad en concepto de impuesto nacional sobre el consumo de productos audiovisuales y foto-ópticos entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1992.

3 Con arreglo al artículo 4 del Decreto-ley n° 953, de 30 de diciembre de 1982 (GURI n° 359, de 31 de diciembre de 1982), posteriormente convalidado mediante la Ley n° 53, de 28 de febrero de 1983 (GURI, suplemento ordinario al n° 58, de 1 de marzo de 1983, publicado en una versión consolidada en el GURI n° 65, de 8 de marzo de 1983; en lo sucesivo, «Ley n° 53»), se estableció en Italia, a partir del 1 de enero de 1983, un impuesto sobre el consumo de productos audiovisuales y foto-ópticos. Dicho impuesto se percibía tanto sobre el consumo de los productos fabricados en Italia como sobre los productos importados. Para el primer grupo de productos, el impuesto se calculaba sobre el «valor franco fábrica» («valore franco fabbrica»), mientras que, para el segundo grupo, se percibía sobre el «valor en aduana franco frontera nacional» («valore in dogana franco frontiera nazionale»). El tipo de gravamen se fijó en el 16 % de su valor, cualquiera que fuese el origen del producto, habiéndose fijado un tipo reducido del 8 % para los televisores.

4 El 23 de marzo de 1983, el ministero delle Finanze adoptó una Orden por la que se desarrolla la Ley n° 53 (GURI n° 83, de 25 de marzo de 1983, modificada posteriormente por las Ordenes Ministeriales de 10 de junio de 1983, 23 de octubre de 1984 y 10 de abril de 1985, publicadas, respectivamente, en los GURI n° 193, de 15

de julio de 1983, n° 303, de 3 de noviembre de 1984, y n° 92, de 18 de abril de 1985; en lo sucesivo, «Orden de aplicación»). El párrafo séptimo del artículo 2 de dicha Orden establecía que, cuando se tratara de mercancías importadas a Italia, el valor en aduana franco frontera nacional se determinaría sobre la base del valor en aduana con arreglo al Reglamento (CEE) n° 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (DO L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224), más cualesquiera costes y gastos de transporte hasta la frontera italiana, menos los posibles elementos del precio pagado o que debiera pagarse en relación con el transporte y la comercialización en el territorio aduanero nacional. El apartado 5 del artículo 2 de la Orden de aplicación establecía asimismo que, en el caso de los productos fabricados en Italia, la base imponible podía estar constituida por el precio facturado por la venta de los productos, previa deducción de un porcentaje global del 35 %.

5 La segunda frase del apartado 3 del artículo 4 de la Ley n° 53 establecía que los productores nacionales debían presentar a los servicios competentes una declaración que contuviera los elementos necesarios para liquidar el impuesto dentro del mes siguiente al trimestre al cual se refiriese dicha declaración, puesto que la liquidación del impuesto devengado se efectúa sobre la totalidad de las cesiones de aparatos audiovisuales y foto-ópticos realizadas durante el trimestre. Por lo que respecta a los importadores, el apartado 9 del artículo 2 de la Orden de aplicación, determinaba que el impuesto sobre el consumo se liquidaba y percibía en la aduana en el momento de la importación.

6 A partir del 1 de enero de 1993 se suprimió el impuesto nacional sobre el consumo mediante el Decreto-ley n° 331, de 30 de agosto de 1993, convalidado mediante la Ley n° 427, de 29 de octubre de 1993.

7 El 22 de julio de 1993, Grundig Italiana instó una acción judicial ante el Tribunale di Trento con objeto de que se declarase la incompatibilidad con la normativa comunitaria de las disposiciones que establecían el impuesto sobre el consumo de los productos audiovisuales y foto-ópticos, y se condenara al ministero delle Finanze a devolverle el importe de 112.236.330.770 LIT, más los intereses legales correspondientes, que había pagado durante el período de validez de dichas disposiciones.

8 Por entender que la solución del litigio requería la interpretación del artículo 95 del Tratado, el Tribunale di Trento suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la cuestión siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 95 del Tratado CE en el sentido de que prohíbe a un Estado miembro establecer y percibir un impuesto sobre el consumo, como el establecido por el artículo 4 del Decreto-ley de 30 de diciembre de 1982, convalidado mediante la Ley n° 53, de 28 de febrero de 1983, y posteriormente desarrollado por la Orden del ministero delle Finanze de 23 de marzo de 1983, por cuanto determina una base imponible diferente para los productos nacionales y para los importados de otros Estados miembros y establece diferentes modalidades de percepción del impuesto para los mismos productos?»

