CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GIUSEPPE TESAURO
presentadas el 25 de junio de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

Los presentes asuntos plantean, una vez más, la cuestión relativa a la compatibilidad con el Derecho comunitario de los regímenes nacionales de exacciones parafiscales. Los hechos, expuestos resumidamente, presentan las siguientes características:

— Se trata de unos tributos que gravan tanto los productos nacionales como los productos importados y que, por lo menos formalmente, no tienen carácter discriminatorio, siendo percibidos sobre la misma base imponible, al mismo tipo impositivo y según las mismas modalidades de recaudación.

— El rendimiento de los citados tributos está destinado (por mediación de un organismo delegado *ad hoc*) a financiar actividades que benefician a los productos nacionales gravados.

El régimen jurídico al que están sujetas en el Derecho comunitario las exacciones parafiscales que revistan las características antes expuestas ha quedado progresivamente delimitado por la práctica administrativa y por la doctrina jurisprudencial. En la mayoría de los casos de los que ha conocido el Tribunal de Justicia, la legalidad de los citados tributos se ha valorado esencialmente en relación con las disposiciones fiscales del Tratado, es decir, los artículos 9 y 12, por un lado, y el artículo 95, por otro.

Junto a esta jurisprudencia, existen, sin embargo, otras sentencias de las que cabe deducir que las citadas exacciones parafiscales —en cuanto tienen como finalidad específica financiar intervenciones en favor de determinadas empresas— están sujetas *asimismo* a las normas (de fondo y de forma) que regulan las ayudas de Estado. En particular, de la práctica seguida por la Comisión en materia de ayudas se deduce claramente que, concurriendo determinadas circunstancias, la financiación de las ayudas mediante exacciones parafiscales debe reputarse incompatible con el artículo 92 del Tratado.

A la luz de las consideraciones antes expuestas, en las observaciones que siguen, trataremos de precisar los criterios conforme a los cuales deben aplicarse las citadas disposiciones del Tratado a las exacciones parafiscales controvertidas. Sucesivamente, examinaremos algunas peculiaridades de las controversias objeto de los litigios principales, con objeto de dar unas respuestas lo más matizadas posible a las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales remitentes.

* Lengua original: italiano.

a) *Aplicación de los artículos 9 y 12 o del artículo 95 a las exacciones parafiscales*

A este respecto, debe recordarse, ante todo, que las normas del Tratado relativas a las exacciones de efecto equivalente (artículos 9 y 12) así como la norma referente a los tributos internos discriminatorios (artículo 95) no pueden aplicarse conjuntamente (véase, recientemente, la sentencia de 9 de junio de 1992, Simba, asuntos acumulados C-228/90 a C-234/90, C-339/90 y C-353/90, Rec. p. I-3713). En materia de exacciones parafiscales, el carácter alternativo de estos dos grupos de disposiciones ya ha sido declarado por el Tribunal de Justicia en términos claros y precisos (véase la sentencia de 18 de junio de 1975, IGAV, 94/74, Rec. p. 699, y recientemente las sentencias de 11 de marzo de 1992, Compagnie Commerciale de l'Ouest, asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90, Rec. p. I-1847, y de 11 de junio de 1992, Sanders, asuntos acumulados C-149/91 a C-150/91, Rec. p. I-3899).

El Tribunal de Justicia ha precisado, además, que, a efectos de la calificación y de la valoración jurídica de las exacciones parafiscales que respondan a las características antes expuestas, debe tenerse en cuenta el destino del rendimiento del tributo. La consideración de este aspecto resulta decisiva por cuanto permite señalar, más allá de los aspectos puramente formales, que algunos tributos, aún gravando en los mismos términos tanto los productos nacionales como los importados, pueden después, por razón de su destino, tener una incidencia completamente distinta sobre ambos productos, de forma que puedan configurarse, según las circunstancias, bien como exacciones de efecto equivalente, bien como tributos internos incompatibles con el artículo 95. Efectivamente, con arreglo a reiterada jurisprudencia, las cargas fiscales, aunque no sean discriminatorias desde un punto de vista formal, cuando están destinadas a financiar actividades que benefician específicamente a los productos nacionales gravados, se traducen, para éstos, en un desembolso que es compensado sustancialmente con las ventajas recibidas, mientras que para el producto importado representan un gravamen neto, que no encuentra compensación alguna en forma de concesión de otras ventajas o subvenciones (véanse, además de las sentencias IGAV y Compagnie Commerciale de l'Ouest, ya citadas, las de 19 de junio de 1973, Capolongo, 77/72, Rec. p. 611; de 22 de marzo de 1977, Steinike y Weinlig, 78/76, Rec. p. 595; de 25 de mayo de 1977, Cucchi, 77/76, Rec. p. 987; de 25 de mayo de 1977, Interzuccheri, 105/76, Rec. p. 1029; de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia, 73/79, Rec. p. 1533, y de 28 de enero de 1981, Kortmann, 32/80, Rec. p. 251).

