SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 11 de agosto de 1995 *

En los asuntos acumulados C-367/93, C-368/93, C-369/93, C-370/93, C-371/93, C-372/93, C-373/93, C-374/93, C-375/93, C-376/93 y C-377/93,

que tienen por objeto once peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por la Tariefcommissie (Países Bajos), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

F. G. Roders BV (C-367/93, C-368/93, C-369/93 y C-370/93)

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen;

entre

RSK Internationale Expeditie-en Vervoeronderneming BV (C-371/93 y C-372/93)

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen;

entre

Damco van Swieten BV (C-373/93 y C-377/93)

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen;

entre

VGL Internationale Expeditie BV (C-374/93 y C-375/93)

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen;

y entre

Zaans Veem BV (C-376/93)

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado CEE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: F.A. Schockweiler, Presidente de Sala; P.J.G. Kapteyn, G.F. Mancini, C.N. Kakouris y J.L. Murray (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Tesauro;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— Por el Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Sr. H. Bijker;

— en nombre de RSK Internationale Expeditie-en Vervoeronderneming BV, Damco van Swieten BV, VGL Internationale Expeditie BV y Zaans Veem BV, por el Sr. J. G. Olijve, Asesor Fiscal;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, Consejero Jurídico del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. Luis Fernandes, Director del Servicio Jurídico de la Dirección General de las Comunidades Europeas del Ministerio de Asuntos Exteriores, y Angelo Cortesão Seiça Neves, jurista de la misma Dirección General, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Enrico Traversa y Pieter Van Nuffel, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de F. G. Roders BV, representada por los Sres. P. Kavelaars, R. J. J. M. Keijsers y H. C. de Bie, Asesores Fiscales; de RSK Internationale Expeditie-en Vervoeronderneming BV, de Damco van Swieten BV, de VGL-Internationale Expeditie BV y de Zaans Veem BV; del Gobierno neerlandés,

representado por el Sr. J. W. de Zwann, Consejero Jurídico adjunto del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno portugués, y de la Comisión, expuestas en la vista de 8 de diciembre de 1994;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de enero de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante once resoluciones de 7 de julio de 1993, recibidas en el Tribunal de Justicia el 30 de julio siguiente, la Tariefcommissie planteó, con carácter prejudicial, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, dos cuestiones relativas a la interpretación del artículo 95 del mismo Tratado.

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de unos litigios entre algunos importadores de bebidas alcohólicas y el Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Inspector de derechos de importación e impuestos especiales) de Amsterdam a propósito del Impuesto sobre el Vino y el Impuesto Especial sobre el Vino recaudados sobre los vinos importados de otros Estados miembros.

3 En virtud del Convenio por el que se unifican los impuestos especiales y la retribución por la garantía de los trabajos en metales preciosos (*Staatsblad* 1951, 215; en lo sucesivo, «Convenio de unificación»), celebrado entre Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos el 18 de febrero de 1950, se han unificado los tipos y los criterios de los impuestos especiales sobre las bebidas fermentadas a base de fruta y las bebidas fermentadas espumosas. En efecto, los artículos 9, 9 *bis* y 10 del Convenio de unificación tal como se recogen en el Sexto Protocolo de 26 de enero de

1976 (*Tractatenblad* 1976, 46) establecen un impuesto especial común para los tres Estados y un impuesto especial complementario que se recauda en los Países Bajos y en Bélgica, tanto en la fabricación como en la importación. El artículo 18 de este Convenio dispone la adopción de medidas en los Países Bajos y en la Unión Económica Belgo-Luxemburguesa para lograr la unificación de las disposiciones legislativas y reglamentarias relativas a la recaudación de los impuestos especiales para los que se ha establecido un régimen común. Conforme al apartado 2 del artículo 19, los impuestos especiales recaudados por una de las partes contratantes sobre las mercancías sujetas a un régimen común de impuesto especial, que son enviadas desde su territorio hacia el de la otra parte, corresponden a esta última. La liquidación entre las partes se realiza con arreglo a las normas adoptadas por los Ministros competentes.

