CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GIUSEPPE TESAURO

presentadas el 20 marzo de 1997 *

1. Los presentes asuntos prejudiciales someten a la consideración de este Tribunal la problemática de la legalidad del «octroi de mer», exacción que grava todos los productos introducidos en los departamentos franceses de Ultramar, es decir, Martinica, Guadalupe, Reunión y Guyana (en lo sucesivo, «DOM»).

El Tribunal de Justicia ya se ocupó de esta cuestión en los asuntos Legros y otros, [1] Lancry y otros [2] y Cadi Surgelés y otros. [3] En el primero de ellos, deseo recordarlo, el Tribunal calificó el «octroi de mer» entonces vigente, como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. En el asunto Lancry y otros, principalmente, declaró la invalidez del artículo 4 de la Decisión 89/688/CEE del Consejo, de 22 de diciembre de 1989 [4] (en lo sucesivo, «Decisión»), por el que se autorizaba el mantenimiento en vigor, con carácter provisional, del régimen del tributo vigente en el momento de la adopción de dicha Decisión. Por otra parte, el Tribunal calificó el tributo de que se trata como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, incluso en la medida en que se percibiese con ocasión de la introducción en los DOM de mercancías *originarias* y procedentes de otra región de Francia, es decir, también con respecto a una situación puramente interna.

En el asunto Cadi Surgelés y otros, por último, el Tribunal de Justicia declaró incompatible con el Tratado la aplicación del «octroi de mer» a las mercancías importadas en los DOM procedentes de países terceros no vinculados a la Comunidad por un acuerdo comercial.

Los Jueces franceses de Reunión (asunto C-212/96) y de París (asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96) plantean de nuevo la cuestión del «octroi de mer» en la forma que introdujo la Ley nº 92-676, de 16 de julio de 1992 (en lo sucesivo, «Ley»), que a su vez ejecutó la mencionada Decisión 89/688. Mediante dicha Decisión se exigió a Francia que transformase el «octroi de mer» en un tributo aplicable indistintamente a todos los productos, sin perjuicio de la posibilidad de conceder exenciones durante un cierto período en favor de las producciones locales.

Marco jurídico, hechos y cuestiones prejudiciales

2. Antes de nada, debe recordarse que los DOM constituyen parte integrante de la República Francesa y del territorio aduanero de la Comunidad. La aplicación a los mismos del Tratado se regula en las disposiciones

* Lengua original: italiano.

1 — Sentencia de 16 de julio de 1992 (C-163/90, Rec. p. I-4625).

2 — Sentencia de 9 de agosto de 1994 (asuntos acumulados C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 y C-411/93, Rec. p. I-3957).

3 — Sentencia de 7 de noviembre de 1996 (C-126/94, Rec. p. I-5647).

4 — Decisión relativa al régimen del «octroi de mer» en los departamentos franceses de ultramar (DO L 399, p. 46).

específicas contenidas en el apartado 2 del artículo 227, a tenor del cual:

«Por lo que respecta a los departamentos franceses de Ultramar, las disposiciones particulares y generales del presente Tratado relativas a:

— la libre circulación de mercancías;

— la agricultura con exclusión del apartado 4 del artículo 40;

— la liberalización de los servicios;

— las normas sobre la competencia;

— las medidas de salvaguardia previstas en los artículos 109 H, 109 I y 226;

— las Instituciones,

serán aplicables a partir de la entrada en vigor del presente Tratado.

Las condiciones de aplicación de las restantes disposiciones del presente Tratado se determinarán, a más tardar, dos años después de la entrada en vigor de este Tratado, mediante decisiones del Consejo, tomadas por unanimidad, a propuesta de la Comisión.

Las Instituciones de la Comunidad velarán, en el marco de los procedimientos previstos en el presente Tratado y especialmente en el artículo 226, por el desarrollo económico y social de estas regiones.»

3. Como lo confirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia Hansen, [5] el apartado 2 del artículo 227 establece, pues, una distinción entre las disposiciones indicadas en el párrafo primero, que comprenden, en particular, las relativas a la libre circulación de mercancías y a la competencia, disposiciones que son inmediatamente aplicables desde la entrada en vigor del Tratado, y las restantes, cuya aplicación a los DOM debía tener lugar de forma gradual, confiriendo al Consejo la facultad de adoptar a ese respecto una normativa adecuada a las exigencias específicas de esas partes del territorio francés.

4. En ejercicio de la facultad que así se le había reconocido, el Consejo adoptó una serie de medidas de apoyo al desarrollo de los DOM. [6] En particular, mediante la ya evocada Decisión 89/688, el Consejo, considerando el papel desempeñado por el «octroi

5 — Sentencia de 10 de octubre de 1978 (148/77, Rec. p. 1787).

6 — Véase, en particular, la Decisión 89/687/CEE del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, por la que se establece un programa de opciones específicas de la lejanía e insularidad de los departamentos franceses de ultramar (POSEIDOM) (DO L 399, p. 39).

de mer» en apoyo del desarrollo económico y social de los DOM, aunque habida cuenta, asimismo, de la necesidad de reformar el régimen entonces vigente con el fin de integrar plenamente a dichas regiones en el proceso de realización del mercado interior, estableció, en el artículo 1, la obligación de las autoridades francesas de modificar, hasta el 31 de diciembre de 1992, el régimen del «octroi de mer», con objeto de que fuera aplicable indistintamente a los productos introducidos y a los productos obtenidos en los DOM.

En el apartado 2 del artículo 2, la Decisión dispone que las autoridades competentes de cada departamento de Ultramar fijarán un tipo impositivo de base, que podrá adaptarse según las categorías de productos. Dicha adaptación no debía permitir, en ningún caso, «mantener o introducir discriminaciones en contra de los productos procedentes de la Comunidad».

En el apartado 3 del mismo artículo 2 se establece que:

«Habida cuenta las obligaciones específicas de los departamentos de Ultramar y con el fin de alcanzar el objetivo contemplado en el apartado 2 del artículo 227 del Tratado, podrán concederse exenciones parciales o totales del tributo, según las necesidades económicas, en favor de las producciones locales por un período no superior a diez años a partir de la introducción del sistema de tributo en cuestión con arreglo a las condiciones previstas en el artículo 3. Dichas exenciones deberán contribuir a fomentar o mantener una actividad económica en los departamentos de Ultramar y se insertarán en la estrategia de desarrollo económico y social de cada departamento de Ultramar, teniendo en cuenta su marco comunitario de apoyo, sin que por ello se alteren las condiciones de los intercambios de modo contrario al interés común.

