# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 15 de junio de 2000 *

En el asunto C-365/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Finanzgericht Düsseldorf, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**Brinkmann Tabakfabriken GmbH**

y

**Haupzollamt Bielefeld,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, y V. Skouris (Ponente) y la Sra. F. Macken, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Brinkmann Tabakfabriken GmbH, por el Sr. A. Böhlke, Abogado de Francfort del Meno;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa, Consejero Jurídico, y A. Buschmann, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Brinkmann Tabakfabriken GmbH y de la Comisión, expuestas en la vista de 11 de noviembre de 1999;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de diciembre de 1999;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Mediante resolución de 5 de octubre de 1998, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 12 de octubre de 1998, el Finanzgericht Düsseldorf planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), una cuestión prejudicial sobre la interpretación 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; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Brinkmann Tabakfabriken GmbH (en lo sucesivo, «Brinkmann») y el Hauptzollamt Bielefeld (en lo sucesivo «Hauptzollamt») sobre la negativa de este último a liquidar el impuesto sobre el tabaco, calculado sobre la base del artículo 4, apartado 1, número 2, de la Tabaksteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Tabaco, BGBl. 1992 I, p. 2150), en su versión en vigor desde el 1 de enero de 1993 hasta el 31 de mayo de 1998 (en lo sucesivo, «TabStG»), sin aplicar la exacción mínima prevista por dicha disposición, en consideración del artículo 3, apartado 1, de la Directiva.

## El marco jurídico

### *La normativa comunitaria*

3 La Directiva, que fue adoptada sobre la base del artículo 99 del Tratado CE (actualmente artículo 93 CE), establece los impuestos especiales mínimos de carácter general para el tabaco elaborado, con excepción de los cigarrillos.

4 A tenor del considerando quinto de la Directiva, «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».

5 El artículo 1 de la Directiva dispone:

«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;

b) picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos;

c) los demás tabacos de fumar.»

6 Según el artículo 3 de la Directiva:

«1. 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 puros y cigarritos: 5 % del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos o 7 ECU las 1.000 piezas o por kg;

— picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos: 30 % del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos o 20 ECU por kg;

— para los demás tabacos de fumar: 20 % del precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos o 15 ECU por kg.

2. 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.

3. [...]»

7 El artículo 6, apartado 1, de la Directiva prevé que «los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 31 de diciembre de 1992».

*La normativa nacional*

8 El artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG está redactado del siguiente modo:

«El impuesto se eleva:

[...]

2) para los cigarros puros y los cigarritos al 5 % del precio de venta al por menor, y como mínimo 3,1 Pf por unidad.

[...]»

**Litigio principal y cuestión prejudicial**

9 Brinkmann, que explota una fábrica de tabaco, produce, entre otros, cigarritos del tipo «Steckzigarillos» («cigarritos para fumar con boquilla»). Por la fabricación de estos últimos presentó regularmente, en 1996 y 1997, declaraciones tributarias en las que practicó la autoliquidación del impuesto sobre el tabaco.

10 En cada ocasión acompañó dichas declaraciones tributarias con reclamaciones en las que solicitaba al Hauptzollamt que liquidase el impuesto sobre el tabaco,

calculado sobre la base del artículo 4, apartado 1, letra 2, de la TabStG, sin aplicar el impuesto mínimo de 3,1 Pf (0,031 DEM), de conformidad con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva.

11 Al haber desestimado el Hauptzollamt dichas reclamaciones, Brinkmann interpuso un recurso ante el Finanzgericht.

12 Tanto en el marco del procedimiento administrativo previo como ante el Finanzgericht, Brinkmann sostuvo que mediante el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG se había adaptado el Derecho nacional a la Directiva de forma incorrecta, puesto que ésta no prevé un impuesto mínimo como elemento impositivo suplementario. Además, dado que el artículo 3 de la Directiva es incondicional en cuanto a su contenido y también está redactado de forma suficientemente precisa, tiene efecto directo. Por tanto, el Hauptzollamt está obligado a liquidar el impuesto sobre el tabaco por los cigarritos, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva, sin aplicar un impuesto mínimo.