4 Conforme a dichas normas, la autoridad aduanera territorialmente competente podía recaudar el impuesto especial común sobre los productos importados de otros Estados, en función del punto de entrada en el territorio del Benelux. Entre las partes se practicaba con regularidad una liquidación de los derechos percibidos de este modo.

5 Basándose en el apartado 3 artículo 9 *bis* del Convenio de unificación, en la versión resultante del Sexto Protocolo, los Ministros competentes de las partes contratantes pudieron conceder una exención total o parcial de los impuestos especiales para las bebidas fermentadas a base de frutas, distintas de las de uvas frescas o pasas, fabricadas en el Benelux o importadas en dicho territorio.

6 Los vinos de uva luxemburgueses disfrutaban igualmente, en el marco del Benelux, de una exención de los impuestos especiales. Esta exención se basaba originariamente en el artículo 6 del Convenio por el que se establece una Unión Económica Belgo-Luxemburguesa, de 25 de julio de 1921 (*Recueil des traités de la société des nations,* 1922, p. 224). Fue incorporada al Tratado de 3 de febrero de 1958 constitutivo de la Unión Económica Benelux (*Recueil des traités des Nations unies,* 381,

p. 165), que en el apartado 2 de su artículo 80, en la versión del Sexto Protocolo, antes citado, disponía que los vinos naturales fabricados en el Gran Ducado, conforme a las disposiciones legales y reglamentarias de este país, a base de uvas frescas allí cosechadas, no podían ser gravados con el impuesto especial ni con el impuesto especial suplementario a que se refiere el Convenio de unificación.

7 En la época en que tuvieron lugar los hechos de los litigios principales, estaba vigente el Séptimo Protocolo al Convenio de unificación, de 14 de septiembre de 1984 (*Tractatenblad* 1984, 122), en lo referente a los tipos de los impuestos especiales. Los derechos que estaban previstos en dicho Protocolo figuraban igualmente en la Ley neerlandesa de 30 de mayo de 1963, relativa al Impuesto Especial sobre Bebidas Alcohólicas (*Staatsblad* 240; en lo sucesivo, «Ley de 1963»), que ha sido modificada en varias ocasiones.

8 En su versión vigente en la época de los hechos, la Ley de 1963 establecía, en sus artículos 4 y 5, una distinción entre, por una parte, los vinos tranquilos, que comprenden tanto los vinos de uva cuyo grado alcohólico no exceda de 22 % vol como los vinos a base de frutas cuyo grado alcohólico no exceda de 15 % vol y, por otra, los vinos espumosos, que comprenden los vinos espumosos a base de uva y los vinos espumosos a base de frutas distintas de las uvas. Los productos que no pertenecen a estas categorías, en particular porque tienen un grado alcohólico superior al indicado, se consideraban «sustancias alcohólicas» y, como tales, eran gravados con un impuesto especial sobre el alcohol, que era más elevado.

9 Todos los vinos tranquilos, fabricados o importados en los Países Bajos están, en principio, sujetos a un impuesto especial sobre el vino y a un impuesto especial de consumo específico sobre el vino (apartados 2 y 3 del artículo 2 de la Ley de 1963). Igualmente, todos los vinos espumosos están, en principio, sujetos a un impuesto especial sobre los vinos espumosos y a un impuesto especial de consumo específico sobre los vinos espumosos (apartados 4 y 5 del artículo 2 de la Ley de 1963). No obstante, en virtud de los artículos 85a y 88d de la Ley de 1963, los vinos tranquilos a base de fruta quedaron exentos de los impuestos especiales siempre que cumplieran determinadas exigencias en materia de etiquetado y de envasado. Por otra

parte, los vinos espumosos de fruta fueron gravados con un tipo impositivo inferior al aplicado a los vinos espumosos de uva. Además, los vinos espumosos de uva importados estaban sujetos al Impuesto Especial sobre el Vino, mientras que los vinos espumosos de fruta importados quedaron exentos.