Por consiguiente, en estos supuestos, como se señala en las sentencias dictadas en los asuntos Compagnie Commerciale de l'Ouest y Sanders, se hace necesario comprobar en qué medida el tributo que grava el producto nacional se ve compensado por las ventajas recibidas. Si la compensación es total, habrá que afirmar que se está en presencia de un gravamen que recae en realidad sobre el producto importado y, por consiguiente, de una exacción de efecto equivalente; si la compensación es parcial, deberá afirmarse que sobre el producto nacional recae un gravamen inferior al que incide sobre el producto importado y que, por consiguiente, se está en presencia de un tributo discriminatorio con arreglo al artículo 95.

No obstante, en relación con este principio, deben hacerse tres matizaciones. En primer lugar, como el Tribunal de Justicia ha señalado expresamente en las sentencias Cucchi e Interzuccheri, la aplicación de los artículos 9 y 12 o del artículo 95 a las exacciones parafiscales presupone que exista identidad entre el producto gravado y el producto nacional favorecido. Efectivamente, para po-

der verificar si se ha producido o no una compensación de la carga fiscal soportada, es necesario obviamente que el rendimiento de la exacción beneficie, al menos en parte, al producto nacional gravado y no exclusivamente a otros productos distintos. De esta forma, es evidente que la cuestión de una eventual compensación no se plantea en modo alguno cuando una exacción parafiscal que grava, por ejemplo, la comercialización del ganado porcino (tanto nacional como importado), se utiliza después para financiar ventajas que benefician únicamente a otros sectores, como pueden ser la producción de ganado bovino o de aves de corral.

En segundo lugar, debe señalarse que el Tribunal de Justicia nunca ha precisado con arreglo a qué criterios debe verificarse si se ha efectuado tal compensación y en caso afirmativo, en qué medida. Con todo, desde el momento en que la *ratio decidendi* de esta orientación jurisprudencial consiste en determinar si los productos nacionales han recibido unos beneficios tales que neutralicen en todo o en parte el tributo que ha recaído sobre ellos, debo repetir, como ya he sostenido en el asunto Compagnie Commerciale de l'Ouest, que debe procederse a una valoración global, es decir, comparando, durante un período de tiempo significativo, el importe total soportado por la producción nacional de que se trata con el importe total de las ventajas económicas obtenidas por esta misma producción (datos que deben deducirse normalmente de la contabilidad y de las estadísticas de gestión de los organismos que reciben el rendimiento de la exacción parafiscal y que otorgan subvenciones u otros incentivos a la industria nacional en cuestión). En el supuesto de que los beneficios compensen totalmente (o incluso superen) el gravamen que recae sobre la producción nacional, el tributo percibido sobre el producto importado deberá considerarse —como ya ha quedado indicado— absolutamente ilegal y, en el supuesto de haberse recaudado ya, cabrá solicitar su devolución íntegra; por el contrario, en el supuesto de que las ventajas compensen sólo parcialmente el gravamen que recae sobre la producción nacional, el tributo percibido sobre el producto importado deberá reducirse proporcionalmente (y, en su caso, devolverse).

En tercer lugar, queda por determinar sobre quién recae la carga de la prueba. A mi juicio, el sujeto pasivo de la exacción que se opone a su recaudación debe probar únicamente que el rendimiento del tributo está destinado a financiar ayudas al producto nacional gravado; esto equivale a afirmar que el producto nacional está sujeto sustancialmente a un régimen más favorable que el que se aplica al producto importado (en la medida que el primero se beneficia de una compensación que el segundo no recibe) y permite, por lo tanto, afirmar que la exacción tiene carácter discriminatorio y resulta, por lo tanto, incompatible con el artículo 95. Sentado esto, considero que incumbe después al Estado miembro interesado demostrar que la discriminación resultante de las ayudas concedidas al producto nacional gravado tiene una importancia más limitada, acreditando exactamente en qué *medida* las citadas ayudas compensan la carga fiscal que recae sobre el producto nacional.