13 Por el contrario, el Hauptzollamt alegó que, aunque es exacto que la Directiva no prevé un tipo impositivo nacional mínimo para los cigarros puros y los cigarritos, de ello no se deduce necesariamente que el legislador nacional haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva de forma incorrecta. Si bien es cierto, según el Hauptzollamt, que la tarifa fiscal fijada en el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG no es completamente conforme con la estructura de la Directiva, no tiene ninguna incidencia notable para los sujetos pasivos del impuesto sobre el tabaco (en lo sucesivo, «sujetos pasivos»). El contenido de la Directiva deja a cada Estado miembro un cierto margen de apreciación para regular cuestiones concretas, y el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG se inscribe en este marco.

14 El Hauptzollamt sostuvo además que, debido a las diversas soluciones alternativas de tributación del tabaco elaborado —con excepción de los cigarrillos— previstas por la Directiva, ésta carece de efecto directo.

15 El Finanzgericht estima, en primer lugar, que mediante el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG no se adapta el Derecho nacional a la Directiva de forma incorrecta. Según él, con carácter general, sólo puede hablarse de una adaptación incorrecta cuando la legislación nacional es contraria a la Directiva desde el punto de vista del Derecho material, lo que supondría inconvenientes considerables para los interesados. Pues bien, éste no es el caso en el presente asunto.

16 Además, la fórmula impositiva «5 % del precio de venta al por menor, y como mínimo 3,1 Pf por unidad» también podría ser expresada del siguiente modo: «el impuesto sobre los cigarros puros y cigarritos cuyo precio de venta al por menor sea inferior a 62 Pf se eleva a 3,1 Pf por unidad, para el resto, es del 5 % del precio de venta al por menor». De lo anterior resulta, según dicha interpretación de la disposición nacional controvertida, que el impuesto *ad valorem* y el impuesto específico no se aplican de forma cumulativa, sino alternativa.

17 Además, la formulación del artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG expresa meramente la ponderación fiscal, puesto que, en Alemania, cerca del 90 % de los cigarros puros y cigarritos están sujetos al tipo impositivo específico de 3,1 Pf. De lo anterior resulta que, en realidad, la tributación de los cigarros puros y cigarritos se realiza casi exclusivamente por unidades.

18 El Finanzgericht destaca, a continuación, que, en todo caso, la República Federal de Alemania, entre tanto, ha puesto fin al incumplimiento formal de la Directiva al adoptar, el 26 de mayo de 1998, la Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (Segunda Ley por la que se modifican las leyes sobre los impuestos especiales, BGBl. 1998 I, p. 1121). Según esta Ley, a partir del 1 de junio de 1998, el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG, en su nueva redacción, establece un tipo impositivo para los cigarros puros y cigarritos de 2,6 Pf por unidad y del 1 % del precio de venta al por menor.

19 Finalmente, el Finanzgericht estima que la Directiva no tiene efecto directo, por cuanto su artículo 3, apartado 1, prevé varias posibilidades de tributación de los cigarros puros y cigarritos.

20 No obstante, al considerar que subsiste una duda sobre la correcta adaptación del Derecho nacional a la Directiva, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

## Sobre la cuestión prejudicial

21 Debe considerarse que la cuestión planteada presenta dos partes, la primera se refiere a la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva y la segunda al eventual reconocimiento de un efecto directo a dicha disposición.

### *Sobre la primera parte de la cuestión prejudicial*

22 Mediante la primera parte de su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber si el artículo 3, apartado 1, de la Directiva se opone a la percepción de un impuesto sobre los cigarros puros o cigarritos calculado *ad valorem* sin que pueda ser inferior a un importe mínimo, como se prevé en el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG.

23 Procede recordar, con carácter previo, que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva prevé tres fórmulas impositivas, a saber, una fórmula *ad valorem,* una fórmula específica, por cantidad, y una fórmula mixta, que comprende un elemento *ad valorem* y un elemento específico.

24 Dado que un impuesto como el previsto en el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG no pertenece, evidentemente, a las dos primeras categorías, procede examinar si puede considerarse un impuesto especial mixto en el sentido de la Directiva.

25 A este respecto, debe señalarse que, como resulta del tenor del artículo 3, apartado 1, de la Directiva, el impuesto especial mixto previsto por esta

disposición supone la aplicación cumulativa de un elemento *ad valorem* y de un elemento específico, de forma que la suma de esos dos elementos constituye el importe del impuesto especial.