10 El 11 de enero de 1991, el Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen de Amsterdam desestimó once reclamaciones dirigidas contra la aplicación de los impuestos especiales sobre el vino y de los impuestos especiales de consumos específicos sobre el vino percibidos por la importación procedente de otros Estados miembros de los siguientes productos:

— vino de Madeira, procedente de Portugal, con un grado alcohólico del 18 % (asunto C-367/93);

— vino tinto, procedente de Francia, con un grado alcohólico del 12 % (asuntos C-368/93, C-372/93 y C-375/93);

— champán, procedente de Francia, con un grado alcohólico del 12 % (asuntos C-369/93, C-373/93 y C-377/93);

— vermut, procedente de Italia, con un grado alcohólico del 13,5 % (asunto C-370/93);

— jerez, procedente de España, con un grado alcohólico del 17 % (asuntos C-371/93, C-374/93 y C-376/93).

En sus reclamaciones, los importadores, que no habían podido acogerse a las exenciones previstas para los vinos de fruta, sostenían que la legislación neerlandesa, en la medida en que gravaba de manera diferente los vinos de uva y los vinos a base de frutas distintas de la uva, era incompatible con el artículo 95 del Tratado.

11 Los importadores interpusieron recursos contra cada una de estas decisiones desestimatorias. En el marco de estos litigios la Tariefcommissie decidió suspender el procedimiento y solicitar al Tribunal de Justicia que responda a las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es contrario al artículo 95 del Tratado CEE el hecho de recaudar el Impuesto Especial sobre el Vino por la importación en los Países Bajos de *[producto de que se trata]* originario de *[Estado miembro de que se trata],* con un grado alcohólico del *[porcentaje de que se trata],* considerando, en particular, el trato que la normativa en materia de impuestos especiales vigente en los Países Bajos otorga al vino de fruta, y considerando también la circunstancia de que los Países Bajos forman parte del Benelux?

2) En caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión, ¿cuáles son los efectos en el tiempo de dicha decisión?»

12 Mediante auto de 6 de septiembre de 1993, el Tribunal de Justicia ordenó, conforme al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento, la acumulación de los asuntos C-367/93, C-368/93, C-369/93, C-370/93, C-371/93, C-372/93, C-373/93, C-374/93, C-375/93, C-376/93 y C-377/93 a efectos de la fase escrita y de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

Sobre la primera cuestión

13 Con carácter preliminar debe señalarse que, si bien no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del artículo 177 del Tratado, pronunciarse sobre la compatibilidad de una normativa nacional con el Derecho comunitario, es competente, por el contrario, para proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido (véase, en particular, la sentencia de 8 de octubre de 1992, Van der Tas, C-143/91, Rec. p. I-5045, apartado 12).

14 Mediante la primera cuestión, se solicita del Tribunal de Justicia la interpretación de los párrafos primero y segundo del artículo 95 del Tratado CEE. Estas disposiciones establecen que:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

15 Como se desprende de una jurisprudencia reiterada, el objetivo del artículo 95, en su conjunto, es asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualesquiera formas de protección que puedan derivarse de la aplicación de tributos internos discriminatorios para con los productos originarios de otros Estados miembros. De este modo, el citado texto debe garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados (véase la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-47/88, Rec. p. I-4509, apartado 9).

16 De las resoluciones de remisión se deduce que el Juez nacional indaga más en particular acerca del concepto de productos nacionales que figura en el artículo 95 y, en el caso de la aplicación del párrafo primero, acerca del carácter eventualmente semejante de los productos de que se trata y los vinos a base de fruta que están exentos. Si resultase que los productos de que se trata no son similares a los productos nacionales, sería necesario entonces examinar la aplicabilidad del párrafo segundo del artículo 95.

