CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS
presentadas el 17 de febrero de 1993 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En el presente asunto, el Finanzgericht München pregunta al Tribunal si las normas nacionales que prevén la condonación, por motivos de equidad basados en las circunstancias personales del interesado, de deudas con las autoridades fiscales nacionales pueden aplicarse también cuando la obligación de que se trata se deriva de la normativa comunitaria en materia de cuotas lecheras.

2. Se recordará que el artículo 5 *quater* del Reglamento (CEE) nº 804/68 del Consejo, insertado por el Reglamento (CEE) nº 856/84 del Consejo, de 31 de marzo de 1984 (DO L 90, p. 10; EE 03/30, p. 61), estableció una tasa suplementaria sobre la producción de leche pagadera por las cantidades de leche entregadas que sobrepasen una cantidad de referencia o «cuota». La tasa debían pagarla, a discreción del Estado miembro interesado, los productores de leche o los compradores que recibieran entregas de un productor. En el artículo 1 del Reglamento (CEE) nº 857/84 del Consejo, de 31 de marzo de 1984 (DO L 90, p. 13; EE 03/30, p. 64) se fijó la cuantía de la tasa, y en el artículo 2 se determinó el volumen de las cuotas que debían asignarse a cada productor o comprador interesado. Las cuotas se fijan en función de la cantidad de leche entregada o comprada en un año específico. Además, la normativa en materia de cuotas lecheras contiene disposiciones específicas para determinadas categorías de casos. Así, con arreglo al artículo 3 del Reglamento nº 857/84, en determinados casos, los productores que hayan suscrito un plan de desarrollo de la producción lechera con arreglo a la Directiva 72/159/CEE, de 17 de abril de 1972 (DO L 96, p. 1; EE 03/05, p. 177), al igual que los jóvenes agricultores instalados después del 31 de diciembre de 1980 pueden obtener una cuota específica; además, los productores cuya producción lechera, durante el año de referencia, se haya visto afectada por determinados acontecimientos excepcionales, pueden obtener la sustitución del año de referencia por otro año comprendido dentro del período de 1981 a 1983. El artículo 4 del Reglamento contempla la concesión de cuotas suplementarias en determinadas circunstancias, y el nuevo artículo 3 *ter* insertado por el Reglamento (CEE) nº 3880/89 del Consejo, de 11 de diciembre de 1989 (DO L 378, p. 3), permite la asignación de cuotas suplementarias o específicas, en concreto, a los productores de leche recién instalados y a los productores cuya cuota individual sea inferior a 60.000 kg.

3. Si bien, como acabo de exponer, la normativa en materia de cuotas lecheras permite la concesión de cuotas específicas o suplementarias en determinados casos, un productor no siempre obtendrá la totalidad de la cuota que precisa para que su explotación agrícola lechera sea rentable. Por consiguiente, en algunos casos concretos la asignación de cuotas puede crear dificultades, e incluso obligar a un productor a abandonar su explotación. No obstante, tal y como ha declarado este Tribunal, estas consecuencias pueden estar justificadas en aras de la eficacia del sistema de cuotas, que, a su vez, se justifica por la necesidad de estabilizar el mercado de la leche (véanse, a este respecto, los asuntos

* Lengua original: inglés.

84/87, Erpelding, Rec. 1988, p. 2647, apartado 30 de la sentencia; C-311/90, Hierl, Rec. 1992, p. I-2061, apartado 14 de la sentencia, y C-85/90, Dowling, sentencia de 22 de octubre de 1992, Rec. apartado 23). Se recordará que el libre ejercicio de una actividad profesional o mercantil determinada no es una prerrogativa absoluta conforme al Derecho comunitario (véase el asunto 44/79, Hauer/ Land Rheinland-Pfalz, Rec. 1979, p. 3727, apartado 32 de la sentencia).

4. El Sr. Peter, parte demandante en el procedimiento principal, es titular de una explotación agrícola lechera. Con arreglo a la normativa alemana de ejecución del sistema de cuotas (la «Milchga-ratiemengenverordnung») se le concedió una cantidad de referencia de 9.100 kg para la campaña lechera 1984/1985. A instancia suya y tras un procedimiento judicial, se le asignó una cuota suplementaria para las siguientes campañas; no obstante, en contra de lo que esperaba, no obtuvo ningún aumento de la cuota concedida para la propia campaña 1984/1985. En consecuencia, el demandante debía pagar una tasa sobre sus entregas de leche durante 1984/1985 que sobrepasaran la cuota que se le había asignado para dicha campaña; la tasa debida se fijó en 2.144,83 DM.

