CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GERHARD REISCHL presentadas el 4 de diciembre de 1979 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

El litigio que ha dado lugar a esta petición de decisión prejudicial gira en torno a la cuestión de si una diferenciación, efectuada en la Ley danesa relativa a los impuestos especiales sobre los aguardientes (promulgación de Ley nº 151 de 4 de abril de 1978), entre el «akvavit» y otros espirituosos es incompatible con los párrafos primero y segundo del artículo 95 del Tratado CEE y, además –si así fuera– en qué medida la empresa Hans Just I/S tiene derecho a la devolución del importe correspondiente a la diferencia entre estos dos impuestos pagado con arreglo a la mencionada Ley. La primera cuestión es ya objeto del procedimiento por incumplimiento iniciado por la Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de Dinamarca ante el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 169 del Tratado CEE (171/78, ↔ Rec. 1980, p. 447), sobre el que adopté postura en mis conclusiones de 28 de noviembre de 1979. Por lo que respecta a la tributación de los productos de que se trata y a la situación del mercado del alcohol en Dinamarca me permito remitirme a la exposición de los hechos que hice y limitarme aquí a exponer los puntos siguientes:

Como ya vimos en el asunto 171/78, antes citado, con arreglo al apartado 1 del artículo 2 de la Ley relativa a los impuestos sobre el consumo de bebidas espirituosas y productos análogos (Bekendtgørelse af Lov om afgift af spiritus m.m.), modificada últimamente por la Ley nº 437 de 6 de septiembre de 1977, con efectos de 7 de septiembre de 1977, los impuestos sobre los aguardientes ascienden a 167,50 coronas por litro de alcohol etílico puro y sobre las demás bebidas espirituosas a 257,15 coronas por litro de alcohol etílico puro. El tipo impositivo previsto para el akvavit se aplica, según la Ley, a los productos que:

1) son elaborados con alcohol neutro y por adición de sustancias aromáticas vegetales;

2) tienen un contenido de alcohol de 40 a 49,9 %, así como un contenido de extractos de 2 gramos por 100 mililitros como máximo y,

3) no presentan las características del «gin», vodka, ginebra, «Wacholder» (alcohol con extracto de enebro) u otros productos similares, ni las del licor, el

* Lengua original: alemán.

«punch», el «bitter» o bebidas espirituosas a base de anís, ron, aguardientes a base de frutas y otros aguardientes cuyo sabor característico tradicionalmente procede de la destilación o la maduración.

La empresa Hans Just I/S, demandante en el procedimiento principal, sólo comercia en pequeña medida con productos que pueden ser gravados como akvavit en el sentido descrito, pero, en cambio, posee un importante volumen de negocios de otras bebidas espirituosas. Está registrada en la Administración de Aduanas, con arreglo a la mencionada Ley, y por consiguiente obligada a liquidar mensualmente al Estado los impuestos por los productos vendidos.

Para el mes de junio de 1978, los impuestos que debía pagar ascendían a 984,90 coronas por 5,88 litros de alcohol etílico puro, a razón de 167,50 coronas para el akvavit, de 555.212,55 coronas para 2.159,10 litros de alcohol etílico puro y de 257,15 coronas para otras bebidas espirituosas. Así pues, tenía que pagar 556,197,45 coronas por 2.164,98 litros de alcohol puro.

En el contexto de esta liquidación de impuestos, la empresa Hans Just I/S alegó frente a la Administración de Aduanas y el Ministerio de Hacienda que, acogiéndose al artículo 95 del Tratado CEE, el impuesto sobre otras bebidas espirituosas únicamente podía ser calculado de acuerdo con el tipo impositivo aplicado al akvavit. Según ello, el impuesto debido por 2.164,98 litros de alcohol puro sólo ascendería a 362.634,15 coronas. Dado que la Administración de Aduanas y el Ministerio le notificaron que el impago del importe total debido conforme a la Ley daría lugar tanto a la recaudación por vía de embargo como a la cancelación del registro de la empresa en la Administración de Aduanas, pagó la diferencia de 193.563,30 coronas, formulando protesta y reservándose las acciones oportunas.