26 Pues bien, como ha destacado con acierto el órgano jurisdiccional remitente, un impuesto, como el previsto en el artículo 4, apartado 1, número 2, de la TabStG, que se calcula *ad valorem* sin que pueda ser inferior a un importe mínimo equivale a aplicar un derecho específico a los productos que no superan un determinado precio y un derecho *ad valorem* a los productos que superan dicho precio. Con esta fórmula, las dos formas de tributación no se aplican acumulativamente, sino alternativamente en función de un umbral de precio.

27 En consecuencia, una técnica como la elegida por el legislador alemán se distingue claramente del impuesto especial mixto previsto por el artículo 3, apartado 1, de la Directiva y constituye, por tanto, un fórmula impositiva no prevista por ésta.

28 Procede añadir que la circunstancia de que la fórmula impositiva elegida por el legislador alemán no implique inconvenientes considerables para los sujetos pasivos, como subraya el órgano jurisdiccional remitente, no tiene incidencia alguna en la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva que figura en los apartados 25 a 27 de la presente sentencia.

29 En estas circunstancias, procede responder a la primera parte de la cuestión prejudicial que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a la percepción de un impuesto sobre los cigarros puros o cigarritos calculado *ad valorem* sin que pueda ser inferior a un importe mínimo.

*Sobre la segunda parte de la cuestión prejudicial*

30 Mediante la segunda parte de su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 3, apartado 1, de la Directiva confiere al sujeto pasivo el derecho a invocarlo ante un órgano jurisdiccional nacional para que no se le aplique uno de los elementos de una fórmula en virtud de la cual se le ha liquidado el impuesto, que estima contrario a la Directiva, como el derecho específico mínimo aplicado en Alemania a los cigarros puros y a los cigarritos y, en consecuencia, se le liquide el impuesto conforme a la Directiva.

31 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva otorga a los Estados miembros un cierto margen de apreciación al permitirles elegir entre tres fórmulas impositivas diferentes.

32 Es preciso destacar, en segundo lugar, que, según la jurisprudencia, sería incompatible con el efecto constrictivo que el artículo 189 del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE) reconoce a la Directiva excluir, en principio, que la obligación que ésta impone pueda ser invocada por los interesados. En particular, en los casos en los que las autoridades comunitarias hayan obligado a los Estados miembros a adoptar un comportamiento determinado a través de una Directiva, el efecto útil de tal acto quedaría debilitado si se impidiera al justiciable invocarlo ante los Tribunales y si los órganos jurisdiccionales nacionales no pudieran tomarlo en consideración, como elemento del Derecho comunitario, para verificar si, en el ejercicio de la facultad de que dispone en cuanto a la forma y los medios de ejecutar la Directiva, el legislador nacional ha respetado los límites del margen de apreciación trazado por ésta (véanse las sentencias de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, apartados 22 a 24; de 24 de octubre de 1996, Kraaijeveld y otros, C-72/95, Rec. p. I-5403, apartado 56, y de 16 de septiembre de 1999, WWF y otros, C-435/97, Rec. p. I-5613, apartado 69).

33 En el presente asunto, puesto que el legislador alemán ha optado, como se ha señalado en el apartado 27 de la presente sentencia, por una fórmula impositiva no prevista en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva, un sujeto pasivo puede

invocar dicha disposición para que no se le aplique dicha fórmula impositiva que excede el margen de apreciación de que dispone el legislador nacional.

34 A este respecto, Brinkmann y la Comisión estiman que la cuestión del efecto directo se plantea únicamente respecto a la exacción mínima aplicada en Alemania y que, en este sentido, el artículo 3, apartado 1, de la Directiva es incondicional y suficientemente preciso, puesto que no prevé una exacción mínima en el marco de la fórmula impositiva *ad valorem*. Consideran, por tanto, que dicha disposición confiere a los sujetos pasivos el derecho a invocarla para que no se les aplique la exacción mínima.

35 Dicha tesis no puede ser acogida, por cuanto exige aislar en la fórmula impositiva elegida por el legislador alemán el elemento relativo a la aplicación de un derecho específico.