5. El 6 de septiembre de 1989, el Sr. Peter solicitó a la Administración de Aduanas demandada la condonación de dicha cantidad a causa de su precaria situación económica. El Sr. Peter basó su solicitud en una disposición del Derecho alemán, a saber, el artículo 227 de la Abgabenordnung de 1977 (Código Tributario), que prevé la condonación de deudas fiscales por motivos de equidad. Sin embargo, la solicitud fue desestimada, en base a que la condonación en el caso presente sería contraria al Derecho comunitario. El solicitante recurrió ante el Finanzgericht, que sometió a este Tribunal la siguiente cuestión:

«¿Se opone el Derecho comunitario a la aplicación de una disposición nacional, como el artículo 227 de la Abgabenordnung (Código Tributario alemán), que faculta a las autoridades nacionales a no percibir, en determinados casos y por motivos de equidad personal, la tasa debida con arreglo al artículo 5 *quater* del Reglamento (CEE) nº 804/68?»

6. Para una mejor comprensión de los problemas planteados por la cuestión sometida a este Tribunal, será útil considerar brevemente el efecto del artículo 227 de la Abgabenordnung. A continuación, me referiré a la cuestión de si pueden invocarse disposiciones nacionales de ese tipo cuando la deuda controvertida se deriva de un Reglamento comunitario y, en particular, cuando se deriva de la normativa comunitaria en materia de cuotas lecheras.

Artículo 227 de la Abgabenordnung

7. Con arreglo al apartado 1 del artículo 1 de la Abgabenordnung, sus disposiciones se aplican a todos los gravámenes fiscales («Steuern») impuestos en virtud del Derecho federal alemán o del Derecho comunitario.

8. En el artículo 227 de la Abgabenordnung, se dispone que las autoridades fiscales pueden condonar total o parcialmente cualquier cantidad que les sea debida siempre que la percepción de dicha cantidad fuera contraria a equidad («unbillig») en función de la situación del caso concreto; también pueden, en tales casos, devolver los importes ya pagados

o conceder un derecho de deducción por dichos importes.

9. La legislación alemana contempla dos tipos de circunstancias en las que puede aplicarse el artículo 227: por una parte, cuando existen motivos de equidad «material» u «objetiva» para la condonación («sachliche Billigkeitsgründe») y, por otra, cuando los motivos de equidad son «personales» o «subjetivos» («persönliche Billigkeitsgründe»); véase Tipke/Kruse, *Abgabenordnung* (14ª edición, Colonia, 1991), apartados 19 a 40 y 41 a 54, respectivamente, del artículo 227. Cuando concurren circunstancias del primer tipo, el deudor está exento de la obligación de pago por encontrarse comprendido dentro de una categoría de supuestos que, debiendo haber sido contemplados por el legislador para garantizar los derechos fundamentales o para dar cumplimiento a su propia voluntad legislativa, de hecho no lo fueron. En consecuencia, la aplicación de este principio de equidad «objetiva» puede producir el efecto de limitar el abanico de situaciones en las que debe efectuarse un pago y, por ende, modificar tácitamente el alcance de las disposiciones por las que se establece la responsabilidad de que se trate.

10. En cambio, los motivos de equidad son «personales» o «subjetivos» cuando la condonación se concede en atención a las circunstancias personales del deudor. El criterio para la aplicación del principio de equidad «subjetiva» no es la cuestión de si el legislador hubiera podido o debido regular una categoría de supuestos en la que se encuentra el deudor, sino si resultaría injusto cobrar la cantidad debida a causa de su situación económica. Entre los motivos de condonación de este tipo cabe incluir el caso en que el cobro de la deuda ponga en peligro la capacidad del deudor para continuar ejerciendo su actividad económica o su empleo actual (véase Tipke/Kruse, antes citado, apartado 45). No obstante, al aplicar el principio de equidad subjetiva, pueden tomarse en consideración tanto el comportamiento como las circunstancias del solicitante de la condonación. Por ejemplo, un solicitante que haya permitido que se acumulen sus deudas a lo largo de varios años sin hacer nada al respecto o que haya incurrido en algún otro tipo de negligencia podría tener dificultades para obtener la condonación de su deuda; por el contrario, al solicitante que haya sido víctima de una catástrofe natural o enfermedad y no de su propia negligencia o prodigalidad, se le considerará, por lo general, acreedor de la condonación (véanse Tipke /Kruse, antes citado, apartados 49 a 51).

11. La negativa de las autoridades nacionales a conceder la condonación con arreglo al artículo 227 está sometida al control judicial de los órganos jurisdiccionales nacionales. Según una de las interpretaciones del artículo 227, se trata de un control completo, en el sentido de que la decisión de si debe ejercerse tal facultad discrecional o no corresponde, en última instancia, a los órganos jurisdiccionales más que a las autoridades administrativas (véase Tipke/Kruse, apartado 10). El artículo 227 puede invocarse tanto para impugnar la decisión de las autoridades nacionales de ejecutar el cobro como para impugnar judicialmente una negativa a conceder la condonación *(ibidem,* apartado 74).