Sobre el concepto de productos nacionales

17 La definición del concepto de «productos nacionales» es un elemento esencial de la aplicación del artículo 95.

18 A este respecto, el Gobierno neerlandés expone que, en el caso de autos, esta definición depende de la relación entre el artículo 95 y la normativa Benelux antes citada. Recuerda que, a tenor del artículo 233 del Tratado, las disposiciones del Derecho comunitario no obstarán a la existencia y realización de la unión establecida entre Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos, en la medida en que los objetivos de dicha unión no sean alcanzados mediante la aplicación del Tratado. Afirma que el Tribunal de Justicia ha interpretado que el objetivo de esta disposición era evitar que la aplicación del Derecho comunitario tuviera el efecto de desintegrar esta unión regional o de obstaculizar su desarrollo. Por lo tanto, el artículo 233 permite a los tres Estados miembros afectados aplicar las normas vigentes en el marco de su unión, no obstante lo dispuesto en las normas de la Comunidad, en la medida en que esta unión se anticipa al establecimiento del mercado común (véase la sentencia de 16 de mayo de 1984, Pakvries, 105/83, Rec. p. 2101, apartado 11).

19 El Gobierno neerlandés sostiene, pues, que, a la vista del grado de unificación de los impuestos especiales entre Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos, estos tres Estados miembros deben ser considerados como un solo Estado miembro a efectos de la aplicación del artículo 95 del Tratado. Por lo tanto, dada la importancia de la producción de vino de fruta y de vino de uva en los Estados del Benelux, el vino de uva debería ser considerado como un producto nacional. Al ser el vino de fruta y el vino de uva ambos productos nacionales, no se produciría una discriminación en el sentido del artículo 95 del Tratado.

20 A este respecto, procede señalar que los territorios de Bélgica, los Países Bajos y Luxemburgo deben ser considerados como un territorio único en lo referente a los impuestos especiales sobre el vino. En efecto, como se deduce de los apartados 3 y

siguientes de esta sentencia, el Convenio de unificación unificó los tipos y los criterios de los impuestos especiales percibidos por las bebidas fermentadas a base de frutas y las bebidas fermentadas espumosas, estableciendo un tipo común y un tipo complementario aplicable en Bélgica y en los Países Bajos. Además, los Estados del Benelux han creado un régimen unificado para la percepción de los impuestos especiales y un mecanismo de liquidación entre las partes.

21 De lo antedicho se deduce que todos los vinos de fruta o de uva producidos en los Estados del Benelux deben considerarse productos nacionales en el sentido del artículo 95 del Tratado.

22 El trato fiscal favorable otorgado al vino de uva luxemburgués en el territorio del Benelux, en relación con los vinos importados, no era contrario al Tratado. En efecto, con arreglo al párrafo segundo del apartado 1 del artículo 1 del Protocolo relativo al Gran Ducado de Luxemburgo, anexo al Tratado CEE, Bélgica, Luxemburgo y los Países Bajos aplicaban el régimen previsto en el párrafo tercero del artículo 6 del Convenio de Unión Económica Belgo-Luxemburguesa, de 25 de julio de 1921. Esta excepción se ha mantenido, sobre la base del artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 541/70 del Consejo, de 20 de marzo de 1970, relativo a la agricultura del Gran Ducado de Luxemburgo (DO L 68, p. 3) y de otros Reglamentos sucesivos. Estas exenciones fiscales fueron suprimidas el 1 de enero de 1993, conforme al artículo 2 del Reglamento (CEE) nº 204/90 del Consejo, de 22 de enero de 1990, relativo a la agricultura del Gran Ducado de Luxemburgo (DO L 22, p. 11).

23 Por lo tanto, si bien los Estados del Benelux no infringían el artículo 95, al conceder un trato favorable a los vinos de uva producidos en Luxemburgo, esto no les autorizaba, sin embargo, a conceder privilegios a los vinos de fruta producidos en uno de los tres Estados del Benelux en detrimento de bebidas eventualmente similares procedentes de otro Estado miembro de la Comunidad.

24 Ahora bien, como se desprende de los apartados 3 a 5, los vinos de fruta fabricados en el Benelux gozaban de un régimen fiscal favorable en relación con los vinos de uva importados que la Comisión y las partes demandantes en el litigio principal consideran similares a los vinos de fruta.

25 Esta discriminación fiscal de los productos importados no puede considerarse necesaria para el funcionamiento del régimen establecido en el marco del Benelux y, por lo tanto, como justificada sobre la base del artículo 233 del Tratado.