Los regímenes de exenciones que establezcan las autoridades competentes de cada departamento de Ultramar habrán de notificarse a la Comisión, la cual informará a los Estados miembros y se pronunciará al respecto en un plazo de dos meses sobre la base de los criterios anteriormente mencionados. Si la Comisión no se pronunciara dentro de dicho plazo, deberá considerarse que el régimen ha sido aprobado.» [7]

5. Francia ejecutó expresamente la Decisión mediante la ya recordada Ley nº 92-676, de 16 de julio de 1992. Según el artículo 1 de la Ley, en las regiones de Guadalupe, Guyana, Martinica y Reunión se someterán a una exacción denominada «octroi de mer» la introducción de mercancías, las entregas a

7 — Como se ha recordado anteriormente, el artículo 4 de la Decisión, en la medida en que autorizaba a la República Francesa para mantener en vigor el régimen del «octroi de mer» entonces vigente hasta el 31 de diciembre de 1992, fue declarado inválido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Lancry y otros, citada en la nota 2.

título oneroso realizadas por personas que realicen en ellas actividades productivas, agrícolas y extractivas, y las entregas a título oneroso efectuadas por personas que efectúen adquisiciones con vistas a la importación o reventa a terceros sujetos al «octroi de mer».

Los conseils régionaux están autorizados para declarar exentas de la exacción las introducciones y entregas a título oneroso de productos y materias primas destinados a determinadas actividades.

6. Los presentes asuntos versan sobre la interpretación del Derecho comunitario con respecto a la Decisión y a la Ley nacional por la que fue ejecutada. En particular, en el asunto C-212/96 se plantea la cuestión de la validez de la Decisión, mientras que en los asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96 se suscita el problema de la compatibilidad con el Derecho comunitario de la normativa nacional de ejecución de la Decisión.

Por razones evidentes de sistema, soy del parecer de que procede abordar la materia en su conjunto, examinando sucesivamente la cuestión relativa a la Decisión (I) y la referente a la normativa nacional (II).

I. La validez de la Decisión 89/688 (asunto C-212/96)

7. En el procedimiento pendiente ante el tribunal administratif de Saint-Denis (Isla de La Reunión), el demandante solicitó la anulación del acuerdo de 11 de diciembre de 1992 mediante el cual el conseil régional de la Réunion estableció los tipos impositivos del «octroi de mer» aplicables en dicho departamento y declaró exentas del impuesto las mercancías producidas en la isla. En opinión del demandante, el acuerdo impugnado no respeta ni la *ratio* ni la letra de la Decisión, suponiendo que ésta sea compatible con el Tratado.

Por entender que la solución de la controversia implicaba necesariamente la apreciación de la conformidad de la Decisión con el Tratado, el tribunal de Saint-Denis sometió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La Decisión 89/688/CEE del Consejo, que autoriza el mantenimiento del "octroi de mer", aplicable tanto a los productos importados como a las mercancías producidas por empresas radicadas en un departamento de Ultramar, ¿es conforme con el Tratado y, más concretamente, con sus artículos 9, 12 y 13, en la medida en que admite la posibilidad de exención en beneficio de las empresas locales, con el único requisito de que éstas contribuyan a desarrollar o mantener una actividad económica?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: En relación con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 95 del Tratado, ¿puede interpretarse la Decisión 89/688 en el sentido de que permite una diferenciación fiscal que persiga objetivos económicos compatibles con las exigencias del Tratado y del Derecho derivado y esté justificada por las condiciones económicas propias a los departamentos de Ultramar?»

8. Según mi parecer, para responder a las cuestiones que plantea el Juez de Reunión, el Tribunal de Justicia debe, en primer lugar, determinar si la Decisión, al autorizar las exenciones del «octroi de mer» en favor de las empresas locales, permitió el mantenimiento de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana o una discriminación fiscal que haya de apreciarse a la luz de lo dispuesto en el artículo 95. En este último supuesto, habrá de dilucidarse si dicha autorización es compatible con el Tratado y, en particular, con el apartado 2 del artículo 227.

9. El Gobierno francés y la Comisión señalan que el artículo 1 de la Decisión sienta el principio de la sujeción al «octroi de mer» de todos los productos, tanto locales como importados; y que en el apartado 2 del artículo 2 se establece que la cuantía del tributo, a efectos del artículo 95 del Tratado, debe determinarse de modo que no se creen discriminaciones en perjuicio de los productos importados. Según el Gobierno francés y la Comisión, la facultad, otorgada a las autoridades locales en el apartado 3 del artículo 2 de la Decisión, de conceder exenciones totales o parciales en favor de las producciones locales no altera la naturaleza de tributo interno que tiene esta exacción. En efecto, se trata, a su entender, de exenciones transitorias y sujetas a condiciones, con el fin de no alterar el régimen de intercambios en medida contraria al interés común. Por otra parte, la previsión de dichas exenciones, si bien introduce una diferencia de trato entre los productos locales y los importados, puede considerarse compatible con el Tratado: conforme a lo declarado en la sentencia Hansen, [8] en efecto, se permite establecer excepciones al artículo 95, desde el momento en que dicha disposición no forma parte de las inmediatamente aplicables a los DOM desde la entrada en vigor del Tratado, contempladas en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 227.

10. El Consejo, por su parte, alega en primer lugar que la Decisión obliga a la República Francesa a modificar de forma radical el régimen del «octroi de mer», transformándolo en un tributo interno que grave indistintamente todos los productos. Como tal, dicho régimen está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado, norma cuyas condiciones de aplicación a los DOM puede fijar el Consejo en sintonía con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 227. A continuación, por lo que respecta a la disposición del apartado 3 del artículo 2, el Consejo, de conformidad con lo aducido por la Comisión y por el Gobierno francés, sostiene que las exenciones que permite dicha disposición tienen carácter no sistemático. En consecuencia, en su opinión no pueden desvirtuar la naturaleza del régimen fiscal introducido por la Ley. Por último, el Consejo subraya que el problema de la validez de la Decisión no puede confundirse con el de la eventual ilegalidad de las medidas naciona-

8 — Sentencia citada en la nota 5.

les de ejecución, ilegalidad que, de comprobarse, no tendría influencia alguna en la validez de la propia Decisión.

11. Comenzaré recordando que, según jurisprudencia reiterada de este Tribunal, [9] un mismo tributo no puede, en el sistema del Tratado, pertenecer simultáneamente a la categoría de las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana, a efectos de los artículos 9 y 12, y a la de los tributos internos a efectos del artículo 95. En efecto, los artículos 9 y 12 prohíben, entre los Estados miembros, la percepción de derechos de aduana a la importación o a la exportación o de exacciones de efecto equivalente, mientras que el artículo 95 se limita a prohibir los tributos internos que tengan naturaleza discriminatoria en contra de los productos de los restantes Estados miembros, y dentro de los límites en que tengan tal naturaleza. Más concretamente, la característica esencial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que la distingue de un tributo interno, reside en la circunstancia de que la primera grava tan sólo el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava al mismo tiempo productos importados y nacionales, según criterios objetivos aplicados independientemente del origen de los productos. [10]

12. A continuación, deseo recordar que, en la sentencia Legros y otros, [11] este Tribunal excluyó que el «antiguo» régimen del «octroi de mer» pudiera estar comprendido en el concepto de tributo interno a efectos del artículo 95. En efecto, mientras que gravaba todos los productos introducidos en la isla de La Reunión, los productos locales estaban exentos sistemáticamente; ello era así no a causa de criterios objetivos que hubieran podido aplicarse igualmente a los productos importados, sino precisamente por su origen regional.