12. En lo que sigue, examinaré, en primer lugar, la cuestión general de si los principios nacionales de equidad pueden aplicarse al cobro de gravámenes comunitarios. A continuación, analizaré el caso particular de las tasas establecidas con arreglo a la normativa comunitaria en materia de cuotas lecheras. Con carácter previo, señalaré que, en mi opinión, la necesidad de una ejecución eficaz de dicha normativa justifica que la aplicación de

cualquier norma nacional que permita una condonación sea extraordinariamente estricta.

Principios de equidad y Derecho comunitario

13. Este Tribunal ha tenido ya ocasión de examinar en qué medida las normas nacionales relativas a la condonación de deudas por motivos de equidad pueden aplicarse a deudas derivadas de la normativa comunitaria. Sin embargo, todos los asuntos examinados hasta ahora por el Tribunal se referían a la aplicación de principios de equidad «objetiva», y no «subjetiva».

14. El asunto 118/76, Balkan-Import-Export/Hauptzollamt Berlin-Packhof, Rec. 1977, p. 1177, se refería a la aplicación de una disposición fundamentalmente idéntica al artículo 227 de la Abgabenordnung, anteriormente contenida en el artículo 131 de la Reichsabgabenordnung. La cuestión que debía resolverse era si dicha disposición podía aplicarse a las deudas contraídas con arreglo a la normativa comunitaria que imponía montantes compensatorios monetarios sobre la importación de determinados productos agrícolas. El demandante alegaba que los montantes compensatorios monetarios habían sido impuestos para compensar las fluctuaciones de los tipos de cambio y, en particular, la revaluación del marco alemán, y que, por consiguiente, no debían exigirse en un caso en el que la operación de que se trataba se había convenido en la moneda alemana. En el apartado 5 de la sentencia, este Tribunal estableció los siguientes principios:

«(Considerando) que, si bien todas las cuestiones relativas a la base imponible, al régimen de imposición y al importe del gravamen controvertido han sido definidas por el Derecho comunitario, el cobro del mismo, con todas las formalidades a tal efecto, ha sido confiado a las Administraciones competentes de los Estados miembros.

Que, si bien este reparto de funciones entre la Comunidad y los Estados miembros puede eventualmente justificar la aplicación, por una Administración fiscal, de una norma de equidad prevista en dicha legislación nacional, en relación con las formalidades aplicables a la percepción de un gravamen establecido por el Derecho comunitario, por el contrario, debe excluirse la consideración de dicha norma, en la medida en que tenga por efecto modificar el alcance de las disposiciones de Derecho comunitario relativas a la base imponible, al régimen de imposición o al importe de un gravamen establecido por éste».

En este pasaje, el Tribunal parece utilizar la expresión «las formalidades aplicables a la percepción de un gravamen» para distinguir las normas que regulan el cobro y ejecución del gravamen de aquellas otras que rigen el régimen de imposición. [1]

15. Tal como señaló el Abogado General Sr. Reischl en sus conclusiones en el asunto

1 — La distinción tal vez sea más clara en las versiones alemana y francesa de la sentencia. Así, la expresión inglesa «manner of imposition» corresponde a la expresión alemana «Voraussetzungen der Veranlagung» y a la francesa «conditions d'imposition»; por otro lado, «formalities applicable to the imposition of a charge» corresponde, respectivamente, a «Formalitäten bei der Erhebung einer [...] Abgabe» y a «formalités aplicables à la perception d'une redevance». Procede observar, asimismo, que la expresión «natural justice» utilizada en la versión inglesa del pasaje citado corresponde al término alemán «Billigkeit» y al término francés «équité», y ha sido sustituida en sentencias más recientes (con mayor precisión) por «equity» or «fairness» (véanse los asuntos 299/84, Neumann/BALM, citado en el punto 15, apartado 24 de la sentencia, y C-174/89, Hoche, también citado en el punto 15, apartado 30).

Balkan-Import-Export, la cuestión en juego en dicho asunto se refería a la aplicación de un principio de equidad «objetiva» y no «subjetiva». En sus conclusiones, explicó del siguiente modo la diferencia entre ambos principios (p. 1192):

«El Derecho alemán contempla la concesión de este tipo de condonación discrecional de los tributos públicos por diversos motivos. Por una parte, dicho Derecho permite alegar motivos de equidad personal ("persönliche Billigkeitsgründe"), como por ejemplo determinadas condiciones de vida personales o una situación económica difícil. Por otra, existen motivos de equidad denominados objetivos ("sogennante sachbezogene Billigkeitsgründe"). Tales motivos existen, en particular, cuando [...] de la voluntad del legislador puede deducirse que, si la cuestión que debe resolverse hubiera sido expresamente regulada, se hubiera resuelto en el sentido de la medida de equidad comtemplada. El objetivo es arbitrar una solución equitativa en situaciones específicas en las que concurren circunstancias atípicas no previsibles por el legislador. Por otro lado, estos motivos de equidad objetiva también abarcan determinados casos en los que el incumplimiento del procedimiento o el vencimiento de los plazos para interponer un recurso provocan el devengo de deudas fiscales que no se justifican desde un punto de vista material».