A continuación, la empresa Hans Just I/S interpuso recurso ante el Østre Landsret contra el Ministerio de Hacienda con la pretensión de que se reconociera la obligación de este Ministerio de devolverle 193.563,30 coronas junto con los intereses, sin perjuicio de la reclamación de los importes pagados correspondientes a los ejercicios tributarios que van del 1 de enero de 1973 al 31 de mayo de 1978, así como después del 1 de julio de 1978.

La Sala Cuarta del Østre Landsret, mediante resolución de 26 de marzo de 1979 decidió suspender el procedimiento y plantear, con arreglo al artículo 177 del Tratado, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«Cuestión 1 A

¿Se opone el Derecho comunitario a que un régimen tributario nacional establezca tipos impositivos diferentes, por un lado, para el akvavit y el snaps y, por otro, para los demás a guardientes, habida cuenta de que:

a) la legislación nacional distingue las dos categorías de aguardientes de acuerdo con una definición referida a las materias primas y a los extractos de que se componen, a su grado alcohólico y a las características distintivas de su sabor,

b) la diferenciación establecida por la Ley entre las dos categorías no se basa en una posible distinción entre productos nacionales e importados ni tiene en cuenta, dentro de las dos clases de tributación, el origen de las mercancías?

Cuestión 1 B

¿Tiene alguna incidencia sobre la respuesta que haya que dar a la primera cuestión A la circunstancia de que la carga fiscal, con relación al coste de elaboración del producto, sea la misma, para la categoría de bebidas espirituosas menos gravada (akvavit y snaps), que la que grava las bebidas espirituosas pertenecientes a la categoría fiscal más elevada (aguardientes distintos del akvavit)?

Cuestión 2

Suponiendo que las normas de Derecho comunitario no se opongan a la existencia de los tipos diferenciados contemplados en la primera cuestión, ¿establece este Derecho determinados requisitos para la aplicación de estos tipos a los productos importados? y más concretamente:

a) ¿Deben gravarse los aguardientes importados con el mismo tipo que los productos nacionales idénticos o, de no existir éstos, que presenten más similitudes con ellos?

b) El conjunto de los aguardientes importados ¿debe ser objeto de una tributación al tipo más bajo, aunque los «aguardientes distintos del akvavit», elaborados en el mismo país, sean gravados con un tipo más elevado?

Cuestión 3

A) Suponiendo, por el contrario, que una tributación diferenciada sea incompatible con el Derecho comunitario, ¿cuáles son los criterios que permiten determinar el tipo aplicable?

B) ¿Pueden invocar también el artículo 95 los productores daneses o únicamente los importadores?

Cuestión 4

¿Existen en Derecho comunitario reglas que puedan aplicarse a la devolución de derechos percibidos infringiendo el artículo 95? ¿Es importante a estos efectos que el comerciante pueda probar que ha sufrido un perjuicio?»

Mi postura sobre estas cuestiones es la siguiente:

Las cuestiones 1 a 3 se refieren a la interpretación del artículo 95 del Tratado CEE, que ya examiné detalladamente en mis conclusiones en los asuntos 168/78, 169/78, 170/78, 171/78 y 55/79. En estos asuntos analicé detenidamente todas las alegaciones que presentaron la empresa Hans Just I/S, el Reino de Dinamarca y la Comisión y por ello no necesito entrar en detalles sobre las alegaciones de las partes en el presente procedimiento.

Permítanme, por tanto, resumir solamente los resultados más importantes que precisa el órgano jurisdiccional remitente para resolver el litigio principal.