13. Ahora bien, según mi parecer, mediante la Decisión se permitió introducir de nuevo, a despecho de la Decisión adoptada en la sentencia Legros y otros, una medida contraria al Tratado. [12] En efecto, mientras que el artículo 1 de la Decisión obliga a las autoridades francesas a modificar el régimen del «octroi de mer» con el fin de transformarlo en un tributo interno no discriminatorio, en el apartado 3 del artículo 2 —objeto de la cuestión prejudicial— se permite la concesión de exenciones totales o parciales del tributo exclusivamente en favor de los productos locales, es decir, no basándose en un criterio objetivo sino en razón de su origen. De este modo, el resultado alcanzado consiste en permitir el mantenimiento de un régimen fiscal discriminatorio, desde el momento en que las exenciones se reservan a los productos locales y se deniegan a los importados, que son los únicos que, de hecho y de Derecho, grava el tributo.

En consecuencia, atendido el carácter discriminatorio, incluso *prima facie*, en contra de los productos importados que tiene el sistema permitido por la Decisión, procede comprobar si la exacción de que se trata viene a ser un tributo interno prohibido por el artículo 95 o una medida de efecto equivalente a un derecho de aduana.

9 — Sentencia de 7 de mayo de 1987, Co-Frutta (193/85, Rec. p. 2085), apartados 8 a 11.

10 — Sentencias Co-Frutta, antes citada, apartado 9, y de 7 de diciembre de 1995, Ayuntamiento de Ceuta (C-45/94, Rec. p. I-4385), apartado 28.

11 — Sentencia citada en la nota 1, apartado 12.

12 — Véanse mis conclusiones en el asunto Lancry y otros, citado en la nota 2, punto 14.

14. En realidad, a mi juicio, cabe concebir tres soluciones para el problema que acabo de describir.

15. La primera consiste en considerar que, por estar relacionadas con las disposiciones, e incluso, las obligaciones establecidas en un régimen fiscal general y abstracto, indistintamente aplicable a todas las mercancías, las ventajas previstas en la disposición controvertida no alteran la naturaleza de tributo interno del mencionado «nuevo» «octroi de mer» a efectos del artículo 95.

Esta hipótesis da preferencia, en la interpretación de las normas pertinentes, al aspecto formal del régimen fiscal controvertido frente a sus efectos materiales. Desde esta perspectiva, dicho régimen estaría comprendido en el ámbito de la disposición del artículo 95 y prohibido en la medida en que sea discriminatorio en perjuicio de los productos importados. En apoyo de esta tesis cabría, por último, invocar un pasaje de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el que, aun cuando sea sin entrar en el fondo de la cuestión, se afirma genéricamente que un sistema tributario estructurado de tal modo que reserva exclusivamente a la producción nacional exenciones o reducciones del tipo impositivo constituye una discriminación prohibida por el artículo 95 del Tratado. [13]

16. La segunda hipótesis consistiría en considerar que el régimen de exenciones al que me refiero puede, por su contenido y efectos, constituir, desde el punto de vista sustantivo, una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. En efecto, mediante la concesión de las exenciones, los productos locales soslayan el pago del tributo, que en cambio grava íntegramente los productos importados, a causa de la importación de los mismos a los territorios de los DOM; en efecto, las exenciones determinan la sujeción al tributo exclusivamente de los productos no locales y, por ende, la imposición a los mismos de un gravamen pecuniario que tiene el contenido sustantivo y produce los efectos de un derecho a la importación.

Ello resulta manifiesto en la hipótesis de las exenciones totales, las cuales, al permitir que la producción local escape del todo a la aplicación del tributo, no logran en modo alguno ocultar el contenido sustancial de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, como ya fue señalado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Legros y otros [14] y reiterado en la sentencia Ayuntamiento de Ceuta. [15]

17. Por otra parte, observación análoga debería tener pertinencia en relación con las exenciones parciales: también éstas, en efecto, se autorizan basándose en el mismo criterio establecido para las exenciones totales, es decir, teniendo en cuenta exclusivamente el origen de los productos. Por consiguiente, también en esta hipótesis, al igual que en la que vengo de examinar, el beneficio concedido a las mercancías locales constituye una

13 — Sentencia de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo (asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. p. 1413), apartados 21 a 23.

14 — Sentencia citada en la nota 1, apartado 12.

15 — Sentencia citada en la nota 10, apartado 40.

modalidad de ventaja fiscal cuyo presupuesto de aplicación estriba, precisamente, en la procedencia de los productos. La única diferencia respecto a las exenciones totales reside en la importancia de la exención, que se refiere tan sólo a una parte del tributo. No obstante, en sustancia, ello se traduce en una autorización para someter los productos importados al pago de un (una parte del) tributo que no grava a los productos locales y, por tanto, en una autorización para gravar los primeros en razón de la importación, que resulta así más onerosa.

En definitiva, sea total o parcial, la exención priva al tributo del carácter general perseguido por el artículo 95, desde el momento en que desde un principio se somete a gravamen, en su totalidad o en parte, exclusivamente al producto importado.

18. No oculto que soy partidario de la segunda de las soluciones hipotéticas mencionadas, por depender en mayor medida del contenido sustantivo y de los efectos del régimen tributario de referencia y, por tanto, de la exigencia de una óptica realista, más allá del dato formal, de los fenómenos de la vida económica, que garantice una correspondencia más adecuada entre el Derecho y el hecho y, de ese modo, la persecución más eficaz de las finalidades del Tratado. En el presente caso, el régimen tributario sólo estaría comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 95 mediante una consideración estrictamente formal. En cambio, lo está de hecho en el de las disposiciones de los artículos 9 y 12. [16]

Por otra parte, a este respecto, no está demás recordar la reiterada jurisprudencia según la cual la calificación a la luz del Derecho comunitario de un tributo corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional. [17]

19. Añadiré que el fundamento de la solución que acabo de contemplar no resulta enervado por las observaciones de las partes referentes al carácter no sistemático de las exenciones autorizadas en el apartado 3 del artículo 2 de la Decisión, dirigidas a negar que la disposición permita al Estado miembro introducir una exacción de efecto equivalente.

En primer lugar, no está claro qué se entiende por carácter «no sistemático», y ninguna de las partes ha facilitado precisión alguna al respecto. Por otro lado, no puede pasarse por alto que la norma de que se trata se limita a autorizar «exenciones totales o

16 — En el mismo sentido se pronunció ya el Abogado General Sr. Trabucchi en el asunto en el que recayó la sentencia de 18 de junio de 1975, IGAV (94/74, Rec. p. 699; conclusiones pp. 716 y ss., especialmente p. 720). Aun cuando se refiriesen a una situación distinta de la del presente caso, relativa a un gravamen parafiscal destinado a financiar las actividades de un organismo público, las conclusiones presentadas en aquel asunto enuncian, a mi juicio, un principio de alcance general.