Considero que esta solución se atiene a los principios sentados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la aplicación del artículo 95, con arreglo a la cual, una vez que se ha comprobado que un tributo se aplica de distinta forma al producto nacional y al producto importado, incumbe al Estado miembro demostrar que esta diversidad de régimen no se traduce en ningún caso en una discriminación fiscal (véase la sentencia de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo, C-152/89, Rec. p. I-3141). Ahora bien, si en presencia de una diversidad de

regímenes incumbe al Estado demostrar que no se ha producido ninguna discriminación, parece lógico afirmar que, en un supuesto como el que ahora nos ocupa en el que es patente que la diversidad de regímenes tiene como consecuencia una discriminación fiscal, el Estado miembro tendrá que probar la *magnitud* de la discriminación producida.

No debe silenciarse, sin embargo, que no siempre será fácil efectuar esta comprobación en vía jurisdiccional y tampoco cabe excluir que, en el supuesto de que sean varios los jueces llamados a pronunciarse sobre el mismo tributo, las orientaciones y pronunciamientos pueden resultar bastante divergentes.

b) *Aplicación de los artículos 92 y siguientes a las exacciones parafiscales*

Como ya he señalado, tanto en la jurisprudencia como en la práctica de la Comisión, las exacciones parafiscales se valoran, además de a la luz de las disposiciones fiscales del Tratado, a la luz de las normas que regulan las ayudas de Estado. Esto ocurre así por la circunstancia de que la exacción no es sino un elemento, un requisito de la ayuda y precisamente su *modalidad de financiación*. Como tal, influye en la incidencia que la ayuda despliega sobre la competencia y los intercambios y, por consiguiente, se analiza de forma que pueda determinarse si es compatible con el mercado común a efectos del artículo 92 y, en caso afirmativo, en qué medida.

En su sentencia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión (47/69, Rec. p. 487), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre un recurso relativo a una decisión adoptada por la Comisión de acuerdo con el apartado 2 del artículo 93. La decisión, relativa a una ayuda financiada mediante una exacción parafiscal disponía, alternativamente, bien la supresión de la citada ayuda, bien su autorización, siempre que la exacción destinada a financiarla no gravara más los productos importados.

El Tribunal de Justicia, al desestimar el recurso, señaló que la disposición del artículo 92 «toma en consideración el vínculo que puede existir entre la ayuda practicada por un Estado miembro y su modo de financiación» y no permite, pues, «aislar la ayuda propiamente dicha de su modo de financiación e ignorar este último si, asociado a la ayuda propiamente dicha, hace que el conjunto sea incompatible con el mercado común». Según esto, parece que el Tribunal de Justicia reconoce que las disposiciones relativas a las ayudas y las normas fiscales del Tratado, especialmente el artículo 95, pueden aplicarse cumulativamente a las exacciones parafiscales destinadas a financiar una ayuda de Estado. Como se declara en la sentencia:

«La circunstancia de que una medida nacional se ajuste a las exigencias del artículo 95 no implica que sea legítima en relación con otras disposiciones, como las de los artículos 92 y 93.

Cuando una ayuda es financiada por un tributo que grava a ciertas empresas o ciertas producciones, la Comisión está obligada a examinar, no solamente si su *modo de financiación* es conforme con el artículo 95 del Tratado, sino también si, combinado con la ayuda que financia, es compatible con las exigencias de los artículos 92 y 93» (el subrayado es mío).

En esta misma perspectiva, si bien en términos menos explícitos, me parece, se sitúan la sentencia de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia, antes citada y, más recientemente, la sentencia Compagnie Commerciale de l'Ouest, en la cual se afirma:

«Una exacción parafiscal como la que se examina en el presente asunto puede constituir, en función del destino que se dé a lo recaudado por ella, una ayuda estatal, incompatible con el mercado común, si concurren los requisitos para la aplicación del artículo 92 del Tratado, teniendo en cuenta que la comprobación de que concurren tales requisitos debe efectuarse siguiendo el procedimiento establecido al efecto en el artículo 93 del Tratado.»

