CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 10 de mayo de 2001 [1]

1. A pesar de que el sector porcino constituya uno de los más valiosos de la agricultura danesa, tanto por la calidad de sus productos como por las cuotas de mercado que ha conseguido en la exportación, un aspecto de la regulación a la que está sometido suscita la discrepancia del Sr. Nygård, productor de cerdos. Este último, después de haber explotado en Dinamarca su propio matadero, al que destinaba su producción, reorientó desde 1993 su actividad a la exportación de animales vivos, a Alemania y los Países Bajos, mercados en los que vende alrededor de 25.000 cerdos al año.

2. El Sr. Nygård denuncia en efecto que sus exportaciones están gravadas en Dinamarca por un impuesto, recaudado en beneficio del Svineafgiftsfonden (Fondo de imposición sobre los cerdos; en lo sucesivo, «Fondo»), organismo integrado en la Administración pública, aunque gestionado por Danske Slagterier, una organización de mataderos cooperativos. El origen del Fondo se halla en la lov om administration af Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs forordninger om markedsordninger for landbrugsvarer (Ley danesa relativa a la aplicación de los reglamentos comunitarios sobre la organización de los mercados de productos agrícolas) nº 414 de 13 de junio de 1990.

3. Esa Ley prevé en su artículo 6, apartado 1, que el Ministro de Agricultura podrá:

«adoptar normas relativas al pago de impuestos sobre los productos agrícolas producidos en Dinamarca y al pago de los mismos impuestos sobre los productos agrícolas equivalentes importados en Dinamarca, así como a los supuestos en que esos impuestos deban ser devueltos cuando se trate de productos agrícolas utilizados en la fabricación de productos industriales. Los impuestos serán ingresados en un Fondo para cada uno de los sectores en los que sean percibidos».

El artículo 6, apartado 3 dispone:

«El Ministro de Agricultura regulará las modalidades de pago de los recursos públicos mencionados en los apartados 1 y 2.»

1 — Lengua original: francés.

4. El artículo 7, apartado 1, de la Ley nº 414, de 13 de junio de 1990, establece:

«Los recursos de los Fondos se destinarán a la financiación de medidas relacionadas con la promoción de las ventas, la investigación y la experimentación, el desarrollo de productos, el asesoramiento, la formación, la profilaxis, la lucha contra las enfermedades y el control sanitario, así como de toda otra medida que autorice el Ministro de Agricultura. Los recursos serán igualmente destinados al pago de los gastos por el control de su utilización. Los recursos previstos en el artículo 6, apartado 1, deberán ser destinados a los sectores en los que hayan sido recaudados.»

5. En aplicación de la Ley nº 414, de 13 de junio de 1990, el Ministro de Agricultura dictó la Orden nº 74, de 30 de enero de 1992, en virtud de la cual fueron gravadas las exportaciones del Sr. Nygård. Dicha Orden dispone, en particular:

«Artículo 1

1. Se percibirá un impuesto de producción por cada cerdo —incluidos las cerdas, los verracos, los cochinillos y los lechones— producido y sacrificado en Dinamarca y declarado apto para el consumo como resultado de un control efectuado por la autoridad pública. El impuesto se devengará también sobre los cerdos sacrificados para consumo propio.

2. La cuota del impuesto será de 7,00 DKK por cada cerdo cuyo peso una vez sacrificado sea inferior o igual a 100 kg y de 17,50 DKK por cada cerdo cuyo peso ya sacrificado sea superior a 100 kg.

[...]

Artículo 2

1. Respecto a los cerdos sacrificados en mataderos para la exportación, corresponde al matadero de que se trate percibir del proveedor el impuesto establecido en el artículo 1, e informar cada semana [...] al Svineafgiftsfonden del número de cerdos sacrificados y declarados aptos para el consumo, en cada una de las dos categorías de peso, durante la semana anterior, y abonar al Fondo los impuestos debidos por ese concepto.

2. Respecto a los cerdos sacrificados en mataderos privados, corresponde al matadero de que se trate pagar al Svineafgiftsfonden el impuesto establecido en el artículo 1 [...] en el plazo máximo de dos semanas después del sacrificio. La carta de pago será emitida por el inspector veteri-

nario, a quien corresponde informar al Fondo, inmediatamente después de la certificación de control, del número de cerdos sacrificados en cada categoría de peso.