17 — Véase, como más reciente, la sentencia de 13 de febrero de 1996, Bautiaa y Société française maritime (asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartado 39).

parciales del tributo», por un período no superior a diez años, sin referencia alguna a las modalidades o frecuencia de aplicación de dichas exenciones, y, especialmente, sin imponer ninguna limitación a las autoridades locales en la concesión de las referidas ventajas. Desde este punto de vista, a diferencia de lo que sostienen las partes, parece difícil extraer de la disposición de la Decisión la conclusión de que las autoridades nacionales competentes no gozan de la potestad de exonerar del tributo, incluso sistemáticamente, a la producción local. Por consiguiente, además de ser genérica, la interpretación que proponen el Gobierno francés y las Instituciones que han intervenido en el procedimiento no encuentra sustento alguno en el texto de la disposición controvertida.

20. Si se desea tener en cuenta la exigencia de coherencia sistemática de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que aconseja adoptar soluciones homogéneas con respecto a problemas afines, considero asimismo posible contemplar una tercera solución. Se trataría de aplicar al caso presente los mismos criterios que han sido elaborados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular en materia de exacciones parafiscales.

Recordaré que el Tribunal de Justicia, en relación con la calificación de dichos tributos a la luz del Tratado, ha considerado necesario tener en cuenta el destino de la recaudación, y ello con objeto de considerar comprendidos en el concepto de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana tributos que son presentados por los Estados como parte de un sistema de tributos internos que grava, en las mismas condiciones, los productos nacionales y los importados y que por tanto, en principio, hubiera podido apreciarse a la luz del artículo 95. [18]

21. Habida cuenta de la mencionada imposibilidad de aplicar simultáneamente las disposiciones relativas a los tributos internos discriminatorios y las referentes a las exacciones de efecto equivalente, el Tribunal de Justicia elaboró el criterio distintivo entre ambos supuestos prestando atención al carácter íntegro o parcial de la compensación de la carga soportada por la producción nacional con ocasión de su comercialización con los beneficios que se derivan del destino dado a la recaudación del tributo. Por tanto, si la compensación es *total*, se considera que el tributo grava *exclusivamente las importaciones* y, por consiguiente, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a efectos de los artículos 9 y 12 del

18 — Ya en la sentencia de 19 de junio de 1973, Capolongo (77/72, Rec. p. 611), apartados 13 y 14, el Tribunal de Justicia afirmó a este respecto que «una contribución comprendida en un régimen general de cánones internos que gravan sistemáticamente los productos nacionales y los productos importados según los mismos criterios puede, no obstante, constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación cuando dicha contribución se destina *exclusivamente* a financiar actividades que benefician específicamente al producto nacional gravado». (el subrayado es mío). Dicha orientación jurisprudencial fue posteriormente confirmada en una serie de pronunciamientos, entre los cuales me limitaré a recordar las sentencias de 22 de marzo de 1977, Steinike y Weinling (78/76, Rec. p. 595); de 25 de mayo de 1977, Cucchi (77/76, Rec. p. 987); de 25 de mayo de 1977, Interzucheri (105/76, Rec. p. 1029), y de 28 de enero de 1981, Kortmann (32/80, Rec. p. 251). La misma orientación ha sido reiterada, asimismo, concretamente en relación con la aplicación del artículo 95. En efecto, la sentencia de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia (73/79, Rec. p. 1533), apartado 15, el Tribunal de Justicia precisó que: «En la interpretación del concepto de "tributos internos" a efectos del artículo 95, cabe que proceda tener en cuenta el destino de los ingresos procedentes del tributo. En efecto, cuando los ingresos procedentes de dicho tributo se destinan a financiar actividades que benefician especialmente a los productos nacionales gravados, puede resultar que la contribución exigida según los mismos criterios constituye, no obstante, un gravamen discriminatorio, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos nacionales resulta neutralizada por las ventajas que contribuye a financiar, mientras que la que grava los productos importados representa una carga neta.»

Tratado; si la compensación es *parcial* se considera que el producto nacional disfruta, no obstante, de una reducción de la carga fiscal y que, por tanto, se está en presencia de una discriminación en contra del producto importado, contraria al artículo 95. [19]

22. Aplicando ese criterio al caso que nos ocupa, debería deducirse que, cuando se trate de una *exención total*, sería pertinente la prohibición de los artículos 9 y 12 y, en cambio, en caso de *exención parcial*, el régimen estaría comprendido en el ámbito de la disposición del artículo 95 y prohibido en la medida en que sea discriminatorio, es decir, por la parte en que imponga a los productos importados un gravamen superior al soportado por los productos locales.

23. Esta última solución, pese a no responder enteramente, según mi parecer, a la ya señalada exigencia de verificar el contenido sustancial de un régimen fiscal con objeto de calificarlo a la luz del Tratado, tendría, cuando menos, el mérito de una cierta sintonía con la jurisprudencia en materia de destino de la recaudación del tributo.

24. Dicho esto, a mi juicio, sucede que la disposición controvertida, ya se considere contraria al artículo 95 o a los artículos 9 y 12, no puede, en todo caso, escapar a la declaración de invalidez.

25. Es pacífico que necesariamente se llegaría a dicho resultado si se calificase el tributo de que se trata, que grava sólo los productos importados y es objeto de exención para los productos locales, como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Como confirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia Lancry y otros, [20] en efecto, el apartado 2 del artículo 227 excluye la posibilidad de excepciones a la aplicación en los DOM de las disposiciones que se mencionan en el párrafo primero, incluidas las relativas a la libre circulación de mercancías. El Consejo, por tanto, en la Decisión, no podía autorizar validamente a Francia para instaurar un régimen de exenciones fiscales reservadas a la producción local que transforma el tributo en una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, que, como tal, está sin duda alguna prohibida por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías.

26. Por otra parte, incluso en el supuesto de que el Tribunal de Justicia no considerase que la autorización de las exenciones altera el régimen, en su conjunto o, al menos, por lo que respecta a las exenciones parciales, de tal modo que, de hecho, seguiría siendo un régimen fiscal discriminatorio a efectos del artículo 95, según mi parecer, en el plano de

19 — Véanse, sobre este punto, las sentencias de 27 de octubre de 1993, Scharbatke (C-72/92, Rec. p. I-5509), apartados 10 a 16; de 2 de agosto de 1993, Celbi (C-266/91, Rec. p. I-4337), apartados 13 a 19; de 16 de diciembre de 1992, Lornoy y otros (C-17/91, Rec. p. I-6523), apartados 17 a 22; de 16 de diciembre de 1992, Claeys (C-114/91, Rec. p. I-6559), apartados 14 a 19; de 16 de diciembre de 1992, Demoor y otros (asuntos acumulados C-144/91 y C-145/91, Rec. p. I-6613), apartados 18 a 21; de 11 de junio de 1992, Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez (asuntos acumulados C-149/91 y C-150/91, Rec. p. I-3899), apartados 20 a 22, y de 11 de marzo de 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest y otros (asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90, Rec. p. I-1847), apartados 26 a 28.