Sobre la semejanza de los productos afectados

26 A continuación, es preciso examinar si los diversos vinos de uva de que se trata en los asuntos principales son similares a los vinos de fruta en el sentido del párrafo primero del artículo 95 del Tratado.

27 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, que ha interpretado en sentido extensivo el concepto de similitud, esta última debe apreciarse examinando si los productos de que se trata presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta a dicho fin no un criterio de identidad absoluta, sino de analogía y de utilización comparable. Por lo que se refiere, más particularmente, a la apreciación de la similitud entre los vinos de fruta y los vinos de uva, el Tribunal de Justicia ha señalado que deben tomarse en consideración, por un lado, un conjunto de características objetivas de las dos categorías de bebidas, tales como su origen, su proceso de producción, sus propiedades organolépticas, sobre todo su sabor y su grado alcohólico, y, por otro lado, el hecho de si las dos categorías de bebidas pueden satisfacer o no las mismas necesidades de los consumidores (véase la sentencia de 4 de marzo de 1986, Comisión/Dinamarca, 106/84, Rec. p. 833, apartado 12).

En el caso de autos, procede aplicar estos criterios sucesivamente a los vinos tintos, a los vinos de licor del tipo Jerez y Madeira, al vermut y al champán.

29 En cuanto a los vinos tintos, debe efectuarse una distinción entre los vinos de mesa, objeto de los asuntos C-368/93 y C-372/93, y los vinos tintos de calidad producidos en una región determinada, de los que trata el asunto C-375/93.

30 En la sentencia de 4 de marzo de 1986, Comisión/Dinamarca, antes citada, apartados 14 y 15, el Tribunal de Justicia consideró ya que los vinos de mesa, tanto si se trata de vinos de fruta como de vinos de uva, se producen a partir del mismo tipo de productos básicos, esto es, productos agrícolas, y mediante el mismo proceso, esto es, la fermentación natural. Además afirmó que las dos categorías de vinos poseen propiedades organolépticas —en particular el sabor y el grado alcohólico— análogas y que satisfacen las mismas necesidades de los consumidores al poder prestarse a las mismas modalidades de consumo, tanto como bebida refrescante que sacia la sed como para acompañar las comidas.

31 Habida cuenta de los criterios definidos por el Tribunal de Justicia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los vinos tintos de calidad producidos en una región determinada deben considerarse igualmente similares a los vinos de fruta, en el sentido del párrafo primero del artículo 95 del Tratado.

32 Para los vinos del tipo vino de licor objeto de los asuntos C-371/93, C-374/93 y C-376/93 (jerez) y del asunto C-367/93 (vino de Madeira), procede reconocer la diferencia con los vinos de mesa debido a que se consumen habitualmente, por una parte, como aperitivos y, por otra, como vinos de postre y por lo tanto responden a distintas necesidades de los consumidores. Además, hay que observar que el contenido en alcohol del jerez (esto es, 17 % vol) y del vino de Madeira (18 % vol) es más elevado que el de los vinos de fruta (15 % vol), que reciben un trato privilegiado.

33 El vermut, por su parte, objeto del asunto C-370/93, tiene un grado alcohólico de 13,5 % vol y podría, por ello, ser asimilado a los vinos de fruta tranquilos cuyo grado alcohólico no excede de 15 % vol. No obstante, hay que tener en cuenta que el vermut no se fabrica a partir de las mismas materias primas que los vinos de fruta, puesto que al vino de uva se le añade no sólo alcohol etílico, sino también una pequeña cantidad de una mezcla de plantas que confiere al vermut su sabor particular. De ello se deduce que las propiedades organolépticas del vermut no corresponden a las de los vinos de fruta tranquilos y que estas dos categorías de bebidas satisfacen distintas necesidades de los consumidores.

34 Sin perjuicio de las comprobaciones acerca de la existencia de vinos de fruta que tengan características análogas, que incumben al órgano jurisdiccional remitente, a éste le corresponde apreciar si el vino de que se trata puede ser considerado como similar.