Por lo demás, en lo que se refiere a la posibilidad de que, si concurren los requisitos, el Juez nacional aplique el apartado 3 del artículo 93 —que es una disposición de efecto directo— a las medidas nacionales que ponen en vigor las exacciones parafiscales destinadas a la financiación de las ayudas, tal posibilidad, además de estar admitida en principio en el citado apartado de la sentencia Francia/Comisión, encuentra una confirmación especialmente significativa en la reciente y bien conocida sentencia Fédération nationale du commerce extérieur, de 21 de noviembre de 1991 (C-354/90, Rec. p. I-5505). Efectivamente, esta sentencia tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada por el Conseil d'État francés, en relación con un Decreto nacional que aplicaba un régimen de exacciones parafiscales destinadas a la financiación de una ayuda. Dado que este Decreto entró en vigor contraviniendo las obligaciones establecidas en el apartado 3 del artículo 93, el órgano jurisdiccional nacional planteó al Tribunal de Justicia la cuestión relativa a las consecuencias que puede acarrear tal infracción en lo relativo a la validez del acto. En su sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la inobservancia del apartado 3 del artículo 93 provoca, en Derecho interno, la invalidez de los actos de ejecución de las medidas de ayuda y precisó que no puede considerarse regularizada la invalidez de tales actos ni siquiera por la adopción ulterior de una decisión de la Comisión por la que se declare la compatibilidad de las citadas medidas con el mercado común. Por consiguiente, de esto se deriva que debe reputarse contrario a Derecho el Decreto por el que se pone en ejecución, contraviniendo las obligaciones establecidas en el apartado 3 del artículo 93, un régimen de exacciones parafiscales destinadas a financiar, mediante un «fondo» *ad hoc*, intervenciones a favor de una determinada industria nacional; invalidez que incumbe declarar al órgano jurisdiccional nacional y que no puede reputarse regularizada ni siquiera por una posterior decisión de compatibilidad adoptada por la Comisión. La citada invalidez nos parece que queda confirmada, además, por la sentencia Sanders, antes citada, en la cual se confirma que el apartado 3 del artículo 93 es aplicable en el marco de una acción de restitución de cantidades indebidamente pagadas en materia tributaria, promovida por el sujeto pasivo de una exacción parafiscal.

Aclarado esto, debe recordarse, además, que la práctica de la Comisión en materia de ayudas de Estado ha sido siempre la de reputar «incompatible con el mercado común que los Estados miembros garanticen la financiación de ayudas nacionales con el rendimiento de las exacciones parafiscales que gravan no solamente los productos nacionales sino también los importados de otros Estados miembros» (véase el *Segundo Informe sobre la política de competencia,* punto 108). Esta orientación, como se deduce de las propias decisiones adoptadas por la Comisión en relación con los regímenes objeto de los litigios principales, se fundamenta en distintas consideraciones.

Por una parte, una decisión de la Comisión fundada en el apartado 2 del artículo 93 no puede declarar la compatibilidad con el mercado común de una exacción, destinada a la financiación de una ayuda, que sea contraria a las disposiciones del Tratado que tienen efecto directo, como son los artículos 9, 12 y 95 (en este sentido, véase también la sentencia de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia, antes citada).

Por otra parte, aun cuando no se den los requisitos necesarios para la aplicación de los citados artículos del Tratado, nada impide que las exacciones parafiscales *destinadas a la financiación de una ayuda* sean con todo consideradas incompatibles con el mercado común por contravenir las propias exigencias del régimen de las ayudas de Estado, especialmente, los criterios fundamentales de la *compensatory justification* y de la *transparencia* de la ayuda.

De esta forma, en las decisiones adoptadas por la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 93, se señala a modo de principio —en concordancia, por lo demás, con lo señalado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 25 de junio de 1970, 47/69— que la financiación de una ayuda mediante una exacción parafiscal, que grava *también* el producto importado, no resulta necesaria para la consecución de los objetivos de la ayuda propiamente dicha y agrava injustificadamente los efectos proteccionistas inherentes a cualquier intervención pública en favor de empresas nacionales.