El Abogado General Sr. Reischl continúa observando que:

«En apoyo de su solicitud, el demandante solamente invocó motivos de equidad objetiva.

[...]

[...] De los hechos se desprende que la cuestión debe circunscribirse al problema de la condonación por motivos de equidad objetiva, en particular cuando la percepción del impuesto es presuntamente contraria al objetivo de la Ley y se produce en contra de la voluntad del legislador. En consecuencia, en el presente caso no es necesario examinar las cuestiones de si cabe una condonación por motivos de carácter subjetivo o en razón de los efectos de determinadas normas formales y de procedimiento» (pp. 1192-1193).

El Tribunal declaró que no podía exonerarse a la parte demandante de la obligación de pagar los montantes compensatorios monetarios por motivos relativos a la justificación económica del gravamen controvertido (véase la última frase del apartado 5 de la sentencia). Efectivamente, es evidente que autorizar una condonación por dicho motivo equivaldría a modificar las circunstancias en las que puede percibirse el gravamen y, por consiguiente, sería incompatible con las normas definidas en el Reglamento comunitario. Asimismo, el Tribunal ha declarado que una norma de equidad nacional no puede aplicarse de modo que modifique la aplicación de un Reglamento por el que se establece un derecho de importación comunitario (véase asunto 18/72, Granaria, Rec. 1972 p. 1163, p. 1171). El Tribunal ha declarado asimismo que los principios generales del Derecho comunitario no incluyen un principio general de equidad objetiva (véanse los asuntos 299/84, Neumann/BALM, Rec. 1985, p. 3663, apartados 23 a 25 y 33 de la sentencia, y C-174/89, Hoche, Rec. 1990, p. I-2681, apartado 21 de la sentencia). Por otro lado, cuando la solicitud de condonación se refiere a cantidades pagadas en exceso del importe debido con arreglo a las disposiciones comunitarias, y siempre que no existan disposiciones comunitarias aplicables que prevean la condonación del gravamen en tal caso, pueden aplicarse las disposiciones nacionales que

prevén la condonación por motivos de equidad (véase el asunto 113/81, Reischelt/Hauptzollamt Berlin-Süd, Rec. 1982, p. 1957, apartados 7 a 10 de la sentencia).

16. Por consiguiente, está claro que las normas nacionales que prevén la condonación de gravámenes por motivos de equidad no pueden aplicarse cuando provoquen una modificación del contenido o el alcance de una obligación derivada del Derecho comunitario. Por otro lado, las circunstancias en las que puede concederse dicha condonación pueden estar previstas, en algunos casos, en el propio Derecho comunitario. Por ejemplo, el Reglamento (CEE) nº 926/80 de la Comisión, de 15 de abril de 1980 (DO L 99, p. 15), derogado por el Reglamento (CEE) nº 1084/84 de la Comisión, de 18 de abril de 1984 (DO L 106, p. 26), contemplaba determinados supuestos de exención de los montantes compensatorios monetarios. Esta exención pretendía proteger a los operadores que hubieran celebrado un contrato con anterioridad al anuncio de una medida monetaria que condujera a la introducción del montante compensatorio correspondiente, y se calificó de «cláusula de equidad» en el tercer considerando del citado Reglamento nº 926/80. Igualmente, el Reglamento (CEE) nº 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979 (DO L 175, p. 1), define las circunstancias en las que las autoridades nacionales deben devolver o condonar los derechos de importación. Entre estos casos se encuentran, por ejemplo, el supuesto de que los derechos percibidos correspondan a mercancías despachadas, como consecuencia de un error, a libre práctica, en lugar de quedar sujetas a otro régimen aduanero (véase el apartado 1 del artículo 3 del Reglamento). Sin embargo, en el caso presente no se ha invocado ninguna disposición de Derecho comunitario de este tipo, si bien, como ya hemos visto, las normas que regulan la asignación de cuotas lecheras permiten ejercer una cierta potestad de apreciación en la asignación de cuotas específicas y suplementarias, con el fin de tomar en consideración de manera equitativa, en particular, la situación de los pequeños agricultores.

17. Se recordará que, en el asunto Balkan-Import-Export, este Tribunal distinguió entre las «cuestiones relativas a la base imponible, al régimen de imposición o al importe del gravamen» y las cuestiones relacionadas con «el cobro [del gravamen], con todas las formalidades a tal efecto»; véase el punto 14 *supra*). Como hemos visto, la aplicación de un principio de equidad objetiva puede afectar al abanico de situaciones en las que se exige un gravamen y, por ello, puede ser incompatible con las normas de Derecho comunitario de las que se deriva dicho gravamen. En tal medida queda excluida la aplicación de un principio de este tipo. Con todo, no parece que el mismo razonamiento deba extenderse a la aplicación de un principio de equidad «subjetiva» o «personal». Un principio de este tipo toma en cuenta no las circunstancias objetivas en las que surge la obligación de pago, sino la situación personal de las personas contra las cuales puede ejecutarse la deuda; en consecuencia, puede entenderse que está relacionado con el cobro del gravamen y no con la base imponible, el régimen de imposición o el importe del gravamen.