En base a su soberanía tributaria residual, los Estados miembros son competentes, en principio, para la clasificación fiscal de mercancías. Por ello pueden regular, asimismo, la tributación de las bebidas espirituosas con arreglo a distintos criterios, como por ejemplo el contenido de materias primas, el contenido de alcohol o el sabor (véanse la sentencia de 22 de junio de 1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, Rec. p. 1079, y de 10 de octubre de 1978, Hansen, 148/77, Rec. p. 1787). Su autonomía fiscal sólo está limitada por el artículo 95 del Tratado CEE de manera que «la aplicación de los tributos internos no tenga por resultado gravar, en un Estado miembro, los productos procedentes de los demás Estados miembros con tributos superiores a los que graven los productos nacionales similares, o con tributos que puedan proteger otras producciones nacionales contempladas en el párrafo segundo del mismo artículo» (véase la sentencia de 4 de abril de 1968, Stier, 31/67,← Rec. pp. 347 y ss., especialmente p. 352). Así pues, el objeto de esta disposición es eliminar toda discriminación en el comercio entre los Estados miembros (véase el asunto Hansen, 148/77, antes citado). De ello se deduce que existe infracción del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE desde el momento en que a un producto importado de los demás Estados miembros se le impone un gravamen mayor que a *cualquier* producto nacional similar.

Además, del principio de igualdad de tributación para los productos nacionales e importados, consagrado por el párrafo primero del artículo 95, se deriva que no deben ser tenidos en cuenta otros factores, que incidan en los costes de producción de los productos que hay que comparar, distintos de los tributarios. En este sentido se pronunció el Tribunal de Justicia en el asunto en el que recayó la sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe Zentrale (45/75,← Rec. p. 181), destacando que el ámbito de aplicación de esta norma no puede extenderse hasta el punto de que permita la compensación entre un gravamen de carácter tributario, que debe imponerse a un producto importado, y un gravamen de otro tipo, por ejemplo, económico, que debe soportar el producto nacional similar. Por consiguiente, el gravamen que deben soportar los productos que hay que comparar deberá ser el mismo, sin que se tenga que considerar su efecto sobre el precio final del producto nacional y del producto importado.

Por ello, la aplicación del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE que, como ya he señalado, exige que las mercancías importadas de los Estados miembros sólo pueden ser gravadas con los tipos interiores más bajos, aplicables a los productos nacionales similares, puede llevar a que otros productos nacionales, que respondan igualmente al criterio de la similitud, sean gravados, con arreglo al sistema impositivo nacional, en mayor medida que otras mercancías importadas similares. Sin embargo, tal «situación de desventaja» de los productos nacionales similares es consecuencia de la soberanía fiscal residual de los Estados miembros, que no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado. En este sentido, el Tribunal de Justicia subrayó en el asunto en el que recayó la sentencia de 13 de marzo de 1979, Peureux (86/78,← Rec. p. 897), que si bien el artículo 95 prohíbe a los Estados miembros imponer sobre los productos importados de los demás Estados miembros gravámenes superiores a los de los productos nacionales, no les prohíbe por ello imponer sobre los productos nacionales gravámenes superiores a los de los productos importados. Una desigualdad de este tipo no está contemplada en el artículo 95, sino que se deriva de las particularidades de las disposiciones jurídicas nacionales no armonizadas en ámbitos en los que son competentes los Estados miembros. Por consiguiente, es indiscutible que los productores nacionales no pueden acogerse al artículo 95 en el supuesto de que los productos fabricados por ellos sean gravados con tributos superiores a los que gravan las mercancías importadas similares.

Pero en mis citadas conclusiones demostré, asimismo, que todas las bebidas alcohólicas comprendidas en la subpartida 22.09 C del Arancel Aduanero Común deben considerarse como productos similares en el sentido del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE. Todas estas bebidas se caracterizan, en efecto, por su contenido de alcohol relativamente alto que se obtiene por destilación, previa fermentación alcohólica de las materias primas que proporcionan el alcohol. Además, debido a la presencia de sustancias secundarias, reúnen determinadas características organolépticas. Estas características comunes hacen que, a los ojos de los consumidores, las bebidas posean las mismas características y respondan a las mismas necesidades, sin que importen las diferencias de materias primas, de procedimientos de fabricación y de armonización o una divergencia insignificante de contenido alcohólico.

