CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. FRANCESCO CAPOTORTI presentadas el 1 de abril de 1981 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. Los dos procedimientos prejudiciales a que se refieren las presentes conclusiones plantean idénticos problemas de interpretación del artículo 95 del Tratado CEE, es decir, de la conocida prohibición de los tributos internos discriminatorios. Las cuestiones sometidas al Tribunal de Justicia proceden de la Corte d'appello di Milano y se suscitaron en dos procesos incoados en 1976 y 1977, respectivamente, contra la Amministrazione delle finanze por las sociedades Essevi de Milán y Salengo de Génova. En primera instancia, las demandantes pretendieron y lograron, mediante sendas sentencias del Tribunale di Milano de 1 de junio y de 7 de octubre de 1978, que la demandada fuera condenada a la devolución de las cantidades percibidas en concepto de impuestos estatales sobre determinadas partidas de coñac francés importadas por la sociedad Salengo entre 1960 y 1971 y por la sociedad Essevi, entre 1962 y 1967. La Corte di Milano hubo de decidir, en apelación, si el régimen de los impuestos estatales sobre el alcohol, basado en leyes italianas que se remontan a 1936 (posteriormente modificadas), es compatible con el citado artículo 95; ello explica el presente procedimiento incoado con arreglo al artículo 177 del Tratado.

En lo que respecta a las características de la carga fiscal de que se trata, es interesante destacar que, en la época en que se produjeron los hechos objeto de litigio, su importe se calculaba en función de la cantidad de alcohol puro contenido en cada producto, y que los aguardientes de vino estaban, en principio, exentos de impuestos, mientras que se aplicaban tipos reducidos a otras clases de alcohol. No obstante, la exención o las reducciones podían aplicarse únicamente si la utilización de las materias primas había sido controlada con antelación, durante la fase de producción, por agentes de la Amministrazione finanziaria, lo que limitaba, en la práctica, la aplicación de estas ventajas a los alcoholes de producción nacional.

A partir del 4 de noviembre de 1965, la Comisión comunicó al Gobierno italiano que, para ella, sujetar los productos alcohólicos importados al impuesto de fabricación y a los impuestos estatales en condiciones más gravosas que las establecidas para los

* Lengua original: italiano.

productos nacionales equivalentes, era contrario al artículo 95 del Tratado CEE. Tras una respuesta del Gobierno italiano de 12 de febrero de 1966, que justificaba la tributación diferenciada en materia de alcohol en relación con el propósito de asegurar la venta de determinadas materias primas agrícolas usadas para fabricar alcohol, la Comisión precisó su punto de vista en un escrito de 8 de mayo de 1968. En éste, tras haber reconocido «la existencia de problemas agrícolas planteados en Italia por el alcohol», la Comisión afirmó «que los sistemas diferenciados de tributación, previstos por la legislación italiana y debidos a la aplicación del impuesto estatal, pueden subsistir provisionalmente, dado que este impuesto constituye, en cierto modo, el instrumento de la política agrícola italiana en materia de alcohol, permitiendo a los alcoholes de cualquier origen encontrar una salida en el mercado, cualquiera que sea el coste de la materia prima». Por consiguiente, se invitó al Gobierno italiano a modificar su normativa únicamente en relación con el impuesto de fabricación. Finalmente, el dictamen motivado de 28 de febrero de 1969 reiteró esta actitud, tanto al confirmar que Italia podía mantener *provisionalmente* las diferenciaciones características de los impuestos estatales como al imputar al Gobierno italiano la infracción del artículo 95 solamente en tres casos de reducción del impuesto de fabricación.