Artículo 3

1. Por cada cerdo —incluidos las cerdas, los verracos, los cochinillos y los lechones— producido en Dinamarca y exportado vivo, el exportador pagará un impuesto por importe de 7,00 DKK si el animal es de un peso inferior o igual a 120 kg y de 17,50 DKK si el peso es superior a 120 kg.

2. En el plazo máximo de dos semanas desde la exportación, el exportador deberá informar al Svineafgiftsfonden, [...] de la exportación, precisando el número de cerdos vivos en cada categoría de peso, y pagar al Fondo los impuestos debidos por ese concepto.»

6. El conjunto de este sistema impositivo, que permite obtener ingresos en favor de los productos del sector porcino danés, fue notificado a la Comisión en concepto de ayuda de Estado, en aplicación del artículo 93 del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE), y fue autorizado por la Comisión.

7. Dado que el Sr. Nygård rehusó pagar el importe que se le reclamaba en virtud del impuesto establecido por el artículo 3, apartado 1, de la Orden nº 74, de 30 de enero de 1992, correspondiente al período comprendido entre el 1 de agosto de 1992 y el 1 de julio de 1993, fue demandado ante el Retten i Skjern (Tribunal de Primera Instancia de Skjern) (Dinamarca), que refutó su argumento según el que la percepción del impuesto era contraria al Derecho comunitario, y le condenó al pago de la cantidad de 101.776,37 DKK, más intereses.

8. Ante el Vestre Landsret (Dinamarca), órgano jurisdiccional de apelación, el Sr. Nygård reiteró la misma argumentación. En esencia, alega con carácter principal que el impuesto que se le reclama debe calificarse como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, prohibida por el artículo 9 del Tratado CE (actualmente artículo 23 CE, tras su modificación) y los artículos siguientes, y con carácter subsidiario, que, de no ser una exacción de efecto equivalente, el impuesto constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación), que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha declarado aplicable tanto a los productos importados como a los exportados. [2]

9. Mantiene también que el hecho de que el impuesto discutido forme parte de un régimen de ayudas, autorizado por la

2 — Sentencias de 23 de enero de 1975, Van der Hulst (51/74, Rec. p. 79), apartados 34 y 35; de 25 de enero de 1977, Bauhuis (46/76, Rec. p. 5), apartado 25, y de 29 de junio de 1978, Larsen et Kjerulff (142/77, Rec. p. 1543), apartados 20 a 27.

Comisión, no puede producir el efecto de que su recaudación sea lícita.

10. El Vestre Landsret decidió estimar la petición del Sr. Nygård, a la que se opuso el Fondo, de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, no porque la calificación del impuesto controvertido le parezca dudosa en relación con el Derecho comunitario, pues, al contrario, considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia proporciona todos los elementos necesarios para proceder por sí mismo a esa calificación, sino porque al Tribunal de Justicia aún no se le ha pedido que resuelva el problema de si un juez nacional puede inaplicar, total o parcialmente, por ser contrario al Derecho comunitario, un impuesto que forma parte de un régimen de ayudas autorizado por una decisión de la Comisión, que sólo el Tribunal de Justicia podría declarar ilegal.

11. Las cuestiones que plantea están redactadas en los términos siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 9 del Tratado CE [actualmente artículo 23 CE, tras su modificación], 12 del Tratado CE [actualmente artículo 25 CE, tras su modificación], y 16 del Tratado CE [derogado por el Tratado de Amsterdam] o el artículo 95 del Tratado CE [actualmente artículo 90 CE, tras su modificación], en el sentido de que las primeras o la última de las disposiciones citadas se oponen a que una entidad de Derecho público de un Estado miembro perciba un impuesto sobre los cerdos producidos en el Estado miembro de que se trata y que son exportados vivos a otro Estado miembro, cuando

— se percibe un impuesto análogo por cada cerdo producido en el Estado miembro de que se trata y vendido para su sacrificio en el mercado nacional,

— las normas detalladas de liquidación del impuesto no generan discriminación entre ambos grupos de productos, puesto que es de suponer que, mediante la definición de "categorías de peso" diferentes aplicables respectivamente a los cerdos sacrificados y a los cerdos vivos, se compensa la diferencia media entre "peso muerto" y el "peso vivo", si bien

— el devengo del impuesto con respecto a los cerdos que se venden para su sacrificio en el mercado nacional se produce en el momento de la entrega al matadero, mientras que en el caso de los cerdos que se exportan vivos se produce en el momento de la exportación,