Sobre la cuarta cuestión, mediante la que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el Derecho comunitario contiene, en su caso, normas para resolver el problema de la devolución de los impuestos percibidos en infracción del artículo 95 y si en este contexto tiene importancia que el comerciante pueda presentar la prueba del daño sufrido, debo decir lo siguiente.

Ambas partes del procedimiento principal comparten el parecer de que una demanda de devolución que se base en la incompatibilidad de las disposiciones fiscales nacionales con el Derecho comunitario, se rige en principio por las normas nacionales. El ordenamiento jurídico danés se caracteriza

a este respecto por la particularidad de que la devolución de los impuestos percibidos en exceso no está regulada expresamente por la Ley. Con arreglo a reiterada jurisprudencia de los Tribunales daneses, el criterio del enriquecimiento parece desempeñar un papel decisivo en la cuestión de si los pagos efectuados indebidamente o por error deben ser devueltos. Al parecer sólo se puede reclamar la devolución cuando el enriquecimiento ha producido un perjuicio a quien ha efectuado el pago.

La demandante en el litigio principal opina que en Derecho danés, la reclamación de los impuestos indebidamente pagados está demasiado falta de claridad. La inseguridad jurídica que resulta de ello no es compatible, en especial, con la protección que otorga en este ámbito el Derecho comunitario al ciudadano danés. En este contexto hay que tener asimismo en cuenta que, con arreglo al Derecho danés, los contribuyentes, sin mediar sentencia de un Tribunal, no pueden sustraerse a la obligación de pagar. Además, la prueba de un perjuicio por causa de la difícil situación del mercado sólo puede ser efectuada con gran dificultad, por lo que una demanda en este sentido no tendría muchas posibilidades de prosperar. Por el contrario, la exigencia de eficacia del Derecho comunitario hace preciso reconocer a las empresas afectadas un derecho ilimitado a la devolución. Esta devolución debe garantizarse desde el momento en que el Derecho danés entró en contradicción con el Derecho comunitario, es decir, desde el momento de la adhesión de Dinamarca a la Comunidad Económica Europea. La devolución de los impuestos pagados en exceso debe retraerse como mínimo al momento de la presentación de la reclamación o la interposición del recurso.

El Gobierno danés señala, en primer lugar, que la cuarta cuestión carece de importancia, pues el sistema impositivo danés es compatible con el Derecho comunitario. Subsidiariamente subraya que tampoco el Derecho comunitario contiene una normativa expresa sobre la devolución de los impuestos indebidamente percibidos. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el efecto directo del Derecho comunitario se deriva básicamente el derecho a la devolución de los impuestos pagados en contra de dicho Derecho. La misión de garantizar la protección jurídica incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales, con arreglo al principio de cooperación enunciado en el artículo 5 del Tratado CEE. Por ello, también es competencia de estos órganos, teniendo en cuenta los límites fijados por el Derecho comunitario, juzgar si se debe efectuar la devolución y en qué medida. Conforme a reiterada jurisprudencia de los Tribunales daneses, que de ningún modo conduce a inseguridad jurídica, la devolución depende de un modo decisivo de si se da un perjuicio para el contribuyente. Ahora bien, la demandante en el asunto principal no tiene ningún derecho a obtener la devolución de los impuestos pagados, ya que no se cumple este requisito para tener derecho a reclamación.

En realidad, los impuestos se repercutieron sobre el consumidor, por lo que la devolución de los mismos produciría el enriquecimiento sin causa de la demandante.

Al igual que el Gobierno danés, la Comisión opina que el Derecho comunitario exige la devolución de los impuestos pagados en exceso, pero que el alcance de la protección jurídica existente a este respecto, a falta de disposiciones jurídicas comunitarias, se rige por el Derecho interno, a condición únicamente de que se respeten los límites establecidos por el Derecho comunitario.