9 De la resolución de remisión se deduce que el Tribunale di Trento pide fundamentalmente que se dilucide si el artículo 95 del Tratado se opone a que un Estado miembro establezca y perciba un impuesto sobre el consumo en la medida en que la base imponible y las modalidades de percepción de dicho impuesto son diferentes para los productos nacionales y para los productos importados de otros Estados miembros.

10 Con carácter preliminar, es preciso señalar que, como el Tribunal de Justicia ya declaró en la sentencia de 13 de julio de 1994, OTO (C-130/92, Rec. p. I-3281), apartado 11, que se refería a la interpretación del Derecho comunitario en relación con la misma normativa italiana, que un tributo como el impuesto nacional sobre el consumo de que se trata en el asunto principal debe considerarse parte integrante de un sistema general de tributos internos con arreglo al artículo 95 del Tratado y que su compatibilidad con el Derecho comunitario debe por tanto apreciarse en el contexto de dicho artículo.

11 Además, según reiterada jurisprudencia, el artículo 95 del Tratado tiene como objeto asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en

condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de proteccionismo que pueda ser consecuencia de la aplicación de tributos internos discriminatorios con relación a productos de otros Estados miembros. Esta disposición es aplicable a todos los productos procedentes de los Estados miembros, incluidos los originarios de países terceros despachados a libre práctica en los Estados miembros (sentencia de 7 de mayo de 1987, Co-Frutta, 193/85, Rec. p. 2085, apartados 25, 26 y 29).

12 De ello se deduce que un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 95 del Tratado si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales (véase, en particular, la sentencia de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo, C-152/89, Rec. p. I-3141, apartado 21).

13 Para evaluar si un régimen impositivo tiene o no carácter discriminatorio, hay que tener en cuenta no sólo el tipo de gravamen, sino también la base imponible y las modalidades de percepción de los tributos de que se trate (véase la sentencia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda, 55/79, Rec. p. 481, apartado 8). Es precisamente la incidencia efectiva de cada tributo sobre la producción nacional, por una parte, y sobre los productos importados, por otra, lo que constituye el criterio de comparación determinante para la aplicación del artículo 95. Aun cuando el tipo de gravamen sea el mismo, la incidencia de esta carga tributaria puede variar en función de las modalidades de imposición y de percepción aplicadas a los productos nacionales y a los productos importados.

14 Por lo que se refiere al impuesto sobre el consumo controvertido en el litigio principal, de los autos se desprende en primer lugar que en el caso de los productos fabricados en Italia ningún gasto de transporte o de distribución está incluido en la base imponible, mientras que en el caso de los productos importados de otros Estados miembros la base imponible se compone del valor en aduana, más cualesquiera costes y gastos de transporte hasta la frontera italiana, menos los costes de transporte o de distribución en Italia.

15 El Gobierno italiano subraya que, como el impuesto nacional grava los productos destinados al consumo en el mercado nacional, debe liquidarse conforme al valor de dichos productos en el momento en que se ponen a disposición del consumidor italiano, y que dicho valor incluye los gastos de transporte hasta la frontera italiana.

16 De una reiterada jurisprudencia se deduce que se infringe la prohibición del artículo 95 del Tratado en el caso de un tributo calculado sobre la base del valor del producto si sólo en el caso del producto importado se toman en consideración elementos de evaluación que incrementen su valor con relación al correspondiente producto nacional (sentencia de 22 de marzo de 1977, Ianelli & Volpi, 74/76, Rec. p. 557, apartado 21).

17 En segundo lugar, de la resolución de remisión resulta que, por lo que respecta a los productos nacionales, todos los gastos realizados en el territorio italiano en orden a la comercialización en dicho mercado están excluidos de la base imponible, mientras que, en el caso de los productos importados, los gastos relativos a la comercialización en el territorio italiano que se hayan realizado fuera de éste forman parte de la base imponible. Estas normas se aplican igualmente, como subrayó el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, cuando los gastos de comercialización son objeto de un pago centralizado.

18 Así, a diferencia del productor nacional, el importador de los productos de que se trata no puede deducir de la base imponible la totalidad de los gastos de comercialización inherentes al mercado italiano.