20 — Sentencia citada en la nota 2, apartados 37 y 38.

la invalidez de la disposición examinada, la conclusión no debería ser distinta.

A este respecto, el Gobierno francés y la Comisión sostuvieron que la Decisión podía sin duda permitir excepciones al artículo 95 y, por tanto, autorizar medidas fiscales discriminatorias en perjuicio de las importaciones, dado que el artículo 95 no está comprendido entre las disposiciones, enumeradas en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 227, que no son susceptibles de excepciones por parte del Consejo. Lo cual, añadieron, fue confirmado también por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia Hansen.

27. No me parece que pueda acogerse este argumento. Ciertamente, es verdad que, desde el punto de vista de su ubicación formal en el Tratado, el artículo 95 está comprendido entre las disposiciones denominadas «fiscales», no expresamente comprendidas entre las que no son susceptibles de excepciones, enumeradas en el apartado 2 del artículo 227. Sin embargo, la distinción entre el ámbito propio y específico del artículo 95 (prohibición de los tributos internos discriminatorios) y el de los artículos 9 y 12 (prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana) no excluye en modo alguno la complementariedad de la función de la primera disposición respecto a las normas que regulan la libre circulación de mercancías dentro del mercado común y que, por tanto, están comprendidas entre las no susceptibles de excepción. En efecto, la prohibición establecida en el artículo 95 desempeña una función exclusivamente auxiliar con respecto a la establecida en los artículos 9 y 12, en la medida en que se dirige a evitar que esta última sea sorteada y eludida a través de otro instrumento tributario. Asimismo, no debe olvidarse que, en ambos casos, se trata de tributos, puesto que el derecho de aduana y la exacción de efecto equivalente tienen carácter fiscal al igual que el tributo del artículo 95, y ello con independencia del eventual fin económico perseguido, que puede asimismo ser el mismo en ambos casos, por ejemplo, una finalidad proteccionista.

28. Desde siempre y en diversas ocasiones, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de poner de manifiesto con claridad dicha relación de complementariedad, afirmando que el artículo 95 *«tiende [...] a colmar las brechas que un procedimiento fiscal pudiera abrir en las prohibiciones prescritas» por los artículos 9 y 12.* [21] Dicha afirmación fue posteriormente confirmada y mejor precisada:

«En el sistema del Tratado, las disposiciones [del artículo 95] constituyen un *complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente.* Tienen por objeto *asegurar la libre circulación de mercancías* entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios en relación con productos originarios de otros Estados miembros. [...] el artículo 95 debe garantizar la perfecta neutralidad de los tributos inter-

21 — Sentencia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia (24/68, Rec. p. 193), apartado 5; el subrayado es mío.

nos respecto a la competencia entre productos nacionales y productos importados.» [22]

En definitiva, cabe deducir que este Tribunal ya ha reconocido ampliamente la vinculación intrínseca del artículo 95 a la normativa referente a la circulación de las mercancías, dando prioridad, en la interpretación y calificación de la norma, a la perspectiva funcional y sustantiva respecto a la nominalista o definitoria, relacionada con la ubicación formal de la disposición en el Tratado.

29. Por otra parte, no me parece que, en sentido contrario a lo que acabo de señalar, sea posible extraer de la sentencia Hansen elementos significativos, aun cuando se quisiera admitir la absoluta inviolabilidad de la orientación manifestada en dicha sentencia en un asunto concreto. En efecto, en aquel pronunciamiento este Tribunal confirmó la distinción fundamental trazada en el artículo 227 entre las normas expresamente indicadas en el párrafo primero, inmediatamente aplicables desde la entrada en vigor del Tratado, y las restantes, cuya aplicación a los DOM debía tener lugar de forma gradual y dejando, en todo caso, la posibilidad de adoptar a ese respecto una normativa adaptada a las exigencias específicas de los territorios de que se trata. Es cierto que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia se refirió expresamente a los «capítulos y artículos del Tratado» inmediatamente aplicables a los DOM; no obstante, no considero que de dicha referencia quepa deducir, de forma unívoca y definitiva, que el Tribunal desease excluir que el artículo 95 afecte a la normativa reguladora de la libre circulación de mercancías y que, por tanto, pueda estar comprendido en la disposición del párrafo primero del apartado 2 del artículo 227.

30. No estimo poder compartir semejante exclusión, por las razones sistemáticas que antes he mencionado; por otra parte, tampoco desde un punto de vista literal parecería justificada: en efecto, procede recordar que la enumeración contenida en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 227 va precedida del inciso «las disposiciones generales y particulares del presente Tratado *relativas a* [...]». Por consiguiente, soy del parecer de que el legislador comunitario no tuvo la intención de definir una lista cerrada, integrada exclusivamente por las disposiciones situadas bajo los títulos expresamente indicados, sino más bien una relación de normas que, por su contenido y función, están comprendidas en el ámbito de la normativa reguladora de una materia determinada.

31. Es, pues, el objeto de las disposiciones, más que su *nomen iuris*, lo que interesa a efectos de su apreciación a la luz del apartado 2 del artículo 227, en coherencia con la función que desempeñan dichas disposiciones dentro de la lógica general del sistema.

22 — Sentencia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Francia (168/78, Rec. p. 347), apartado 4; el subrayado es mío. Véase, asimismo, la sentencia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Reino Unido (170/78, Rec. p. 417), apartado 5, en la cual este Tribunal reiteró que el artículo 95 tiene por objeto «eliminar los perjuicios causados a la libre circulación de mercancías y a las condiciones normales de competencia entre los Estados miembros por la aplicación discriminatoria o proteccionista de la fiscalidad interior»; así como, más recientemente, la sentencia Ayuntamiento de Ceuta, citada en la nota 10, apartado 29.

Por otra parte, si se aceptase la solución opuesta, excluyendo el artículo 95 de las disposiciones indicadas en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 227, se obtendría el resultado, tan paradójico como inaceptable, de anular la eficacia de la norma, en particular la prohibición de establecer excepciones a las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías y, por tanto, la prohibición de introducir exacciones de efecto equivalente. En definitiva, se permitiría introducir por la ventana lo que se había intentado expulsar por la puerta, a despecho de la lógica del sistema y de la evocada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sentada desde hace de treinta años que atribuye al artículo 95 la función de «colmar las brechas que un procedimiento fiscal pudiera abrir en las prohibiciones prescritas» por los artículos 9 y 12. [23]

32. Tampoco estimo que quepa trazar una diferencia, con respecto al apartado 2 del artículo 227, entre exenciones totales y exenciones parciales. Y ello, bien entendido, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerase comprendidas las primeras en el ámbito de aplicación de los artículos 9 y 12 y las segundas en el del artículo 95. En efecto, no cuesta trabajo imaginar que, si se considera que el artículo 95 es una disposición «susceptible de excepción» en el sentido precisado en estas conclusiones, un legislador avezado podría, a través del instrumento de la exención parcial del tributo, llegar al mismo resultado que se obtendría concediendo la exención íntegra, comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 9 y 12.