— en el primer caso, el impuesto lo soporta el productor, mientras que en el segundo caso lo soporta el exportador, al margen de que sea también el productor, y

— no se percibe el impuesto por los cerdos que se venden vivos en el mercado nacional, a la vez que

— una parte de la recaudación procedente del impuesto se reparte entre actividades que, por su carácter y objetivo inmediato, guardan relación con la producción primaria de cerdos en el Estado miembro, de modo que también benefician al ganado porcino exportado, mientras que otra parte de la recaudación procedente del impuesto se reparte entre actividades que, por su carácter y objetivo inmediato, únicamente guardan relación con el sacrificio y la transformación ulterior en el Estado miembro, así como con la comercialización en el mercado nacional y en los mercados de exportación de productos derivados del producto primario que ha sido objeto de transformación en el territorio nacional, y, por tanto, no beneficia al ganado porcino exportado?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, se pide al Tribunal de Justicia que precise si tiene alguna incidencia en la respuesta la circunstancia de que el régimen impositivo haya sido notificado a la Comisión y autorizado por ésta, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado CE»

12. La lectura de estas cuestiones pone efectivamente de manifiesto, por las precisiones que aporta sobre el régimen del discutido impuesto, que el órgano jurisdiccional nacional conoce perfectamente el método de análisis que sigue el Tribunal de Justicia cuando se trata de determinar la naturaleza de un tributo nacional, en relación con los artículos 9 y siguientes, por una parte, y 95, por otra, del Tratado.

13. El órgano jurisdiccional nacional presenta, en efecto, un conjunto de elementos relativos al ámbito de aplicación del impuesto, a su forma de liquidación y recaudación, a su utilización por el organismo que lo percibe, a los beneficios que pueden obtener de esa utilización los diferentes sujetos pasivos, que son precisamente los que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha reconocido pertinentes cuando se trata de calificar un tributo nacional en relación con las prohibiciones establecidas por el Tratado.

14. En relación con esos mismos extremos, las partes en el litigio principal y el Gobierno danés han estimado conveniente aportar diversas aclaraciones, precisiones, incluso rectificaciones, cuya exactitud no pretendo discutir, pero que a mi juicio no deben ser determinantes para el razonamiento del Tribunal de Justicia, que ha de situarse en el plano de los principios.

15. En efecto, desde el momento en que el juez nacional se ha esforzado en determinar cuidadosamente las características del impuesto del que desea saber si es lícito

según el Derecho comunitario, la distribución de competencias entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales que dispone el artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE) exige que el Tribunal de Justicia responda a la luz de los elementos que el juez nacional estima verificados. [3]

16. Si las partes en el litigio principal pretenden cuestionar la calificación realizada por el órgano jurisdiccional nacional, están ciertamente facultadas para hacerlo, a través de las vías de recurso del Derecho nacional de que dispongan, pero no es el Tribunal de Justicia la instancia adecuada para tal controversia.

17. Hecha esta precisión, puedo pasar directamente al examen de la primera cuestión, señalando en primer lugar que me inspiraré en gran medida en las observaciones de la Comisión, que son a mi parecer muy valiosas, ya que, de entre la abundante jurisprudencia relativa a las exacciones de efecto equivalente y a los tributos internos, hacen hincapié en las sentencias dictadas en asuntos cuyas circunstancias de hecho específicas presentan puntos de conexión con el sistema impositivo danés sometido a examen.

Sobre la primera cuestión

18. Según reiterada jurisprudencia, un mismo tributo no puede encuadrarse al mismo tiempo, a los fines de aplicación del Tratado, en la categoría de las exacciones de efecto equivalente y en la de los tributos internos. [4]

19. Dado que la prohibición de las exacciones de efecto equivalente, sean a la importación o a la exportación, es absoluta en el comercio intracomunitario o, en el sentido de que, cuando una exacción haya de ser calificada como tal, su recaudación está pura y simplemente prohibida, mientras que en el supuesto de los tributos internos la prohibición de recaudación sólo afecta a la parte del tributo que le confiere un carácter discriminatorio o proteccionista, empezaré por examinar si estamos ante una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación.

20. Recuérdese ante todo que, según reiterada jurisprudencia,

«una carga pecuniaria, incluso mínima, unilateralmente impuesta, cualesquiera que sean su denominación y su régimen, que grave las mercancías nacionales o

3 — Véanse, en especial, las sentencias de 16 de marzo de 1978, Öhlschläger (104/77, Rec. p. 791), apartado 14, y de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec. p. I-2099), apartado 40.