18. No cabe duda de que la regulación de determinadas cuestiones relativas al cobro de cantidades debidas a las autoridades nacionales corresponde al Derecho nacional, aún cuando la obligación de pagar tales cantida-

des se derive de la normativa comunitaria. Por lo general, son aplicables las normas nacionales de procedimiento incluidas las relativas a los plazos de prescripción, al igual que en los casos en que un particular invoca ante los tribunales nacionales derechos derivados de la normativa comunitaria (véase el asunto C-208/90, Emmott, Rec. 1991 p. I-4269, apartado 16). Como indica la Comisión en sus observaciones escritas, las normas nacionales son asimismo aplicables a cuestiones como la protección del patrimonio de un deudor en mora en los de procedimientos de ejecución forzosa. Asimismo, se aplican las normas nacionales que regulan la prelación de los créditos de los acreedores en los procedimientos de ejecución universal, al menos a falta de disposiciones comunitarias en sentido contrario (véanse, por lo que respecta a los gravámenes ejecutados directamente por la Comunidad, los asuntos 168/82, CECA/Ferriere Sant'Anna, Rec. 1983, p. 1681, apartado 15 de la sentencia, y C-221/88, CECA/Busseni, Rec. 1990, p. I-495). Procede observar que, por lo que respecta a las decisiones del Consejo y de la Comisión que imponen obligaciones pecuniarias, en el artículo 192 del Tratado CEE se dispone que «la ejecución forzosa se regirá por las normas de procedimiento civil vigentes en el Estado miembro en cuyo territorio se lleve a cabo», y el artículo 92 del Tratado CECA contiene una disposición similar por lo que respecta a las decisiones de la Comisión. Asimismo, son aplicables las normas nacionales en materia de sanciones penales, por ejemplo en el caso de evasión fraudulenta de un gravamen comunitario; también en este caso, el principio es que el fraude contra el presupuesto comunitario debe sancionarse con la misma diligencia que un caso comparable de evasión de tributos nacionales, si bien debe observarse que las sanciones impuestas deben, en todo caso, ser efectivos, proporcionadas y disuasorias (véase el asunto 68/88, Comisión/Grecia, Rec. 1989, p. 2965, apartados 24 y 25 de la sentencia).

19. De igual modo, entiendo que, en determinados casos, pueden aplicarse las normas nacionales que regulan el ejercicio, por parte de las autoridades nacionales, de una potestad discrecional de renunciar al cobro de una deuda por motivos de equidad subjetiva, aun cuando la deuda se derive de la normativa comunitaria. Cierto es que dichas normas no son disposiciones de procedimiento que regulen el cobro de la cantidad debida, sino que rigen la decisión sustantiva de ejecutar o no la deuda. Sin embargo, a efectos del presente asunto, no me parece que pueda establecerse una distinción entre ambos casos. Dicha distinción sería especialmente difícil de establecer cuando, como en el presente caso, la potestad discrecional de renunciar o ejecutar la deuda está sometida al control judicial, de modo que puede invocarse el principio de equidad subjetiva para impugnar la decisión de proceder al cobro de la cantidad debida y servir así, en la práctica, como un medio de defensa contra cualquier procedimiento de ejecución forzosa.

20. No obstante, en opinión de la Comisión, la aplicación del principio de equidad subjetiva puede distinguirse de los demás casos en los que este Tribunal ha permitido la aplicación de las normas nacionales que rigen el cobro de cantidades debidas. En sus observaciones escritas, la Comisión se remite, en particular, a los asuntos acumulados 205/82 a 215/82, Deutsche Milchkontor/Alemania, Rec. 1983, p. 2633. En aquel caso, el Tribunal declaro que, en principio, las cantidades indebidamente pagadas en concepto de ayudas con arreglo a Reglamentos comunitarios deben ser recuperadas por las autoridades nacionales con arreglo a las normas y procedimientos establecidos en la legislación nacional, y que pueden tomarse en cuenta, en particular, consideraciones como la protección de la confianza legítima, siempre y cuando se respeten plenamente los intereses de la Comunidad. Como señala la Comisión, en su razonamiento el Tribunal hizo hincapié en el hecho de que determinados principios,

como la protección de la confianza legítima y la garantía de la seguridad jurídica, son comunes a los Derechos nacionales de los Estados miembros (véase el apartado 30 de la sentencia). Además, tal y como observa la Comisión en el mismo apartado, dichos principios forman parte, asimismo, del ordenamiento jurídico comunitario. Por el contrario, el principio de equidad subjetiva ni es común a los Derechos nacionales de los Estados miembros ni forma parte del propio Derecho comunitario.