35 En lo referente al champán, objeto de los asuntos C-369/93, C-373/93 y C-377/93, procede afirmar en primer lugar que, si bien es cierto que tanto los vinos espumosos de fruta como el champán se obtienen a partir de la misma clase de productos básicos, no obstante, no se fabrican mediante el mismo procedimiento. Mientras que el champán es convertido en espumoso a través de un método natural, es decir, mediante una segunda fermentación alcohólica en botella, los vinos espumosos de fruta necesitan que se añada dióxido de carbono, procedimiento de fermentación que no es natural. Además, las propiedades organolépticas del champán no son comparables a las de los vinos espumosos de fruta. Finalmente, estas dos categorías de bebidas no responden a las mismas necesidades de los consumidores, especialmente porque el consumo de champán va habitualmente asociado a ocasiones particulares.

36 Habida cuenta de estos criterios, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el champán de que se trata en los asuntos C-369/93, C-373/93 y C-377/93 puede ser considerado como un producto similar a los vinos espumosos de fruta cuyo grado alcohólico no exceda de 15 % vol.

Sobre la aplicación del párrafo segundo del artículo 95

37 Aunque una legislación nacional como la controvertida en los asuntos principales sea compatible con el párrafo primero del artículo 95, en lo que atañe al vino de Madeira, al jerez, al vermut y al champán, podría, no obstante, ser contraria al párrafo segundo de dicho artículo. Por consiguiente parece indicado proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos que le permitan pronunciarse sobre la compatibilidad de dicha legislación con esta disposición.

38 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha manifestado ya que el párrafo segundo del artículo 95 del Tratado tiene la función de evitar cualquier forma de proteccionismo fiscal indirecto en el caso de los productos que, sin ser similares, en el sentido del párrafo primero, a los productos nacionales, se encuentran sin embargo en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial con algunos de ellos (véase la sentencia de 9 de julio de 1987, Comisión/Bélgica, 356/85, Rec. p. 3299, apartado 7).

39 Además, según reiterada jurisprudencia, la apreciación de la compatibilidad de una carga fiscal determinada con el párrafo segundo del artículo 95 debe efectuarse teniendo en cuenta la incidencia de esta carga sobre las relaciones de la competencia entre los productos considerados. Por lo tanto, la cuestión esencial estriba en si esta carga puede ejercer o no influencia en el mercado correspondiente, disminuyendo el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los productos nacionales que compiten con ellos (véase la sentencia Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 15). A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente debe tomar en cuenta la diferencia existente entre los precios de venta de los productos de que se trata y la incidencia de esta diferencia en las preferencias del consumidor, así como la evolución del consumo de estos productos.

40 Procede, pues, responder a la primera cuestión formulada por la Tariefcommissie que:

— un Estado miembro no puede invocar el artículo 233 del Tratado para sustraerse a las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 95 de ese mismo Tratado, siempre que ello no sea indispensable para el buen funcionamiento del régimen Benelux;

— el párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que, habida cuenta de los criterios deducidos por el Tribunal de Justicia, incumbe al órgano jurisdiccional remitente, apreciar si:

— los productos como, por una parte, el vino tinto de mesa, el vino tinto de calidad producido en una región determinada, el vino de Madeira, el jerez y el vermut y, por otra parte, los vinos tranquilos a base de fruta cuyo grado alcohólico no exceda de 15 % vol son similares;

— los productos como el champán y los vinos espumosos a base de fruta cuyo grado alcohólico no exceda de 15 % vol son similares;

— el párrafo segundo del artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que la apreciación de la compatibilidad de una carga fiscal debe efectuarse teniendo en cuenta la incidencia de esta carga sobre las relaciones de competencia entre los productos considerados, de modo que interesa sobre todo verificar si esta carga puede ejercer o no influencia en el mercado correspondiente, disminuyendo el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los productos nacionales que compiten con ellos. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente debe tomar en cuenta la diferencia existente entre los precios de venta de los productos de que se trata y la incidencia de esta diferencia en las preferencias del consumidor, así como la evolución del consumo de estos productos.

Sobre la segunda cuestión

41 Mediante la segunda cuestión, se pide al Tribunal de Justicia que decida si, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

42 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177, da el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario, aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véase la sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16).