Veamos un ejemplo. En el supuesto de un tributo por importe de 100, con la exención total se paga 0 por el producto local, mientras que, por el importado, se paga 100: existe, en efecto, una diferencia de 100 entre el tributo que grava el segundo y el que «soporta» el primero. Ahora bien, sería perfectamente posible llegar al mismo resultado recurriendo también a la exención parcial. Para ello, bastaría con incrementar el tributo a 150 y disponer, en favor del producto local, una exención igual a 100. De ese modo, recaería un tributo de 50 sobre el producto local, y de 150 sobre el importado: la diferencia sería también en este caso igual a 100, exactamente como en el supuesto de exención total antes descrito.

33. Huelga añadir que el incumplimiento sustantivo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 227, si las exenciones se considerasen contrarias al artículo 95 y este último estuviera excluido de la normativa «referente» a la libre circulación de mercancías, se produciría también con respecto al aspecto distinto de las normas sobre la competencia. El régimen de exenciones de que se trata podría, en efecto, estar también comprendido en el ámbito de la normativa sobre ayudas. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de ayuda comprende también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. De ello se deduce que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que

23 — Sentencia Comisión/Italia, citada en la nota 21.

a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado. [24]

En tal situación, dado que las normas relativas a las ayudas están comprendidas «expresamente» entre las no susceptibles de excepción en virtud del apartado 2 del artículo 227, mediante la excepción al artículo 95 a través de la concesión de las exenciones se obtendría también el resultado de sortear las disposiciones referentes a las ayudas y, por ende, de vulnerar, también desde esta perspectiva, el apartado 2 del artículo 227. Ello, naturalmente, no significa que un régimen de ayudas a los DOM sea, en todo caso, ilegal; no obstante, para conceder de forma lícita dichas ayudas, considero que deben respetarse los procedimientos previstos en el Tratado.

34. A la luz de las observaciones expuestas, soy del parecer de que procede responder al Juez nacional que el apartado 3 del artículo 2 de la Decisión 89/688 es inválido en cuanto permite la introducción de un régimen de exenciones fiscales incompatible con los artículos 9 y 12 del Tratado. Es obligado llegar a la misma conclusión aun cuando el Tribunal de Justicia considere el derecho controvertido, en su totalidad o en parte, contrario al artículo 95 del Tratado.

24 — Véase la sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartados 13 y 14.

II. La normativa nacional sobre el «nuevo» «octroi de mer» (asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96)

35. Como recordé ya al comienzo de estas conclusiones, el legislador francés ejecutó la Decisión mediante la Ley n° 92-676, de 16 de julio de 1992, la misma fecha de la sentencia Legros y otros. Establecido el «nuevo» «octroi de mer» sobre la introducción de mercancías en los DOM, la Ley determina de forma pormenorizada las condiciones de sujeción al impuesto y las exenciones del mismo, autorizando además a las autoridades locales para determinar supuestos de exención particulares.

36. En particular, con arreglo al apartado 1 del artículo 3, están sujetas al tributo todas las empresas cuyo volumen de negocios haya superado 3.500.000 FF durante el año anterior. En determinados casos, pueden asimismo estar sujetas las empresas cuyo volumen de negocios esté comprendido entre 2.000.000 y 3.500.000 FF.

La base imponible del «octroi de mer» percibido sobre las mercancías importadas es el valor en aduana en el momento de su introducción en los territorios de los DOM (artículo 4). En cambio, para las operaciones internas en los DOM, la base imponible equivale al resultado de deducir un 15%, en concepto de gastos de comercialización, del precio de la mercancía sin IVA.

Por último, según el artículo 10, los productos idénticos o similares pertenecientes a una misma categoría están sujetos al mismo tipo, cualquiera que sea su procedencia. No obstante, esta disposición autoriza a los conseils régionaux para declarar total o parcialmente exentas de la exacción, en función de las necesidades económicas, las entregas a título oneroso efectuadas por personas que ejerzan actividades de producción en los DOM. Estas exenciones deben referirse a la totalidad de los productos pertenecientes a una misma categoría de mercancías.

37. En los procedimientos pendientes ante el tribunal d'instance de Paris, las demandantes, sociedades de Martinica que comercializan productos importados de otros Estados miembros, solicitaron la devolución del «octroi de mer» pagado por ellas sobre todos los productos importados desde la entrada en vigor de la Ley.

En apoyo de su pretensión, adujeron que el nuevo régimen del «octroi de mer», al margen de su aparente diferencia con respecto al anteriormente en vigor, produce el mismo resultado de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, debido a que, de hecho, grava exclusivamente las importaciones, ya que gran parte de la producción local resulta exenta del pago del impuesto.

38. El Juez *a quo* señaló, en primer lugar, que, con arreglo a la normativa nacional, el «octroi de mer» se aplica indistintamente a las mercancías importadas y a las de producción local, percibiéndose según un mismo criterio objetivo: el volumen de negocios. En su opinión, ello excluye, pues, la posibilidad de calificar el nuevo tributo como exacción de efecto equivalente, como pretenden las demandantes.

No obstante, habida cuenta de las disposiciones de la Ley que permiten, como se ha visto, exenciones totales o parciales del tributo, así como otras modalidades de ventajas en favor de la producción local que pueden alterar la igualdad de trato entre empresas locales y extranjeras, el Juez nacional planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«El régimen establecido por la Ley n° 92-676, de 17 de julio de 1992, relativa al "octroi de mer" y por la que se ejecuta la Decisión 89/688/CEE del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, ¿tiene por efecto sustituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, a efectos de la sentencia de 16 de julio de 1992, Legros y otros, a diferencia del régimen anteriormente aplicable al "octroi de mer", por una auténtica exacción interna no discriminatoria, conforme con la letra y el espíritu del Tratado?»

39. Si el Tribunal estuviese de acuerdo con mi conclusión relativa a la invalidez del apartado 3 del artículo 2 de la Decisión, ¿qué

consecuencia se derivaría de ello en relación con la cuestión planteada por el tribunal de Paris?

En primer lugar, la eventual invalidez de las disposiciones de la Decisión por las que se autoriza la introducción de exenciones totales, parciales, o de ambas clases de exenciones, al régimen de tributación interna implicará, necesariamente, que las medidas nacionales relacionadas con dicha autorización son, en principio, incompatibles con el Tratado. No obstante, procede examinar más de cerca la normativa efectivamente adoptada con objeto de ejecutar la Decisión y, en particular, de qué modo y en qué medida se utilizó, en la práctica, la autorización concedida en el apartado 3 del artículo 2 de la Decisión.