21. Acepto el criterio de que los principios que rigen la recuperación, por parte de las autoridades nacionales, de cantidades indebidamente pagadas con arreglo al Derecho comunitario pueden aplicarse también a la recaudación de gravámenes comunitarios por una Autoridad nacional. Sin embargo, no me parece que el razonamiento de este Tribunal en el asunto Deutsche Milchkontor deba interpretarse de un modo tan restrictivo como parece proponer la Comisión. Debe observarse que las consideraciones formuladas en el apartado 30 de la sentencia del Tribunal de Justicia se refieren expresamente a la protección de la confianza legítima y a la garantía de la seguridad jurídica (véanse los apartados 27 a 33 de la sentencia). No obstante, los apartados 15 a 25 de la sentencia abordan en términos más generales la cuestión de cuáles son las normas nacionales, tanto procesales como sustantivas, que pueden aplicarse a la recuperación de ayudas comunitarias indebidamente pagadas. En los apartados 19 a 22, el Tribunal formula los siguientes principios:

«[...] El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada [...] que, a falta de disposiciones de Derecho comunitario, los litigios relativos a la recuperación de importes indebidamente pagados con arreglo al Derecho comunitario deben ser resueltos por los órganos jurisdiccionales nacionales aplicando su propio Derecho nacional, sin perjuicio de los límites impuestos por el Derecho comunitario, en el sentido de que las normas y procedimientos previstos en el Derecho nacional no pueden hacer prácticamente imposible la ejecución de los Reglamentos comunitarios, y de que la legislación nacional debe aplicarse de modo no discriminatorio con respecto a los procedimientos de resolución de los litigios del mismo tipo pero estrictamente nacionales.

[...]

Si bien esta remisión al Derecho nacional puede hacer que las condiciones de recuperación de las ayudas indebidamente pagadas difieran, en cierta medida, de unos Estados miembros a otros, la magnitud de tales diferencias, por lo demás inevitables en el actual estado de desarrollo del Derecho comunitario, se ve reducida, sin embargo, por los límites a los que el Tribunal de Justicia ha [...] sometido la aplicación del Derecho nacional.

En primer lugar, la aplicación del Derecho nacional no debe afectar al alcance y eficacia del Derecho comunitario. Ello sucedería, en particular, si la aplicación del Derecho nacional hiciera prácticamente imposible la recuperación de las cantidades indebidamente concedidas. Por otra parte, todo ejercicio de una potestad discrecional para decidir si procede o no la ejecución forzosa de la restitución de los fondos comunitarios indebida o irregularmente concedidos sería incompatible con la obligación (impuesta por el Reglamento pertinente) de recuperar las cantidades indebida o irregularmente pagadas».

22. A mi entender, estos principios son pertinentes, en particular, por lo que respecta a la aplicación de un principio de equidad sub-

jetiva contemplado en el Derecho nacional. Así pues, para que un principio de este tipo sea aplicable en el caso de gravámenes debidos con arreglo a la normativa comunitaria, deben cumplirse tres requisitos: 1) dicho principio debe aplicarse de forma no discriminatoria en comparación con la condonación de gravámenes nacionales equivalentes; 2) su aplicación no debe perjudicar la eficacia de la normativa comunitaria ni afectar a su alcance, y 3) la propia normativa comunitaria aplicable no debe contener disposiciones exhaustivas que regulen las circunstancias en las cuales pueda renunciarse a percibir el gravamen en atención a las circunstancias personales del deudor. Además, la ejecución de la deuda no debe basarse en el ejercicio de una potestad discrecional para decidir si procede o no su ejecución forzosa (véase la última frase de la anterior cita de la sentencia del asunto Deutsche Milchkontor). Con este requisito, el Tribunal parece haber querido excluir las decisiones de las autoridades nacionales basadas en consideraciones de conveniencia, más que excluir el ejercicio de una potestad discrecional con arreglo a una norma o principio jurídico. Siempre que se cumplan dichos requisitos, considero que una norma nacional de equidad subjetiva es, en principio, aplicable.

23. Cierto es que la aplicación de una norma nacional de este tipo puede dar lugar a diferencias en la ejecución de los gravámenes entre los diferentes Estados miembros. Sin embargo, como señaló este Tribunal en el asunto Deutsche Milchkontor, tales diferencias son inevitables en el actual estado del Derecho comunitario, y al efecto de las mismas se ve mitigado por los límites impuestos a la aplicación de las normas nacionales. En todo caso, el funcionamiento de estas últimas no debe afectar al alcance ni perjudicar de forma sustancial la eficacia de los Reglamentos comunitarios. Por otra parte, aun cuando el principio de equidad subjetiva no está reconocido como tal en todos los Estados miembros, puede suponerse que las autoridades nacionales de la mayoría de los Estados miembros y, posiblemente, de todos ellos, disponen de una cierta potestad discrecional para renunciar al cobro de una deuda en excepcionales circunstancias de penuria personal.