Seis años después, mediante escrito de 31 de julio de 1975, la Comisión llamó de nuevo la atención del Gobierno italiano sobre el tema de las imposiciones diferenciadas aplicadas al alcohol, informándole de que ninguna de ellas podía ya considerarse justificada tras la sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de diciembre de 1974, Charmasson (48/74,↔ Rec. p. 1383). En efecto, dicha sentencia declaró contrarios al Tratado, tras la expiración del período transitorio, todos los obstáculos a los intercambios, incluso los que formaran parte de una organización nacional de mercados para determinados productos agrícolas y de esta manera abrió el camino para acciones judiciales de los particulares que tuvieran interés en la supresión de dichos obstáculos. Por consiguiente, la Comisión observó que todos los Estados miembros estaban obligados a suprimir las medidas que se revelaran incompatibles con el Derecho comunitario a la luz de la sentencia antes citada.

El decreto legislativo nº 46, de 18 de marzo de 1976 (artículo 20), instauró en Italia un nuevo régimen para determinados alcoholes importados. Pero la Comisión, mediante escrito de 18 de junio de 1976, comunicó al Gobierno italiano que continuaba infringiendo el artículo 95, al someter los productos importados a una tributación mayor que la que recaía sobre los productos nacionales similares. Por su parte, dicho Gobierno calificó el derecho interno sobre el alcohol, en su carta de 28 de julio de 1976, como una medida para compensar las diferencias en los costes de producción entre los alcoholes obtenidos a partir de materias primas diferentes, es decir, como una medida justificada como instrumento de intervención de política agraria, a falta de una política común en este sector. Sin embargo, la Comisión rechazó las consideraciones contenidas en esta última carta y emitió, el 31 de julio de 1978, un dictamen motivado en el que declaró que «la República Italiana ha

incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, al mantener [...] discriminaciones fiscales en materia de aplicación del impuesto de fabricación, del impuesto estatal y del impuesto estatal especial sobre los alcoholes importados procedentes de otros Estados miembros».

2. Me ha parecido necesario recapitular con algún detalle esta larga polémica entre la Comisión y el Gobierno italiano sobre el problema básico que aquí se debate, especialmente porque el valor de la definición inicial de postura de la Comisión es uno de los puntos que todavía resulta controvertido. He hablado de una larga polémica –de trece años– y puedo añadir que inconclusa, puesto que la Comisión no ha incoado el procedimiento basado en el artículo 169 como consecuencia del dictamen motivado de 31 de julio de 1978. Por el contrario, como ya he recordado, a nivel nacional, en 1976 y 1977, las empresas Essevi y Salengo entablaron sendos procedimientos y, tras el de primera instancia, que el Tribunale di Milano resolvió a favor de las demandantes, se llegó luego a la fase de apelación, en la que tiene su origen el presente procedimiento. No obstante, existe aún otra circunstancia a la que es necesario hacer referencia. Mientras se hallaba pendiente el procedimiento de apelación, la Corte di cassazione italiana actuando en pleno, en sus sentencias 1317 y 1321 de 1 de marzo de 1979, relativas a otros litigios de contenido análogo, afirmó entre otras cosas que «la tributación [...] diferenciada derivada de la aplicación del impuesto estatal hasta la suma de 60.000 LIT/hl, no se tendrán en cuenta a efectos de cálculo de coste fiscal del producto importado, en las importaciones de aguardiente de vino en régimen CEE, al menos por lo que respecta a las efectuadas antes del dictamen de la Comisión de las Comunidades Europeas de 28 de febrero de 1969». En apoyo de esta afirmación la Corte di cassazione señaló que, en el dictamen antes citado de 28 de febrero de 1969, dirigido a la República Italiana conforme al artículo 169 del Tratado CEE, la Comisión reconoció expresamente la posibilidad de que Italia aplicara el impuesto estatal como instrumento de su política agrícola en el sector del alcohol y de que mantuviera, provisionalmente en este ámbito la tributación diferenciada hasta un importe de 60.000 LIT/hl de alcohol. La Corte di cassazione también señaló que el Juez nacional no podía negar la compatibilidad de una ayuda estatal con el mercado común cuando no sólo falta una declaración de la Comisión en sentido contrario, sino que ésta ha reconocido expresamente que la medida es compatible con el Tratado.