4 — Véanse por ejemplo las sentencias de 1 de julio de 1969, Brachfeld y Chougol (asuntos acumulados 2/69 y 3/69, Rec. p. 211), apartados 18 a 20, y de 18 de junio de 1975, IGAV (94/74, Rec. p. 699), apartado 13.

extranjeras por el hecho de que pasan la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 9, 12, 13 y 16 del Tratado, aún cuando no sea percibida en beneficio del Estado, no genere ningún efecto discriminatorio o proteccionista ni el producto gravado esté en relación competitiva con un producto nacional». [5]

21. Esta definición de la exacción de efecto equivalente requiere ser precisada en parte, ya que atribuye una importancia esencial al hecho de que la recaudación tenga lugar con ocasión del paso de la frontera, si se quiere evitar que el momento de su percepción adquiera más relevancia que el hecho imponible, con la consecuencia de que el ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado se reduciría considerablemente.

22. Por esa razón, por un lado, la misma sentencia precisa:

«de los artículos 95 y siguientes resulta que el concepto de exacción de efecto equivalente no abarca los tributos que graven de igual modo, en el interior del Estado, los productos nacionales similares o comparables, o que, en defecto de tales productos, formen parte de un sistema impositivo interior general, o que tengan por objeto al compensar, dentro de los límites previstos por el Tratado, esos tributos internos». [6]

Y por otro, la sentencia de 31 de mayo de 1979 [7] detalló los requisitos para que un tributo no se incluya en el ámbito de los artículos 9 y siguientes del Tratado, y esté regido por el artículo 95 del mismo. Según esa sentencia, «para que forme parte de un sistema general de tributos internos, la carga a la que está sometido un producto importado ha de gravar un producto interno y un producto importado idéntico con un mismo impuesto en la misma fase de comercialización, y el hecho imponible del impuesto ha de ser también idéntico para ambos productos». [8]

23. Si se examina ahora el impuesto controvertido a la luz únicamente de los criterios establecidos por esas sentencias, es forzoso estimar que su calificación no es evidente. En efecto, si bien se pone de manifiesto que el impuesto percibido a la exportación tiene su equivalente en el impuesto percibido por los cerdos sacrificados en el mercado danés, y que es pues posible considerar que en Dinamarca existe un sistema general de tributos internos, que grava los productos de la cría de porcino, no es evidente que ese sistema regule de igual modo los productos exportados y los destinados, bien al consumo nacional, bien a su transformación dentro del país.

5 — Sentencia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia (24/68, Rec. p. 193), apartado 9.

6 — Véase el apartado 11.

7 — Sentencia Denkavit Loire (132/78, Rec. p. 1923).

8 — Véase el apartado 8.

24. En efecto, los cerdos entregados para su sacrificio en Dinamarca sólo originan la imposición si, una vez sacrificados y preparados en canal, son declarados aptos para el consumo humano, en tanto que los cerdos exportados son objeto de gravamen sistemático, estén o no destinados al sacrificio, y si lo están, sin que opere el criterio de aptitud para el consumo humano.

25. Las ventas de cerdos entre operadores daneses sólo están gravadas si el comprador destina los animales comprados al sacrificio, mientras que si las ventas se dirigen a la exportación el impuesto se percibe sea cual sea el destino que el comprador dará a los cerdos exportados, sea el sacrificio, el engorde o la reproducción.

26. Es más, en el supuesto de venta para el sacrificio en Dinamarca, el impuesto es soportado por el productor, en tanto que en el caso de exportación lo soporta el exportador, sea o no el productor.

27. Estas diferencias, en las que se apoya como argumento el Sr. Nygård, ¿son suficientes para que se pueda considerar que la imposición sobre los cerdos exportados sólo en apariencia forma parte de un sistema general de tributos internos, y que por tanto constituye una exacción de efecto equivalente?

28. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ofrece una respuesta carente de ambigüedad a esta delicada cuestión. En efecto, en la sentencia de 10 de marzo de 1981 [9] el Tribunal de Justicia declaró que un tributo nacional que grava el ganado exportado con ocasión de su entrega para la exportación no está incluido en el ámbito de aplicación de la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación si grava igualmente, de modo sistemático y según los mismos criterios, el ganado no exportado con ocasión de su entrega para ser sacrificados.