43 Habida cuenta de estos principios, la limitación de los efectos de la sentencia que decide sobre la solicitud de interpretación parece completamente excepcional (véase, en particular, la sentencia Denkavit italiana, antes citada, apartado 17). En efecto, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión (véase, en particular, la sentencia de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90, Rec. p. I-4625).

44 En el caso de autos no existe ningún elemento que pueda justificar una excepción al principio de la retroactividad de las sentencias de interpretación.

45 En efecto, es preciso señalar que la interpretación del artículo 95, así como la cuestión de su aplicabilidad directa constituyen el objeto de una doctrina jurisprudencial antigua, abundante y variada que no permite que subsista duda alguna sobre el alcance de esta disposición (véase, en particular, la sentencia de 27 de mayo de

1981, Essevi y Salengo, asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. p. 1413, apartado 33). Además hay que observar que el 17 de octubre de 1990, la Comisión interpuso contra el Reino de los Países Bajos un recurso por incumplimiento en el que le imputaba precisamente la incompatibilidad de la legislación controvertida en los asuntos principales con el artículo 95 de Tratado. La Comisión desistió posteriormente de su demanda, después de que los Países Bajos adoptaran la nueva legislación en esta materia, que entró en vigor el 1 de enero de 1993.

46 Por lo demás, el Gobierno neerlandés destaca la importancia del perjuicio económico que tendría que soportar si la sentencia se aplicara con carácter inmediato. Añade que de ello derivaría una ventaja injusta para los contribuyentes afectados, dado que ya han repercutido este impuesto sobre sus clientes y que no restituirán a éstos la cantidad de que se trata, si se les reembolsara.

47 Estos argumentos no pueden acogerse.

48 Por una parte, las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit et Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217). Por lo demás, si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria.

49 Por otra parte, es preciso recordar que, con arreglo a una jurisprudencia reiterada, aunque el Derecho comunitario no se opone a que se tenga en cuenta el hecho de que la carga de los impuestos indebidamente percibidos puede haberse repercutido sobre otros agentes económicos o sobre los consumidores, corresponde a los Esta-

dos miembros asegurar el reembolso de los impuestos percibidos con infracción del artículo 95, con arreglo a las disposiciones de su Derecho interno, en condiciones que no deben ser menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno y que, de todos modos, no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento jurídico comunitario (véase la sentencia de 27 de febrero de 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, apartado 27).

50 Debe, pues, responderse a la segunda cuestión que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

51 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés y portugués, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Tariefcommissie mediante resoluciones de 7 de julio de 1993, declara:

1) **Un Estado miembro no puede invocar el artículo 233 del Tratado CEE para sustraerse a las obligaciones que le incumben en virtud del artículo**

95 de ese mismo Tratado, siempre que ello no sea indispensable para el buen funcionamiento del régimen Benelux.

2) El párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que, habida cuenta de los criterios deducidos por el Tribunal de Justicia, incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si:

— los productos como, por una parte, el vino tinto de mesa, el vino tinto de calidad producido en una región determinada, el vino de Madeira, el jerez y el vermut y, por otra parte, los vinos tranquilos a base de fruta cuyo grado alcohólico no exceda de 15 % vol son similares;

— los productos como el champán y los vinos espumosos a base de fruta cuyo grado alcohólico no exceda de 15 % vol son similares;

3) El párrafo segundo del artículo 95 del Tratado CEE debe interpretarse en el sentido de que la apreciación de la compatibilidad de una carga fiscal debe efectuarse teniendo en cuenta la incidencia de esta carga sobre las relaciones de competencia entre los productos considerados, de modo que interesa sobre todo verificar si esta carga puede ejercer o no influencia en el mercado correspondiente, disminuyendo el consumo potencial de los productos importados en beneficio de los productos nacionales que compiten con ellos. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente debe tomar en cuenta la diferencia existente entre los precios de venta de los productos de que se trata y la incidencia de esta diferencia en las preferencias del consumidor, así como la evolución del consumo de estos productos.

4) No procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Schockweiler Kapteyn Mancini

Kakouris Murray

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de agosto de 1995.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

F.A. Schockweiler