La Corte d'appello di Milano hizo referencia expresa, en sus resoluciones de remisión al Tribunal de Justicia, a las sentencias 1317 y 1321/79 de la Corte di cassazione italiana, pero no las consideró suficientes para resolver las dudas relativas a la compatibilidad entre el impuesto estatal sobre el alcohol y las normas comunitarias. No obstante, la formulación de las cuestiones planteadas conforme al artículo 177 del Tratado CEE refleja, como veremos enseguida, la orientación adoptada por el Tribunal supremo italiano.

3. La primera de las dos cuestiones cuya respuesta se solicita al Tribunal de Justicia está redactada en los siguientes términos:

«[...] qué efecto ha de atribuirse a los dictámenes emitidos por la Comisión conforme al artículo 169 del Tratado CEE, dictámenes de los que se ha hecho mención anteriormente; que, a continuación, declare si, al aplicar a los aguardientes de vino importados de otros Estados miembros un sistema de tributación que establece un impuesto estatal por importe de 60.000 LIT/hl de alcohol puro (90.000 LIT/hl, a partir de marzo de 1976), que no se ha establecido para el producto nacional similar ni se le ha aplicado, Italia ha infringido el artículo 95 del Tratado.»

Resulta evidente que tal cuestión debe dividirse a su vez en dos: se debe comenzar por determinar la eficacia de los dictámenes emitidos por la Comisión y contemplados en el artículo 169 del Tratado CEE. La respuesta es sencilla: ciertamente, tales dictámenes no poseen fuerza vinculante (véase el último párrafo del artículo 189), y constituyen sólo una fase del procedimiento de imputación a los Estados miembros de las violaciones del Tratado advertidas por la Comisión; representan un requisito previo necesario para que la Comisión pueda recurrir al Tribunal de Justicia «si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado» (segundo párrafo del artículo 169).

No obstante, en el presente caso, sabemos que el problema de la eficacia de los dictámenes a que se refiere el artículo 169 se ha planteado a causa del pasaje del dictamen de 28 de febrero de 1969, en el cual la Comisión declaró que Italia podía mantener provisionalmente las diferenciaciones existentes en los impuestos estatales sobre el alcohol. ¿Es posible atribuir a una declaración de este tipo la eficacia de una autorización? En mi opinión, la respuesta sólo puede ser negativa. La facultad de la Comisión para autorizar determinados comportamientos de los Estados miembros debe estar prevista específicamente en el Tratado; sin una disposición de este tipo, la Comisión no puede en ningún caso dispensar a un Estado, aunque sólo sea temporalmente, del cumplimiento de las obligaciones que le impone una norma como el artículo 95, máxime tratándose de una norma directamente aplicable, cuyo respeto pueden, por tanto, exigir también los particulares. En realidad, una declaración como la contenida en el dictamen de 28 de febrero de 1969 relativa al impuesto estatal sobre los alcoholes, refleja únicamente la opinión de la Comisión de que, al menos durante un cierto tiempo, el comportamiento de un Estado miembro, al que se imputa una violación del Tratado, está en parte justificado –y que, por tanto, no debe continuarse, a este respecto, el procedimiento del artículo 169– pero, ciertamente, no atribuye al Estado miembro de que se trata un derecho subjetivo a continuar observando el mismo comportamiento, como si la interpretación del Tratado realizada por la Comisión le eximiera de toda posible responsabilidad. En relación con lo anterior, hay que tener presente, en el presente caso, que desde el 15 de octubre de 1969 el Tribunal de Justicia, pronunciándose en el asunto Comisión/Italia (16/69, Rec. p. 377), precisó que los aguardientes no se incluyen entre los productos agrícolas, excluyendo así que en el campo de los aguardientes pudiera justificarse una discriminación de tratamiento fiscal contraria al artículo 95, alegando la posibilidad de

establecer excepciones en materia agrícola a algunas normas del Tratado. Ello comprometería el argumento en que se basaba la Comisión para considerar justificada la aplicación diferenciada de los impuestos estatales sobre los alcoholes (al menos, para los alcoholes contenidos en los aguardientes): el Gobierno italiano debería haber reflexionado al respecto para fijar su proceder en el ámbito de la tributación de los aguardientes.