40. En efecto, formalmente, la Ley transformó el nuevo «octroi de mer» en un tributo interno que grava indistintamente todas las mercancías, tanto locales como importadas. No obstante, se previeron algunas modalidades de ventajas. En particular, se trata de la exención del tributo concedida a las empresas con un volumen de negocios inferior a 3.500.000 FF (con arreglo al párrafo primero del apartado 1 del artículo 3); de la exención, total o parcial, concedida a determinadas producciones locales (con arreglo al párrafo segundo del apartado 2 del artículo 2 y al apartado 2 del artículo 10), así como de la reducción del 15% de la base imponible del tributo que grava los productos locales [con arreglo a la letra b) del artículo 4].

41. Según las demandantes en el procedimiento principal, el nuevo régimen enmascara, bajo el disfraz de un sistema tributario indistintamente aplicable a todas las mercancías, las características y los efectos discriminatorios del «antiguo» «octroi de mer»: en su opinión, ello se pone de manifiesto por el sistema de aplicación del tributo, por los criterios de cálculo, y por las modalidades de cobro. En particular, en la medida en que, de hecho, reserva a los productos locales las ventajas antes señaladas, la Ley crea, en última instancia, una diferencia de trato manifiesta en perjuicio de las importaciones.

Las demandantes en el procedimiento principal añaden que, al crear una discriminación en perjuicio de los productos importados, el régimen tributario introducido por la Ley termina por producir los mismos efectos que una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. En estas circunstancias, si el artículo 95 se considerase susceptible de excepciones, por no estar comprendido entre las disposiciones referidas en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 227, la Ley sería, en todo caso, contraria a los artículos 9 y 12 del Tratado, que son inmediatamente aplicables a los DOM con arreglo al mismo apartado 2 del artículo 227. En su opinión, de hecho, el nuevo régimen del «octroi de mer», al constituir un régimen fiscal regional autónomo y al supeditar la concesión de las ventajas previstas a un procedimiento de comprobación del origen de los productos beneficiarios, lesiona tanto la unidad del territorio aduanero como la libre circulación de mercancías.

42. Las argumentaciones expuestas por el Gobierno francés y la Comisión son casi

idénticas. En general, señalan que el nuevo régimen del «octroi de mer» constituye un tributo interno a efectos del artículo 95, indistintamente aplicable, según criterios objetivos, a las mercancías importadas y a las producidas en los DOM. Admiten que la sujeción de todos los productos al tributo es objeto de algunas excepciones, representadas por las ventajas antes citadas que se reservan a los productos locales. No obstante, sostienen que dichas ventajas, pese a ser discriminatorias, no pueden alterar la naturaleza de tributo interno que caracteriza al nuevo «octroi de mer», y están, además, justificadas por la necesidad de asegurar el desarrollo económico y social de los DOM. Desde este punto de vista, por otra parte, el Gobierno francés y la Comisión subrayan que los beneficios fiscales concedidos por la Ley a los productos locales deben considerarse plenamente lícitos: en efecto, corresponden a lo previsto en la Decisión mediante la cual el Consejo, con arreglo al párrafo primero del apartado 2 del artículo 227, autorizó a las autoridades de los DOM para introducir regímenes fiscales más favorables en favor de los productos locales.

43. Más concretamente, la posibilidad de declarar total o parcialmente exentas del tributo determinadas producciones locales, concedida por la Ley a los conseils régionaux de los DOM es, en su opinión, enteramente lícita por responder plenamente a lo previsto en el apartado 3 del artículo 2 de la Decisión.

La reducción del 15% de la base imponible del tributo que grava los productos locales, pese a crear una discriminación, por lo demás justificada por las exigencias específicas de las empresas locales, no puede, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, privar a la exacción de que se trata del carácter de tributo interno.

A continuación, por lo que respecta a la última excepción prevista en la Ley, relativa a la exención en favor de las empresas con un volumen de negocios inferior a 3.500.000 FF, según el Gobierno francés y la Comisión, se trata de una ventaja necesaria para apoyar a las empresas más débiles, incrementando su competitividad en el mercado. En todo caso, de las cifras se desprende que de la referida exención no disfruta exclusiva o principalmente la producción local, lo que excluye el carácter discriminatorio.

44. La legalidad del régimen tributario controvertido debe ser apreciada a la luz del artículo 95 o, subsidiariamente, de los artículos 9 y 12. [25]

25 — Los demandantes en el procedimiento principal, con carácter accesorio, invocaron asimismo la prohibición de las restricciones cuantitativas a la importación establecida en el artículo 30 del Tratado. A este respecto, procede recordar que el artículo 30, disposición fundamental de la normativa reguladora de la libre circulación de mercancías, es una norma general respecto a las disposiciones específicas en materia de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana y de tributos discriminatorios. Como tal, el artículo 30 se aplica con carácter enteramente subsidiario y, por así decir, residual respecto a los artículos 9 a 12, por un lado, y al artículo 95, por otro; en el sentido de que, cuando concurran los presupuestos establecidos en el Tratado, deberán aplicarse las normas específicas y no la disposición general sobre las medidas de efecto equivalente; véanse la sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli y Volpi (74/76, Rec. p. 557), apartado 9 y, como más reciente, la sentencia Compagnie commerciale de l'Ouest y otros, citada en la nota 19, apartados 20 y 21.

45. Ahora bien, en primer lugar, no se discute, ya que lo admite el Gobierno francés y lo reconoce la Comisión, que el régimen tributario introducido mediante la Ley nacional de ejecución de la Decisión presenta algunos aspectos discriminatorios respecto a las importaciones. En general, considero ilegales dichas discriminaciones por el mero hecho de que su supuesta «base jurídica», a saber, el apartado 3 del artículo 2 de la Decisión, en el que directa o indirectamente están comprendidas, debe considerarse inválido. En la medida en que el Consejo no tenía la facultad de autorizar la introducción de excepciones a las disposiciones del Tratado, considerando las exigencias de los DOM, las medidas nacionales que introducen dichas excepciones deben considerarse ilegales.