19 En tercer lugar, de la resolución de remisión se desprende que los productores nacionales tienen la posibilidad de deducir de la base imponible de sus productos

un porcentaje global del 35 % del precio facturado, mientras que no se ofrece dicha posibilidad en lo que respecta a los productos importados de otros Estados miembros.

20 El Gobierno italiano alega que dicho porcentaje global pretende representar la parte del precio de venta que corresponde a los gastos de comercialización del producto nacional. Conceder dicha posibilidad de deducción global únicamente a los productores nacionales permite que éstos determinen la base imponible de los productos nacionales de forma mucho más rápida y fácil. Sin embargo, afirma, esta práctica sólo sirve para restablecer situaciones comparables para las mercancías nacionales y las mercancías importadas. A su juicio, es más difícil definir la base imponible en el caso de los productores nacionales, que deben determinar el valor del producto franco fábrica, que en el caso de los importadores, que pueden basarse en el valor en aduana y, por tanto, en las formalidades requeridas para las declaraciones de aduana.

21 Es preciso destacar que los importadores y los productores nacionales se encuentran en una situación comparable, puesto que ambos pretenden deducir los gastos de transporte y de comercialización.

22 Por último, de la resolución de remisión se desprende que, por lo que respecta a las mercancías importadas, la obligación de pago del impuesto nace en el momento de la importación de las mercancías en aduana, mientras que cuando se trata de mercancías nacionales dicha obligación no nace hasta que el productor nacional presenta la declaración ante las autoridades tributarias en el curso del mes siguiente al trimestre en el que se pusieron en venta las mercancías, y ello pese a que el hecho generador del impuesto se produce cuando el producto destinado al consumo se comercializa en el mercado nacional.

23 A este respecto, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, una ventaja concedida a la producción nacional, en forma de plazos de pago, implica una

diferencia de trato en perjuicio de los productos importados de otros Estados miembros que infringe la prohibición del artículo 95 del Tratado (véase la sentencia Comisión/Irlanda, antes citada).

24 En estas circunstancias, no puede acogerse el argumento del Gobierno italiano, según el cual la finalidad de la diferencia entre las modalidades de percepción aplicadas a las mercancías nacionales y las aplicadas a las mercancías importadas es eximir a los productores nacionales del deber de presentar una declaración tributaria para cada producto. En efecto, una vez comprobada la discriminación, el artículo 95 no prevé ninguna posibilidad de justificación para el Estado de que se trata.

25 De lo que antecede se sigue que el artículo 95 del Tratado debe considerarse infringido por una legislación nacional que establece un impuesto sobre el consumo:

— en la medida en que, por lo que respecta a los productos fabricados en dicho Estado, no se incluye en la base imponible ningún gasto de transporte o de distribución, mientras que en el caso de los productos importados de otros Estados miembros la base imponible se compone del valor en aduana, más cualesquiera costes y cargas soportados hasta alcanzar la frontera italiana, menos los gastos de transporte o distribución realizados en Italia;

— en la medida en que, tratándose de los productos nacionales, están excluidos de la base imponible todos los gastos soportados en el territorio nacional en orden a la comercialización en dicho mercado, mientras que, por lo que respecta a los productos importados, forman parte de la base imponible los gastos relativos a la comercialización en el territorio nacional realizados fuera de éste;

— en la medida en que la posibilidad de proceder a una deducción global para calcular la base imponible está reservada a los productos nacionales, y

— en la medida en que, en el caso de las mercancías importadas, la obligación de pago del impuesto nace en el momento de la importación de las mercancías en aduana, mientras que si se trata de mercancías nacionales dicha obligación no nace hasta que el productor nacional presenta la declaración ante las autoridades tributarias en el curso del mes siguiente al trimestre en el que se pusieron en venta las mercancías, y ello pese a que el hecho generador del impuesto se produce cuando el producto destinado al consumo se comercializa en el mercado nacional.

26 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca y perciba un impuesto sobre el consumo en la medida en que la base imponible y las modalidades de percepción del impuesto son diferentes para los productos nacionales y para los productos importados de otros Estados miembros.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Tribunale di Trento mediante auto de 15 de febrero de 1996, declara:

El artículo 95 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca y perciba un impuesto sobre el consumo en la medida en que la base imponible y las modalidades de percepción del impuesto son diferentes para los productos nacionales y para los productos importados de otros Estados miembros.

Ragnemalm Mancini Murray

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de junio de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

H. Ragnemalm