También a propósito de los efectos de los dictámenes de la Comisión, contemplados por el artículo 169, es útil subrayar que tales efectos permanecen, en cualquier caso, en el ámbito del procedimiento por incumplimiento y no pueden confundirse con las posibles definiciones de postura de la Comisión en materia de ayudas estatales. En realidad, entre las observaciones de la Comisión previstas en el apartado 3 del artículo 93 y los dictámenes de que trata el citado artículo 169, existe una clara distinción que corresponde a la evidente diferencia entre el procedimiento cuyo objeto es declarar una ayuda compatible con el mercado común y el procedimiento destinado a que se declare una violación del Tratado. En mi opinión, no puede, por tanto, admitirse que una declaración de la Comisión en el sentido de no considerar, provisionalmente y según determinadas razones, que una determinada medida fiscal no es contraria al Tratado, se califique de declaración de compatibilidad de tal medida con el Tratado, en concepto de ayuda. En el presente caso, por lo demás, el Gobierno italiano, en su intercambio de correspondencia con la Comisión anterior al dictamen motivado de 28 de febrero de 1969, nunca calificó de ayuda, en el sentido de los artículos 92 o 93, el impuesto de que se trata, tampoco la Comisión, en sus definiciones de postura de 8 de mayo de 1968 y de 28 de febrero de 1969 pretendió aplicar las citadas disposiciones del Tratado a la cuestión del mantenimiento del impuesto estatal de que se trata. Como hemos visto, la Comisión consideró admisible este impuesto presuponiendo erróneamente la naturaleza agrícola del aguardiente y de acuerdo con la idea, desmentida a continuación por la sentencia Charmasson, de que, hasta que no hubiera establecido una organización común de mercados, era lícito que los Estados miembros, tras la expiración del período transitorio, mantuvieran provisionalmente en vigor determinadas medidas en favor de ciertos productos nacionales, aunque pudieran obstaculizar la libre circulación de productos en el mercado común. Por tanto procede excluir que las definiciones de postura de la Comisión en relación con la admisibilidad del impuesto estatal italiano sobre el alcohol puedan reconducirse *ex post* a la esfera de los artículos 92 y 93 del Tratado.

4. La segunda parte de la primera cuestión está formulada de manera que no se ajusta a la función de un procedimiento interpretativo de carácter prejudicial: el Juez nacional no puede esperar que el Tribunal de Justicia decida, con arreglo al artículo 177, un caso concreto de posible violación del Tratado por parte de un Estado miembro. No obstante, como ya ha ocurrido tantas otras veces, la cuestión puede interpretarse en términos generales: se trata entonces de determinar si es compatible o no con el artículo 95 el hecho de que un Estado miembro aplique a los aguardientes impor-

tados de otros Estados miembros un régimen tributario que incluye una carga fiscal no prevista y no aplicada al correspondiente producto nacional.

Me parece que la respuesta ha de ser negativa. El carácter discriminatorio de un régimen fiscal como el descrito es evidente. Nos podríamos preguntar –yendo más allá de los claros términos de la cuestión y teniendo presentes las características de este caso– si existe una discriminación fiscal contraria al artículo 95, cuando la diferencia de trato se deriva, no de la propia disposición fiscal nacional, sino del hecho de que dicha disposición otorgue exenciones o reducciones del impuesto, prácticamente aplicables sólo a los productos nacionales. Pero el artículo 95 es explícito: prohíbe aplicar *directa o indirectamente* a los productos de los demás Estados miembros, tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven *directa o indirectamente* los productos nacionales similares. La hipótesis en la cual determinadas reducciones o exenciones del impuesto están supeditadas a requisitos que, de hecho, sólo los productos nacionales pueden cumplir, constituye un ejemplo de tributación indirectamente discriminatoria.