29. Para llegar a esa conclusión, el Tribunal de Justicia consideró que, más allá de las apariencias, a saber, la imposición con ocasión del sacrificio, en un caso, y la imposición con ocasión de la exportación, en otro, el hecho imponible debía ser considerado idéntico en ambos supuestos, ya que la imposición se generaba en el momento de la separación de los animales de la cabaña nacional.

30. Un criterio semejante, que da prioridad a la realidad económica, por encima de las apariencias, para determinar si la fase de comercialización en la que tiene lugar la imposición es la misma, cuando se trata de productos elaborados en el territorio nacional o destinados a ser consumidos en él, por una parte, y de productos importados o exportados, por otra parte, se halla en otras

9 — Sentencia Irish Creamery Milk Suppliers Association y otros (asuntos acumulados 36/80 y 71/80, Rec. p. 735), apartado 23.

sentencias del Tribunal de Justicia que lo han asentado definitivamente. [10]

31. Si se considera, pues, que el impuesto danés grava todos los cerdos en la misma fase de comercialización, los demás elementos alegados por el Sr. Nygård no permiten excluir su calificación como tributo interno.

32. En efecto, la normativa danesa evita las discriminaciones en la cuota del impuesto, que depende de la categoría de peso en la que se incluya el animal, compensando, para los animales exportados vivos, la inevitable diferencia entre un animal vivo y en canal.

33. Es cierto que el Sr. Nygård mantiene que sufre no obstante una discriminación, en la medida en que exporta muchos animales de poco peso, que serán engordados tras su exportación, mientras que, en la mayoría de los casos, los animales sacrificados en Dinamarca están incluidos en una franja de peso mucho menor, pero esa diferencia de trato procede de las opciones económicas afectadas por el interesado, y no de una formulación conscientemente discriminatoria de la normativa danesa, a la que no se puede exigir, a mi juicio, que multiplique ilimitadamente las categorías que han de diferenciarse a efectos impositivos, para garantizar una perfecta igualdad en la carga tributaria, cualquiera que sea la política comercial de los sujetos pasivos.

34. De igual modo, es ciertamente lamentable para el Sr. Nygård que los cerdos que exporta sean posteriormente sometidos a un impuesto del mismo tipo, con ocasión de su sacrificio en el Estado miembro de importación, pero la jurisprudencia excluye con claridad, y muy lógicamente, que se tenga en cuenta ese impuesto para determinar la naturaleza del impuesto al que está sujeto en Dinamarca. [11]

35. El mismo criterio económico seguido por la jurisprudencia conduce a considerar que, de hecho, es siempre el productor quien soportará la carga impositiva, ya que, sea quien sea el operador jurídicamente obligado al pago del impuesto, es evidente que en el precio de venta del animal que sale de la cabaña nacional, o, para utilizar la expresión empleada por las partes en el litigio principal, que abandona la producción básica, influirá a la tributación que recaiga sobre salida.

36. Antes de excluir la calificación como exacción de efecto equivalente, no obstante, queda aún por efectuar una última

10 — Sentencias de 11 de junio de 1992, Sanders Adour y Guyomarch Orthez Nutrition animale (asuntos acumulados C-149/91 y C-150/91, Rec. p. I-3899), apartado 22, y de 2 de abril de 1998, Outokumpu (C-213/96, Rec. p. I-1777), apartado 25.

11 — Véanse las sentencias antes citadas Van der Hulst, apartados 34 y 35, Bauhuis, apartado 25, y Larsen y Kjerulff, apartados 20 a 27.

comprobación. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un impuesto, incluso si presenta en apariencia todas las características de un tributo interno, debe ser calificado como exacción de efecto equivalente si la carga que impone a la producción nacional es íntegramente compensada, sin que los productos importados o exportados se beneficien de compensación alguna.

37. Según la sentencia de 2 de agosto de 1993, [12] el criterio de la compensación de los gravámenes debe entenderse en el sentido de una equivalencia pecuniaria, que debe comprobarse durante un período de referencia, entre el importe global de la exacción recaudada sobre los productos nacionales y las ventajas de que se benefician dichos productos con carácter exclusivo.

38. Vistos los datos proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente, se pone de manifiesto que las actividades del Fondo financiado con el impuesto discutido benefician en parte a la producción básica, es decir, a los cerdos exportados vivos; nada impide pues excluir definitivamente la calificación como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación.