Adelanto que debo adherirme a esta opinión expresada por el Gobierno danés y por la Comisión, y ello por los siguientes motivos:

Como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiterada jurisprudencia y últimamente en su sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli (74/76,↔ Rec. p. 557), el artículo 95 del Tratado tiene efecto directo y genera derechos para los particulares que deben ser protegidos por los órganos jurisdiccionales nacionales (véanse las sentencias de 16 de junio de 1966, Lütticke, 57/65,↔ Rec. p. 293, y de 17 de febrero de 1976, Rewe Zentrale, 45/75, antes citada). La consecuencia de este efecto directo es que los justiciables, desde la adhesión de Dinamarca, es decir, desde el 1 de enero de 1973, pueden acogerse ante los Tribunales nacionales a la disposición del párrafo primero del artículo 95, por cuanto que prevalece sobre la normativa nacional divergente. Cuando los particulares invoquen esta disposición, deberá declararse la ilegalidad de los tributos recaudados infringiendo el artículo 95. Cuando los tributos ya se hayan pagado en contra de esta disposición, es preciso, como ya señalé en mis conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 25 de mayo de 1977, Cucchi (77/76, ↔ Rec. p. 987), que se produzca la devolución, desde la perspectiva del efecto directo del Derecho comunitario. Como el Tribunal de Justicia puso de relieve en el asunto en el que recayó la sentencia de 16 de diciembre de 1976, Rewe (33/76,↔ Rec. p. 1989), compete a los órganos jurisdiccionales nacionales, en consonancia con el principio de cooperación expresado por el artículo 5 del Tratado CEE, garantizar esta protección jurídica, que se deriva para el particular del efecto directo del Derecho comunitario (véanse a este respecto también la sentencia de 26 de junio de 1979, Pigs and Bacon Commission 177/78,↔ Rec. p. 2161; las conclusiones del Abogado General Sr. Warner de 15 de mayo de 1979 en este asunto y las del asunto Rewe, de 30 de noviembre de 1976, 33/76, antes citado, y en el asunto Iannelli, de 10 de febrero de 1977, 74/76, antes citado).

Mientras el propio Derecho comunitario no regule estas cuestiones, los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros sólo pueden garantizar estos derechos con arreglo a su propio Derecho procesal, incluidas las normas sobre competencia, los requisitos para formular la demanda y los plazos. Ello se deriva de una serie de resoluciones del Tribunal de Justicia, entre las que me limitaré a citar las sentencias de 16 de diciembre de 1960, Humblet (6/60,↔ Rec. pp. 1125 y ss., especialmente p. 1163); de 3 de abril de 1968, Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe (28/67,↔ Rec. pp. 211 y ss., especialmente p. 215); de 4 de abril de 1968, Lück (34/67, Rec. pp. 359 y ss., especialmente p. 363);

de 19 de diciembre de 1968, Salgoil (13/68,↔ Rec. pp. 661 y ss., especialmente p. 679); de 11 de diciembre de 1973, Lorenz GmbH (120/73,↔ Rec. p. 1471); de 11 de diciembre de 1973, Markmann AG (121/73, Rec. p. 1495); de 11 de diciembre de 1973, Lohrey (141/73, Rec. p. 1527); así como los asuntos Rewe (33/76, antes citado) y la sentencia de 16 de diciembre de 1976, Comet BV (45/76, Rec. p. 2043).

De estas sentencias se deduce, además, que el Derecho comunitario, incompleto a este respecto, admite a sabiendas una aplicación diferente como consecuencia de las dispares normas procesales nacionales. Ello queda expresado en particular en la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Rewe (33/76, antes citado), en la que se resalta que, a falta de medidas de armonización, los derechos otorgados por el Derecho comunitario deben ser ejercitados ante los órganos jurisdiccionales nacionales con arreglo a las *normas procesales* del Derecho interno, No obstante, el Tribunal de Justicia ha impuesto dos límites al respecto: por un lado, que los requisitos que establezca el ordenamiento jurídico nacional no pueden ser menos favorables que los relativos a recursos similares de carácter interno y, por otro, que las normas procesales y los plazos no pueden hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a proteger.