5. En su segunda cuestión, la Corte d'appello de Milán solicita al Tribunal de Justicia que declare «si, tras el comienzo de la segunda etapa, prevista en el párrafo tercero del artículo 95, como final del plazo para la derogación de las normativas internas contrarias al principio de igualdad ante el tributo establecido en los párrafos primero y segundo del mismo artículo, Italia podría estar autorizada, con carácter excepcional, a mantener una discriminación preexistente en la importación de los aguardientes de vino».

El tercer párrafo del artículo 95 es tan taxativo que no requiere comentarios: *a más tardar, al comienzo de la segunda etapa,* los Estados miembros derogarán o modificarán las disposiciones vigentes a la entrada en vigor del presente Tratado contrarias a las normas establecidas en los párrafos primero y segundo del mismo artículo. Por ello, una «normativa preexistente» (para emplear los mismos términos que el Juez nacional) que tuviera incidencia sobre la importación de aguardientes debería suprimirse: el artículo 95 no contempla la posibilidad de excepciones. En estas circunstancias, sólo queda por comprobar si otras normas del Tratado permiten un posible incumplimiento del principio de no discriminación en materia fiscal y esta perspectiva conduce a examinar con más detalle la tesis del Gobierno italiano según la cual las ventajas fiscales concretas concedidas a los productos nacionales, y que se traducen en ayudas a la producción nacional, deberían valorarse a la luz, no del artículo 95, sino de los artículos 92 y 93 del Tratado CEE. Es cierto que la Corte d'appello di Milano no ha hecho referencia alguna a estas disposiciones –de manera que podría decirse que no consideró necesaria su interpretación para la solución del litigio sometido a su decisión– pero me parece preferible interpretar la cuestión reproducida anteriormente con amplitud y examinarla según el punto de vista adoptado en este procedimiento por el Gobierno italiano.

Según este punto de vista, se puede identificar una ayuda a la producción nacional, en un caso como el presente, no porque el rendimiento del mayor impuesto, aplicado al producto importado, se destine a sostener dicha producción, sino por el propio hecho de que esta última está sometida a una menor carga fiscal. Por consiguiente, la hipótesis sería distinta a la que el Tribunal de Justicia analizó en su sentencia de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia (73/79, Rec. p. 1533), en la que precisó que «las prácticas de discriminación fiscal no están exentas de la aplicación del artículo 95 por el hecho de que puedan calificarse al mismo tiempo de método de financiación de una ayuda de Estado».

A este respecto, observo que otorgar a los Estados miembros la posibilidad de sustraerse a la prohibición del artículo 95, calificando una tributación diferenciada de medida de ejecución de una política de apoyo a un sector de la economía nacional, podría hacer imposible una calificación objetiva de los regímenes fiscales contrarios al artículo 95. En efecto, la distinción entre discriminaciones de trato en materia fiscal, que tienen por objeto exclusivo la protección de la producción nacional contra la competencia extranjera y los regímenes fiscales diferenciados cuyo objeto es apoyar a un sector determinado del mercado en el marco del conjunto de la política económica nacional, presenta límites tan imprecisos que origina graves riesgos de abuso. Es evidente que cualquier tributación discriminatoria en perjuicio de determinados productos importados implica automáticamente una ventaja para los productos nacionales competidores y, por tanto, se presta a ser considerada como una ayuda a la producción nacional. Si, por consiguiente, hubieran de considerarse excluidas del ámbito de aplicación del artículo 95 las prácticas fiscales discriminatorias que un Estado miembro califica de aspectos de su política de apoyo al sector, quedaría limitada de manera importante la aplicabilidad del artículo 95.