24. La Comisión se remite asimismo a los asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89, Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Rec. 1991, p. I-415, en los que este Tribunal analizó el alcance de la facultad de un órgano jurisdiccional nacional de suspender la ejecución de una medida nacional de ejecución de un Reglamento comunitario cuando se ha impugnado su validez. En los apartados 26 y 27 de la sentencia, el Tribunal señala que la aplicación uniforme del Derecho comunitario exige que sólo proceda ordenar dicha suspensión cuando se reúnan los requisitos que se aplican en los procedimientos seguidos ante el propio Tribunal de Justicia para ordenar una suspensión en el marco de su competencia reservada con arreglo al artículo 185 del Tratado. No obstante, a mi entender, la cuestión de que se trataba en el asunto Zuckerfabrik Süderdithmarschen es distinta de la que nos ocupa en el caso presente. En aquel asunto, la cuestión era la de qué requisitos han de reunirse para que un órgano jurisdiccional nacional pueda ordenar la suspensión de la ejecución de una medida de ejecución de un acto comunitario que todavía no ha sido declarado inválido, aunque su validez haya sido impugnada. En cambio, en el presente caso, la validez del Reglamento comunitario y, en consecuencia, su aplicabilidad en el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro interesado, no se discute. En mi opinión, renunciar a ejecutar un gravamen en atención a las circuns-

tancias personales del deudor no supone la misma amenaza para la aplicación uniforme del Derecho comunitario que una decisión por la que se suspende la aplicabilidad de un Reglamento comunitario en un ordenamiento jurídico nacional. Por otra parte, la condonación de un gravamen por motivos de equidad subjetiva no constituye ninguna competencia del propio Tribunal de Justicia, de la que puedan deducirse los correspondientes requisitos uniformes. Por consiguiente, no cabe extender a la cuestión planteada en el presente caso el razonamiento de este Tribunal en el asunto Zuckerfabrik Süderdithmarschen.

25. Por último, podría sostenerse que, en el caso de un pago debido con arreglo a la normativa comunitaria, la potestad discrecional de las autoridades nacionales debería limitarse a suspender la ejecución de la deuda, más que a exonerar definitivamente de la obligación de pago al interesado. Sin embargo, no creo que dicha limitación sea conveniente. En mi opinión, las autoridades nacionales tienen derecho a decidir la ejecución o la extinción de la deuda en los casos en que la incapacidad de pago parece no ser meramente temporal, en lugar de estar obligadas a examinar permanentemente la situación económica del deudor. Ello no significa que no puedan aplicarse las disposiciones de Derecho nacional que permiten a las autoridades nacionales, en determinadas circunstancias, suspender temporalmente la ejecución forzosa de las cantidades devengadas; de hecho, se ha señalado que el artículo 222 de la Abgabenordnung contiene disposiciones. Cuando existen semejantes disposiciones, la decisión de acordar la extinción de la deuda o, simplemente, suspender la ejecución debe tomar en consideración los principios anteriormente mencionados: a saber, los principios de no discriminación con respecto a los gravámenes nacionales equivalentes y de no interferencia con el alcance y la eficacia de las medidas comunitarias.

26. En consecuencia, mi conclusión es que una disposición de Derecho nacional que permita la condonación de un gravamen por motivos de equidad personal puede aplicarse, en determinadas circunstancias, aun cuando la obligación controvertida se derive de un Reglamento comunitario. No obstante, queda por determinar la cuestión de si cabe aplicar dicho principio de equidad subjetiva cuando el gravamen se impone con arreglo a la normativa comunitaria en materia de cuotas lecheras.

El principio de equidad subjetiva y el sistema de cuotas lecheras

27. La primera cuestión que debe examinarse es si la propia normativa en materia de cuotas lecheras contiene alguna disposición que regule la recaudación de la tasa debida con arreglo al artículo 5 *quater* del Reglamento nº 804/68. En el Reglamento (CEE) nº 1546/88 de la Comisión, de 3 de junio de 1988 (DO L 139, p. 12), se definen las modalidades específicas de aplicación de la tasa. Los artículos 15 y 16 de dicho Reglamento determinan que la tasa la pagan los productores o compradores interesados dentro de los plazos previstos en esos mismos artículos. Dichas disposiciones establecen el momento en el que nace la obligación de pago de la tasa, pero no regulan, a mi entender, las circunstancias en que debe procederse al cobro de la misma. En el apartado 1 del artículo 19 se dispone que «los Estados miembros adoptarán las medidas complementarias necesarias: a) para garantizar la percepción de la tasa [...]». El Reglamento no define en su propio texto ninguna otra norma relativa a la percepción o ejecución forzosa de la tasa.