39. Sin embargo, de la calificación como tributo interno que ha de atribuirse al impuesto objeto de examen no resulta que su recaudación no pueda ser censurada a la luz del Derecho comunitario, ya que el artículo 95 del Tratado se refiere a los tributos internos con el fin de prohibir que revistan un carácter discriminatorio en perjuicio de los productos importados, o exportados, según la interpretación del Tribunal de Justicia antes evocada.

40. Ahora bien, la discriminación puede manifestarse en distintas formas. Puede ser evidente, si el tipo de gravamen es más elevado para los productos importados o exportados que para los productos nacionales o destinados al mercado nacional, y puede ser menos aparente si se produce en el ámbito de la compensación de la que se beneficien los sujetos pasivos. Pero está prohibida cualquiera que sea su forma.

41. En lo que atañe al impuesto danés sobre el que el juez nacional formula sus cuestiones, es en el ámbito de la compensación en el que podría revelarse una discriminación.

42. Según las informaciones proporcionadas por la resolución de remisión, el Fondo financiado con el impuesto dedica el 40 % de su presupuesto a actividades que benefician a la producción básica, es decir, el conjunto de los cerdos producidos en Dinamarca, y el restante 60 % a activida-

12 — Sentencia CELBI (C-266/91, Rec. p. I-4337), apartado 19.

des relacionadas con el sacrificio, la transformación de los animales en canal producidos por los mataderos daneses, la promoción de ventas, tanto en el mercado interior como a la exportación, de la carne de cerdo y de los productos transformados obtenidos de los cerdos sacrificados en Dinamarca.

43. Si ese reparto se ajusta a la realidad, a pesar de las afirmaciones del Fondo y del Gobierno danés, es innegable la existencia de una discriminación sufrida por los sujetos pasivos del impuesto exportadores de cerdos vivos.

44. En efecto, mientras que el cerdo exportado y el cerdo sacrificado en Dinamarca son gravados por el impuesto en igual importe, la recaudación del impuesto se destina, en más de la mitad, a actividades que por definición no pueden en modo alguno beneficiar a los cerdos exportados vivos.

45. Como el artículo 95 del Tratado tiene efecto directo, al juez nacional incumbe aplicarlo, no para denegar la percepción del impuesto sobre los cerdos exportados vivos, sino para eliminar la discriminación en su perjuicio, pues según jurisprudencia reiterada, y al contrario de la regla aplicable a las exacciones de efecto equivalente, el carácter discriminatorio de un tributo interno no produce el efecto de prohibir pura y simplemente su recaudación.

Sobre la segunda cuestión

46. Si se consideran tanto las observaciones presentadas por el Fondo y por el Gobierno danés como las de la Comisión, la segunda cuestión no suscita verdaderas dificultades. Se observa, en efecto, plena unanimidad en estimar que el hecho de que un impuesto nacional, como el controvertido en este asunto, constituya un componente de un régimen de ayudas formalmente autorizado por la Comisión, en aplicación del artículo 93 del Tratado, no puede constituir un obstáculo para que el juez nacional declare que ese impuesto se recauda con infracción del Derecho comunitario, ni para que dicho juez establezca una prohibición total o parcial de recaudarlo.

47. Analizando la sentencia de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia,[13] la Comisión señala que en ella se afirma que «del sistema general del Tratado resulta que este procedimiento [el procedimiento del artículo 93 del Tratado] no debe nunca concluir en un resultado contrario a las disposiciones específicas del Tratado, rela-

13 — Asunto 73/79, Rec. p. 1533, apartado 11.

tivas por ejemplo a los tributos internos», y llega a la conclusión de que «la eventual autorización por la Comisión de un régimen de ayudas financiado con impuestos no puede "amparar" la violación del artículo 95 por esos impuestos».

48. No puedo sino hacer mía esta conclusión. Dado que el operador económico ostenta directamente en virtud del Tratado el derecho a no soportar una exacción de efecto equivalente o un tributo interno discriminatorio, es difícil concebir que la Comisión pudiera privarle de ese derecho, con el pretexto de que esa exacción o ese tributo formal parte de un régimen de ayudas sobre el que la Comisión manifiesta una apreciación global positiva. El artículo 93 del Tratado no confiere a la Comisión en modo alguno la facultad de limitar los efectos de los artículos 9 y siguientes o del artículo 95 del Tratado.