Me parece que las objeciones que he expuesto están corroboradas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Recuerdo, en primer lugar, que la sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli (74/76,↔ Rec. p. 557), tuvo ocasión de precisar que el artículo 95 del Tratado se refiere a los tributos internos de cualquier naturaleza y que, por ello, el hecho de que «un tributo o canon sea percibido por un organismo de Derecho público distinto del Estado o en su beneficio y que constituya un derecho especial o se destine a una finalidad particular, no puede substraerlo del ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado» (Rec. 1977, p. 576). Dado que el caso sobre el que se pronunció el Tribunal de Justicia versaba sobre gravámenes que formaban parte de un régimen estatal de ayudas, se puede deducir de la citada sentencia que la vinculación de un gravamen fiscal discriminatorio con un sistema de ayudas no es suficiente para excluir la aplicación del artículo 95. Más recientemente –en la sentencia de 10 de octubre de 1978, Hansen (148/77,↔ Rec. p. 1787)– el Tribunal de Justicia afirmó que «cuando un régimen fiscal nacional favorezca, mediante exenciones tributarias o aplicación de tipos reducidos de gravamen, la producción de algunas

categorías de productos alcohólicos o a algunas categorías de productores, aunque estas ventajas sólo beneficien a una parte reducida de la producción nacional o se concedan por particulares motivos de carácter social, dichas ventajas deben extenderse a los alcoholes comunitarios importados que [...] satisfagan los mismos requisitos» (Rec. 1978, p. 1807, apartado 20). En esta misma sentencia el Tribunal de Justicia consideró preferible examinar el problema a la luz del artículo 95, en lugar de a la de las disposiciones sobre ayudas de los artículos 92 a 94, «puesto que estas últimas también se basan en la misma idea fundamental del artículo 95, a saber, la eliminación de las intervenciones de carácter público –comprendidas las desgravaciones fiscales– que puedan falsear las condiciones normales de los intercambios entre Estados miembros» (apartado 14).

Estos antecedentes permiten situar en su justa perspectiva la citada sentencia Comisión/Italia, antes citada, que confirma que la posible incompatibilidad de una ayuda con el artículo 95 puede constituir un motivo válido para llevar a la eliminación de tal medida. Esto ocurre necesariamente cuando el modo de financiación de la ayuda pueda gravar los productos extranjeros competidores que no disfrutan de la misma ayuda o cuando el rendimiento de un impuesto, aplicado de manera no discriminatoria a los productos nacionales y a los importados, se destine a financiar la ayuda otorgada a los mismos productos nacionales. En el caso que nos ocupa, la ayuda a la producción nacional consistiría, simplemente, en la aplicación de un régimen de ventajas fiscales (exenciones o tipos reducidos) del que, de hecho, sólo disfrutan los productos nacionales. Por ello, aunque se admitiera la concesión de una ayuda a los propios productos, el hecho de otorgarla mediante una tributación discriminatoria, en perjuicio de los productos importados, bastaría para hacer la ayuda incompatible con el artículo 95, y por tanto, quedaría prohibida.

6. Por todo lo expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a los problemas planteados por las cuestiones prejudiciales de la Corte d'appello di Milano del siguiente modo:

1) Los dictámenes emitidos por la Comisión, contemplados por el artículo 169 del Tratado CEE, no son vinculantes; sus efectos se limitan al ámbito del procedimiento por incumplimiento, regulado por dicho artículo.

2) La prohibición de discriminación, establecida por el artículo 95 del Tratado CEE, se extiende a todo régimen fiscal que, directa o indirectamente (y, por tanto, también mediante la concesión de exenciones o reducciones tributarias

aplicables, de hecho, solamente a los productos nacionales) tenga como consecuencia que las mercancías importadas soporten una mayor carga fiscal que los correspondientes productos nacionales.

3) Desde el comienzo de la segunda etapa del período transitorio previsto en el artículo 8 del Tratado CEE, el artículo 95 prohíbe taxativamente cualquier tributo interno de carácter discriminatorio.

4) La circunstancia de que el Estado que establece un impuesto considere un régimen de exenciones fiscales, destinado a favorecer la producción nacional, como expresión de una política global de apoyo a sectores económicos internos necesitados de una ayuda, no permite sustraer dicho régimen a la prohibición de discriminación establecida por el artículo 95.