A mi juicio, esta remisión al Derecho nacional no sólo debe ser válida respecto al Derecho procesal sino también respecto a los requisitos de ejercicio de los derechos otorgados por el Derecho comunitario, así como para el derecho a reclamar intereses, en la medida en que el Derecho comunitario no contenga normas al respecto. El Tribunal de Justicia partió manifiestamente, de la correspondiente remisión al Derecho material nacional en el asunto Iannelli (74/76, antes citado), en el que declaró que «corresponde al Juez nacional, en el marco de propio sistema jurídico, determinar si se debe considerar que un tributo interno, discriminatorio en el sentido del artículo 95, es indebido en su totalidad o solamente en la medida en que grava con mayor rigor al producto importado que al producto nacional». Aún más claro fue el Tribunal de Justicia en el asunto Pigs and Bacon Commission (177/78, antes citado), en el que resaltó que corresponde al órgano jurisdiccional nacional decidir si determinado tributo debe devolverse y en qué medida.

No obstante, el Derecho nacional aplicable al respecto está igualmente sometido a las mismas limitaciones que el Derecho comunitario estableció para el Derecho procesal y que ya se mencionaron en el asunto Rewe (33/76, antes citado). Como el Gobierno danés señala con acierto, la creación del derecho a devolución por vía jurisprudencial satisface estos requisitos tanto más cuanto que también los derechos correspondientes, que son materia de Derecho nacional, han sido conformados por la jurisprudencia. Todos los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y el propio ordenamiento jurídico comunitario consideran, como expresión del principio general de equidad, la demostración de la existencia de

un perjuicio o de un empobrecimiento como condición para el ejercicio del derecho (véanse las sentencias de 28 de marzo de 1979, Granaria, 90/78,↔ Rec. p. 1081, y de 25 de mayo de 1978, HNL, asuntos acumulados 83/76 y 94/76, 4/77, 15/77 y 40/77,↔ Rec. p. 1209).

A mi juicio, de ello se desprende que en el presente caso la cuestión de la devolución de los impuestos pagados en infracción del artículo 95 debe resolverse según el Derecho danés. Para terminar mi análisis diré que el derecho del particular a la devolución de los tributos percibidos ilegalmente no puede hacerse depender, desde el punto de vista del Derecho comunitario, de la presentación de una reclamación o de la interposición de un recurso. A este respecto, la situación del ejercicio de un derecho frente a los Estados miembros en el ámbito jurídico-tributario tampoco es comparable a este respecto con la del asunto en el que recayó la sentencia de 8 de abril de 1976 Defrenne (43/75,↔ Rec. p. 455), en el que el Tribunal de Justicia limitó el efecto retroactivo de su sentencia, porque gran número de personas, en particular empresarios privados, se habían formado ideas equivocadas sobre sus obligaciones, basándose en el comportamiento de las Instituciones comunitarias y de los Gobiernos de los Estados miembros. En dicho asunto existía fundado motivo para temer que muchas empresas se verían en dificultades económicas si se replanteara su comportamiento en asuntos ya concluidos.

Por estos motivos, propongo que se responda a las cuestiones del modo siguiente:

1) Las bebidas alcohólicas comprendidas en la subpartida 22.09 C del Arancel Aduanero Común deben considerarse como productos similares en el sentido del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE.

2) El párrafo primero del artículo 95 del Tratado prohíbe a los Estados miembros imponer sobre los productos importados un gravamen superior al de los productos nacionales similares.

3) En el marco del artículo 95 del Tratado CEE, no se deben tener en cuenta los costes de producción de una bebida alcohólica en la medida en que el gravamen resulta de un impuesto específico que se calcula en función del contenido de alcohol puro.

4) La mencionada disposición no prohíbe a los Estados miembros imponer sobre los productos nacionales un gravamen superior al de los importados.

5) Del efecto directo del párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE se deriva que deben devolverse los impuestos pagados en infracción de esta disposición. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales resolver si los tributos deben ser devueltos y en qué medida, teniendo en cuenta, no obstante, que el ejercicio de estos derechos no debe conformarse de un modo menos favorable que el de derechos similares derivados del Derecho del Estado miembro y que el ejercicio del derecho no puede hacerse prácticamente imposible.