36 En efecto, por una parte, se desprende del apartado 27 de la presente sentencia que no es el derecho específico mínimo tomado separadamente sino el conjunto de la fórmula impositiva elegida por el legislador alemán lo que excede del margen de apreciación permitido por el artículo 3, apartado 1, de la Directiva.

37 Por otra parte, considerar que el sujeto pasivo puede invocar el artículo 3, apartado 1, de la Directiva con la única finalidad de evitar que se le aplique el derecho específico mínimo, supondría, en el presente asunto, que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva genera, en favor del sujeto pasivo, el derecho a ser gravado según la fórmula *ad valorem*.

38 Pues bien, la fórmula *ad valorem* sólo corresponde a una de las opciones previstas por la Directiva, y ésta no puede, por tanto, interpretarse en el sentido de que obliga al Juez nacional a sustituir al legislador nacional a quien corresponde exclusivamente elegir la fórmula impositiva que considere apropiada, en el marco definido por el artículo 3, apartado 1, de la Directiva.

39 De lo anterior se deriva que dicha disposición no confiere a los sujetos pasivos, en un caso como el controvertido en el procedimiento principal, el derecho a invocarla ante un órgano jurisdiccional nacional con la única finalidad de evitar que se les aplique el derecho específico mínimo y de ser gravados únicamente con un impuesto *ad valorem*.

40 No obstante, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la obligación de los Estados miembros, dimanante de una Directiva, de alcanzar el resultado que la misma prevé, así como su deber, conforme al artículo 5 del Tratado CE (actualmente artículo 10 CE), de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros, con inclusión, en el marco de sus competencias, de las autoridades judiciales (sentencias de 10 de abril de 1984, Von Colson y Kamann, 14/83, Rec. p. 1891, apartado 26; de 13 de noviembre de 1990, Marleasing, C-106/89, Rec. p. I-4135, apartado 8, y de 14 de julio de 1994, Faccini Dori, C-91/92, Rec. p. I-3325, apartado 26). Al aplicar el Derecho nacional, ya sean disposiciones anteriores o posteriores a la Directiva, el órgano jurisdiccional nacional que debe interpretarlo está obligado a hacer todo lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva, para alcanzar el resultado a que se refiere la Directiva y de esta forma atenerse al artículo 189, párrafo tercero, del Tratado (sentencias Marleasing, antes citada, apartado 8; de 16 de diciembre de 1993, Wagner Miret, C-334/92, Rec. p. I-6911, apartado 20, y Faccini Dori, antes citada, apartado 26).

41 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, procede responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva no confiere al sujeto pasivo de un impuesto sobre los cigarros puros o los cigarritos calculado *ad valorem* sin que pueda ser inferior a un importe mínimo, el derecho a invocarlo ante un órgano jurisdiccional nacional con la única finalidad de evitar que se le aplique el elemento de la fórmula impositiva relativo a la percepción del derecho específico mínimo y, en consecuencia, de ser gravado únicamente con un impuesto *ad valorem*.

No obstante, el órgano jurisdiccional nacional, cuando aplique disposiciones de Derecho nacional anteriores o posteriores a una Directiva, está obligado a interpretarlas en la medida de lo posible a la luz del tenor y de la finalidad de la Directiva.

## Costas

42 Los gastos efectuados por la Comisión de las Comunidades Europeas, que ha 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 las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Düsseldorf mediante resolución de 5 de octubre de 1998, declara:

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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la percepción de un impuesto sobre los cigarros puros o cigarritos calculado *ad valorem* sin que pueda ser inferior a un importe mínimo.

2) El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/80 no confiere al sujeto pasivo de un impuesto sobre los cigarros puros o los cigarritos calculado *ad valorem* sin que pueda ser inferior a un importe mínimo el derecho a invocarlo ante un órgano jurisdiccional nacional con la única finalidad de evitar que se le aplique el elemento de la fórmula impositiva relativo a la percepción del derecho específico mínimo y, en consecuencia, de ser gravado únicamente con un impuesto *ad valorem*.

No obstante, el órgano jurisdiccional nacional, cuando aplique disposiciones del Derecho nacional anteriores o posteriores a una Directiva, está obligado a interpretarlas en la medida de lo posible a la luz del texto y de la finalidad de la Directiva.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de junio de 2000.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

J.C. Moitinho de Almeida