46. En particular, en relación con la facultad, concedida por la Ley a los conseils régionaux de los DOM, de conceder exenciones totales o parciales del tributo exclusivamente en favor de las producciones locales, son evidentemente pertinentes las observaciones expuestas y los criterios adoptados con respecto al asunto C-212/96 a la hora de calificar las exenciones autorizadas por la Decisión. [26]

47. Por lo que respecta a la reducción de la base imponible para el cálculo del tributo que grava los productos locales, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha precisado en varias ocasiones que, para la aplicación del artículo 95 del Tratado, deben tomarse en consideración no sólo el tipo impositivo, sino también la base imponible y las modalidades de recaudación de los distintos tributos. En efecto, el criterio decisivo para la aplicación del artículo 95 lo constituye la incidencia efectiva de cada tributo sobre el producto nacional, por un lado, y sobre el producto importado, por otro; de hecho, incluso aunque el tipo impositivo del tributo sea idéntico, la incidencia de éste puede variar en función de las disposiciones en materia de base imponible y de recaudación aplicadas, respectivamente, al producto nacional y al importado. [27]

48. Resulta asimismo de la jurisprudencia de este Tribunal que el párrafo primero del artículo 95 prohíbe gravar las mercancías importadas con un tributo calculado de forma diferente del que recae sobre el producto nacional similar y que conduce a una carga más elevada sobre las mercancías importadas, con independencia de la eventual disparidad en la incidencia sobre el precio de ambos productos, [28] o del carácter menor e incidental del obstáculo creado por la exacción nacional. [29] En particular, como en varias ocasiones ha aclarado el Tribunal de Justicia, se produce una infracción del párrafo primero del artículo 95 cuando el impuesto que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de una forma distinta y con arreglo a modalidades diferentes que den lugar a una tributación más elevada por parte del producto importado. [30]

26 — Véanse los puntos 13 a 24.

27 — Véanse, en particular, las sentencias de 12 de mayo de 1992, Comisión/Grecia (C-327/90, Rec. p. I-3033), apartado 11, y de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509), apartado 18.

28 — Sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe-Zentrale (45/75, Rec. p. 181), apartado 16.

29 — Sentencia de 16 de febrero de 1977, Schöttle (20/76, Rec. p. 247), apartado 22.

30 — Sentencia Comisión/Grecia, citada en la nota 27, apartado 12, y sentencia de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo (C-152/89, Rec. p. I-3141), apartado 20.

49. A la luz de los principios evocados, resulta evidente la incompatibilidad del régimen examinado con el Tratado: ya *prima facie* es discriminatorio, puesto que prevé una reducción de la base imponible para el cálculo del tributo que grava el producto local, sin extender dicha reducción a los productos importados. Esa circunstancia, por lo demás, no ha sido discutida e, incluso, fue admitida expresamente tanto por el Gobierno francés como por la Comisión. Huelga añadir que la referida ventaja vulnera de forma patente también el apartado 2 del artículo 2 de la Decisión, con arreglo al cual la adaptación del tipo impositivo de base, autorizada para categorías de productos, no deberá permitir en ningún caso «mantener o introducir discriminaciones en contra de los productos procedentes de la Comunidad».

50. En consecuencia, una legislación que, como la controvertida en el presente caso, prevé un sistema de cálculo de la base imponible como consecuencia del cual el producto importado termina por soportar un gravamen superior al que soporta el producto local similar, debe considerarse incompatible con la prohibición de los tributos internos discriminatorios establecida en el artículo 95.

51. Resta por examinar, de las tres modalidades de ventajas fiscales contempladas en la Ley, la relativa a la exención concedida a las empresas con un volumen de negocios inferior al umbral de 3.500.000 FF.

Las demandantes en el procedimiento principal sostienen, basándose en datos de las Cámaras de Comercio, que la ventaja de que se trata se refiere sólo aparentemente a todas las empresas. En realidad, se trata, en su opinión, de un beneficio reservado a las empresas locales, la mayoría de las cuales tienen un volumen de negocios inferior al umbral indicado en la Ley.

Añaden que, en todo caso, corresponde al Juez nacional comprobar si la referida exención produce finalmente los efectos que suponen.

52. Las consideraciones expuestas sobre este extremo por el Gobierno francés y la Comisión son de signo diametralmente opuesto. Uno y otra discuten las afirmaciones de las demandantes en el procedimiento principal, aportando determinados datos que, en su opinión, ponen de manifiesto su absoluta falta de fundamento, y demuestran el carácter no discriminatorio de la exención de que se trata.

53. Por consiguiente, debe hacerse constar la existencia de una contradicción manifiesta entre los datos facilitados por las sociedades demandantes y los que exhibe la Comisión. Estos últimos son parciales, como admite la propia Institución, en la medida en que no abarcan toda la producción local y, en particular, las empresas familiares. En consecuencia, no parece posible obtener indicaciones significativas a partir de los distintos datos aportados por las partes.

Por otro lado, habida cuenta, asimismo, de la falta de indicaciones claras y unívocas a este respecto en la resolución de remisión, el Tribunal únicamente puede deducir, de la cuestión prejudicial, las distintas hipótesis concebibles e indicar, para cada una de ellas, cuáles son los criterios aplicables. Corresponderá, pues, al Juez nacional efectuar las comprobaciones oportunas para dilucidar si la exención de que se trata se reserva, efectivamente, de forma exclusiva o principal, a la producción local.

54. En todo caso, procede señalar que la exención de referencia se concede según un criterio objetivo, el del volumen de negocios, que se aplica tanto a los productos locales como a los importados. En principio, por tanto, dicha ventaja, por ser indistintamente aplicable a todas las mercancías, ha de considerarse compatible con el artículo 95; ello, no obstante, en la medida en que no produzca ningún efecto discriminatorio o proteccionista. Por tanto, procede determinar si, pese a no establecer distinciones formales en función de la nacionalidad de las empresas, una medida de estas características no se traduce, finalmente, en un beneficio reservado exclusivamente a la producción local y denegado, *a priori*, a las empresas extranjeras. Dicha comprobación incumbe al Juez nacional, quien debe comprobar si el umbral fijado en la Ley fue determinado de un modo tal que, en la práctica, al menos la mayor parte de las empresas locales disfrutan de las exenciones, mientras que las empresas extranjeras, por alcanzar generalmente volúmenes de negocios superiores al referido umbral, son las únicas que soportan el tributo.

Si efectivamente así sucediera, es evidente que estaríamos en presencia de una discriminación «indirecta» que vulneraría la prohibición de los tributos internos discriminatorios establecida en el artículo 95 del Tratado.

55. A la luz de las consideraciones expuestas, propongo que se responda del siguiente modo a los Jueces nacionales:

— En el asunto C-212/96:

«El apartado 3 del artículo 2 de la Decisión 89/688/CEE del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen del "octroi de mer" en los departamentos franceses de Ultramar, es inválido en la medida en que autoriza la introducción de un régimen de exenciones fiscales incompatible con los artículos 9 y 12 del Tratado, o con el artículo 95 del mismo, y no permitido a la luz del apartado 2 del artículo 227.»

— En los asuntos acumulados C-37/96 y C-38/96:

«a) Los artículos 9, 12 y 95 del Tratado se oponen al régimen tributario controvertido, en la medida en que reserva a la producción local exenciones totales o parciales del tributo, así como la reducción de la base imponible para el cálculo del mismo.

b) Corresponde al Juez nacional comprobar si la exención prevista en la Ley en favor de las empresas con un volumen de negocios inferior a una cuantía preestablecida puede originar, en la práctica, una discriminación en perjuicio de las empresas extranjeras, prohibida por el artículo 95 del Tratado.»