49. Debe pues responderse al juez nacional que, cuando se trata de la licitud con arreglo al Derecho comunitario de una exacción de efecto equivalente o de un tributo interno discriminatorio, es efectivamente «indiferente» que una u otro forme parte de un régimen de ayudas notificado a la Comisión y autorizado por ésta en aplicación del artículo 93 del Tratado.

50. ¿Agota esta respuesta no obstante la cuestión planteada por el juez nacional? No lo creo así.

51. En efecto, si la autorización de la Comisión es «indiferente» en lo que se refiere a la licitud del impuesto, ¿lo es también respecto a las facultades del juez nacional?

52. En otras palabras, el juez nacional, que conoce de una exacción o de un tributo nacional, ¿está facultado para paralizar su aplicación incluso si al hacerlo priva de efectos, en el ordenamiento jurídico nacional, a una decisión de la Comisión, la de autorización del régimen de ayudas, incluida su financiación mediante la recaudación de la exacción o del tributo? ¿Y está facultado para hacerlo a la luz de la doctrina Foto-Frost? [14]

53. El problema merece reflexión, a mi juicio. Cierto es que para que se plantee realmente es preciso que la decisión de la Comisión que autoriza el régimen nacional de ayudas incluya su financiación. Pero en el presente asunto así ocurre, si se da crédito al Gobierno danés, que a tal efecto se refiere la carta de 28 de octubre de 1991 [SG(91) D/20129] que le dirigió la Comisión, y la cuestión del juez nacional se basa precisamente en esa hipótesis.

54. Esta cuestión es en verdad inédita, ya que, si bien existe una abundante juris-

14 — Sentencia de 22 de octubre de 1987 (314/85, Rec. p. 4199).

prudencia relativa a las relaciones entre los artículos 9 y siguientes o 95 del Tratado, por una parte, y los artículos 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación) y siguientes, por otra, esa jurisprudencia no contempla en modo alguno el supuesto en el que la recaudación de la exacción o del tributo interno haya sido expresamente autorizada, como parte de un régimen de ayudas, por una decisión de la Comisión, en virtud del artículo 93 del Tratado.

55. La jurisprudencia se limita a afirmar que un mismo gravamen puede a la vez estar comprendido en los artículos 9 y siguientes, o 95, del Tratado, y formar parte de un régimen de ayudas contemplado por el artículo 92 del Tratado, y que puede ser, pues, valorado en ambos aspectos.

56. Es cierto que el juez nacional no declarará directamente la invalidez de la decisión de la Comisión, ya que anulará un acto regido por el Derecho nacional, o cuando menos le privará de efectos, totalmente, si se trata de una exacción de efecto equivalente, o parcialmente, si se trata de un tributo al que resulte aplicable el artículo 95 del Tratado. Mas para hacerlo habrá de superar el obstáculo que representa la autorización concedida en virtud del artículo 93 del Tratado, la cual se sustenta en el hecho de que, a juicio de la Comisión, no existe incompatibilidad con el mercado común. El juez nacional privará de efecto a la autorización de percibir un determinado impuesto, cuya recaudación se destina a financiar una actuación determinada, concedida al Estado miembro por la Comisión. Y razonablemente sólo podrá hacerlo, habida cuenta de la primacía del Derecho comunitario, que ampara indiscutiblemente a las decisiones de la Comisión, si estima que, al conceder la autorización de que se trata, la Comisión se extralimitó en el ejercicio de sus facultades.

57. Ahora bien, precisamente la sentencia Foto-Frost, antes citada, se apoya en la presunción de validez que ampara a los actos de las instituciones, a fin de reservar al Tribunal de Justicia la competencia para declarar la invalidez de dichos actos.

58. ¿Existe alguna diferencia entre el supuesto en el que un juez nacional duda respecto a una decisión de la Comisión que autoriza no sólo el pago de una ayuda sino también su modo de financiación, y aquel en que el juez nacional se pregunta acerca de la validez de una decisión de la Comisión que obliga a una recaudación *a posteriori*? ¿No debe aplicarse la doctrina Foto-Frost, enunciada acerca del segundo supuesto, al primero? A mi entender, sería vana la objeción de que el juez nacional debe poder hacer abstracción de la autorización de la Comisión en un caso como el presente, en el que el operador económico alega un artículo del Tratado dotado de efecto directo, pues en tal supuesto debería también aceptarse que, cuando un particular impugna un acto nacional dictado para la aplicación de un reglamento, que según alega infringe los principios generales del Derecho comunitario, el juez debería poder declarar por sí mismo la invalidez de ese reglamento. A menos que se considere, lo que no puedo imaginar, que el artículo 95

del Tratado confiere derechos que merecen una superior protección que los principios generales del Derecho comunitario.