28. De ello se desprende, en mi opinión, que las normas que rigen el cobro de la tasa deben establecerse en el Derecho nacional. Como hemos visto, en tales circunstancias, los Estados miembros pueden aplicar sus normas nacionales sobre el cobro de deudas fiscales, siempre y cuando dichas normas se apliquen de forma no discriminatoria y garanticen un mecanismo eficaz de recaudación de la tasa (véanse los pasajes de la sentencia Deutsche Milchkontor antes citados en el punto 21). En consecuencia, en el marco del cobro de las tasas impuestas con arreglo al artículo 5 *quater* del Reglamento nº 804/68, las autoridades nacionales deben aplicar sus normas nacionales de un modo que 1) no sea menos riguroso que en el caso de los gravámenes equivalentes debidos con arreglo al Derecho nacional, y 2) no afecte ni al alcance ni a la eficacia del sistema de cuotas lecheras. Si se cumplen estos requisitos, no existe ningún obstáculo para aplicar un principio de equidad subjetiva como el contenido en el artículo 227 de la Abgabenordnung.

29. No obstante, debe insistirse en que, cuando se aplica dicho principio a la recaudación de la tasa suplementaria sobre la leche, deben tenerse muy presentes los objetivos del sistema de cuotas lecheras. Por consiguiente, puede ser necesario ejecutar el cobro de dicha tasa en circunstancias en las que no se exigirían otros tributos en vía ejecutiva. En efecto, debe recordarse que la Comunidad introdujo el sistema de cuotas lecheras con el objetivo específico de limitar la producción de leche. Por consiguiente, el principal objetivo de la tasa suplementaria no consiste en recaudar ingresos, sino en disuadir a los agricultores de que produzcan leche sin tener en cuenta la cuota que les ha sido asignada.

30. De ello se deduce que un productor al que se le haya asignado una cuota que sea insuficiente para mantener la rentabilidad de su explotación y que, por esa razón, entregue una cantidad de leche que sobrepase su cuota, no puede ser exonerado de la obligación de pagar la tasa simplemente a causa de sus dificultades económicas. Permitir la condonación de la tasa en tales circunstancias socavaría el fundamento mismo del sistema de cuotas, que consiste en limitar a los productores a su correspondiente cantidad de referencia.

31. Puede sostenerse que la situación es diferente cuando, como sucede en el presente caso, el productor sobrepasa su cuota en la convicción, auténtica pero errónea, de que se le concederá una cuota suplementaria para el año en curso. Cierto es que, en ese caso, el productor no ha producido leche sin tener en cuenta su cuota, sino que ha basado su producción en una hipótesis errónea sobre el importe de la cuota que le corresponde. Estos elementos, como hemos visto (en el punto 10) pueden ser pertinentes para la aplicación del principio de equidad subjetiva con arreglo al Derecho alemán. Sin embargo, a mi entender, tomar en consideración un factor subjetivo de ese tipo generaría un nivel de incertidumbre que perjudicaría indebidamente la ejecución de la tasa. Así pues, en mi opinión, un productor sólo puede eludir el pago de la tasa cuando su convicción se deriva de algún acto oficial de las autoridades nacionales. Sin embargo, en ese caso se basará en el principio de la confianza legítima, reconocido por el Derecho comunitario, y no en principio de equidad subjetiva alguno.

32. Con todo, aun cuando no puede invocarse el principio de equidad subjetiva para obtener la condonación de la obligación de pago, las autoridades nacionales sí pueden aplicar las disposiciones nacionales que las facultan para suspender temporalmente la ejecución de la deuda (véase el punto 25 *supra*). Pueden igualmente aplicarse las disposiciones nacionales que permitan el pago fraccionado de la deuda en los casos de auténtica penuria, siempre y cuando su aplicación garantice, en la medida de lo posible, el pronto y efectivo cobro de la tasa. En mi opinión, es poco probable que el pago fraccionado menoscabe los objetivos del sistema de cuotas lecheras en tales circunstancias, por lo que puede proporcionar una solución en casos como el presente.

33. En consecuencia, opino que procede responder del siguiente modo a la cuestión planteada por el Finanzgericht:

«1) En su actual estado de desarrollo, el Derecho comunitario no impide de forma incondicional la aplicación de una disposición de Derecho nacional que faculte a las autoridades fiscales nacionales, en determinados casos excepcionales y por motivos de equidad basados en las circunstancias personales del deudor, a renunciar a la ejecución de una tasa debida con arreglo al artículo 5 *quater* del Reglamento n° 804/68 del Consejo.

2) No obstante, una disposición de este tipo debe aplicarse de una forma que a) no sea discriminatoria en comparación con la condonación de deudas fiscales equivalentes con arreglo al Derecho nacional, y b) no menoscabe los objetivos del sistema de cuotas lecheras establecido por dicho Reglamento. De ello se desprende, en particular, que la penuria económica, por sí sola, no es un motivo suficiente, y que las autoridades nacionales no pueden renunciar a la ejecución por el hecho de que el productor creyera que obtendría la concesión de una cuota suplementaria.

3) En casos de auténtica penuria, pueden aplicarse las disposiciones nacionales que permiten el pago fraccionado, siempre y cuando sus modalidades de aplicación garanticen, en la medida de lo posible, el pronto y efectivo cobro de la tasa.»