59. En realidad, se presentan dos soluciones.

60. Una es considerar que debe restringirse drásticamente el ámbito de aplicación de la doctrina Foto-Frost, antes citada, de forma que, en un supuesto como el presente, en el que el juez nacional no está obligado a pronunciarse directamente sobre la validez de un acto de Derecho derivado, ese juez no está obligado a plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, para poder, *de facto,* privar de efectos a ese acto.

61. La otra es considerar que las razones que enuncia la sentencia Foto-Frost, antes citada, para denegar al juez nacional competencia alguna para pronunciarse negativamente sobre la validez de un acto de Derecho derivado son igualmente aplicables al presente asunto, pues la declaración de la violación del Derecho comunitario por el impuesto nacional lleva consigo necesariamente, aunque sólo sea de modo implícito, la declaración de ilegalidad de la autorización de percibirlo, concedida por la Comisión conforme al procedimiento del artículo 93 del Tratado.

62. La primera solución tendría la ventaja de no obligar al juez nacional a plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando estima que su solución es casi evidente, y lo es efectivamente, como sucede en el presente asunto.

63. En cambio, tendría el gran inconveniente de consolidar una ficción, pues consistiría en actuar como si el problema del que conoce el juez nacional fuera completamente ajeno a toda cuestión de validez de un acto comunitario.

64. Por ello me inclino por la segunda solución, que ciertamente es rigurosa, pero coherente con la sentencia Foto-Frost, antes citada, y con las exigencias en las que se basa, y que sería a mi parecer perfectamente comprendida por los órganos jurisdiccionales nacionales, como lo demuestra el hecho de que el Tribunal danés, a pesar de que estimaba conocer la respuesta a la primera de sus cuestiones, la planteó no obstante al Tribunal de Justicia, ya que era plenamente consciente de la trascendencia de los problemas que la segunda cuestión entrañaba.

65. Sea como fuere, esta solución presenta la ventaja, a mi juicio fundamental, de evitar los problemas que antes o después surgirían, si la competencia para apreciar la licitud según las reglas del Tratado de un elemento aislado de un régimen estatal de ayudas autorizado fuera ejercida por un órgano jurisdiccional distinto del competente para pronunciarse sobre la validez de la autorización concedida por la Comisión al Estado miembro para aplicar ese régimen.

Conclusión

66. Finalizado el examen de las cuestiones planteadas por el Vestre Landsret, propongo al Tribunal de Justicia las siguientes respuestas:

«1) Los artículos 9 y 12 del Tratado CE (actualmente artículos 23 CE y 25 CE, tras su modificación), así como el artículo 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), deben ser interpretados en el sentido de que la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana no abarca un impuesto percibido por un organismo de derecho público sobre los cerdos producidos en un Estado miembro y vendidos para su sacrificio en el mercado nacional o para ser exportados vivos a otros Estados miembros, siempre que el impuesto sea idéntico y que la recaudación obtenida del mismo se distribuya entre actividades que no beneficien exclusivamente a la comercialización de los cerdos destinados al mercado nacional, sino también a la comercialización de los cerdos exportados vivos a otros Estados miembros

Un impuesto percibido sobre los cerdos producidos en un Estado miembro que son vendidos para su sacrificio en el mercado nacional o para ser exportados vivos a otros Estados miembros está incluido en la prohibición de discriminación enunciada por el artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación) cuando el destino del producto de su recaudación implica que la carga del impuesto grava en mayor grado la comercialización de los cerdos exportados vivos a otros Estados miembros que la de los cerdos vendidos para su sacrificio en el Estado miembro de que se trata.

2) La circunstancia de que un impuesto nacional forme parte de un régimen de ayudas autorizado por la Comisión en aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado es indiferente para la aplicación a ese impuesto de las prohibiciones enunciadas por los artículos 9 y siguientes y 95 del Tratado. No obstante, cuando un órgano jurisdiccional nacional estima que una de esas prohibiciones se aplica a un impuesto que haya sido así autorizado, le incumbe plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), para que éste se pronuncie sobre la procedencia de tal aplicación».