Además, la financiación de la ayuda mediante exacciones parafiscales puede revelarse como una fórmula poco transparente, en la medida que hace depender la cuantía de las ayudas concedidas meramente del importe del rendimiento fiscal, lo cual hace difícilmente previsible la *magnitud* de las ayudas que habrán de concederse efectivamente.

Por consiguiente, con independencia de que una exacción parafiscal esté sujeta a las disposiciones fiscales del Tratado, puede también ser valorada a la luz de las disposiciones de los artículos 92 y siguientes, siempre que constituya la modalidad de financiación de una ayuda de Estado.

Finalmente, debe señalarse que de la jurisprudencia y, especialmente, de la práctica de la Comisión se deduce que los artículos 92 y 93 se aplican en estos supuestos a la *exacción* que financia la ayuda y no a la ayuda propiamente dicha (es decir, la intervención financiada mediante la exacción). Por ello, esta última, considerada en sí misma, podrá también resultar compatible con el mercado común; sin embargo, esto no impide que la Comisión, mediante su decisión, pueda declarar la incompatibilidad con el artículo 92 del citado dato o requisito de la ayuda, representado por su *modalidad de financiación* y obligar al Estado a modificar ésta (con independencia de la ayuda propiamente dicha), de forma que se atenga a las exigencias de las normas comunitarias de competencia (las decisiones relativas a las exacciones objeto de los litigios principales, así como la decisión impugnada en el asunto Francia/Comisión, constituyen ejemplos muy claros de casos en los que la Comisión reconoció expresamente la compatibilidad con el mercado común de la ayuda propiamente dicha y se limitó a censurar únicamente, basándose en el artículo 92, el régimen de exacciones parafiscales establecido para la financiación de dicha ayuda).

Del razonamiento anterior cabe extraer dos consecuencias. En primer lugar, dado que el artículo 92 carece de efecto directo, incumbe exclusivamente a la Comisión comprobar y declarar, en el marco de una decisión adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93, la *compatibilidad* con el mercado común de una exacción parafiscal destinada a financiar una ayuda de Estado (véase la sentencia Compagnie Commerciale de l'Ouest).

En segundo lugar, los sujetos pasivos de la exacción pueden impugnar ante los órganos jurisdiccionales nacionales su percepción o solicitar su devolución, fundándose bien en una decisión de la Comisión adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93, por la que se declare su incompatibilidad con el mercado común (como ya se ha dicho, las citadas decisiones tienen efecto directo con arreglo a la doctrina sentada en la sentencia Steinike y Weinlig), bien en el apartado 3 del artículo 93, en el supuesto de que la exacción destinada a financiar la ayuda haya sido aplicada por las autoridades nacionales sin esperar la autorización previa de las autoridades comunitarias (véase la sentencia Fédération nationale du commerce extérieur, sentencia que, como ya he señalado, es especialmente significativa, en la medida que el Tribunal de Justicia, respondiendo a la cuestión planteada por el *Conseil d'État* francés, declaró en sustancia que una orden ministerial que ponía en vigor un régimen de exacciones parafiscales destinadas a financiar una ayuda, debía considerarse contrario al Derecho interno, precisamente por haber entrado en vigor incumpliendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 93; véase, además, la sentencia Sanders, relativa a la acción de restitución de cantidades indebidamente pagadas promovida por el sujeto pasivo de una exacción parafiscal).

Dicho esto, debe señalarse, sin embargo, que las normas del Tratado relativas a las ayudas pueden interpretarse de una forma distinta de la antes expuesta: interpretación más restrictiva, que limita sustancialmente la tutela que pueden recibir los particulares, con arreglo a los artículos 92 y siguientes del Tratado.

Claro está que resulta evidente que las normas relativas a las ayudas obligan a comprobar si una exacción, mediante la cual se financia una ayuda, es compatible o no con el mercado común a efectos del artículo 92 y siguientes. Sin embargo, con arreglo a esta otra interpretación, si se deduce que, a la luz del régimen de ayudas, la exacción es incompatible con el mercado común (o ha sido puesta en vigor ilegalmente), tal incompatibilidad (o irregularidad) tendría como única consecuencia que la *ayuda*, financiada mediante la exacción, no podría ser concedida. Por el contrario, tal incompatibilidad (o irregularidad) no se reflejaría en la legalidad de la exacción como tal.

En la práctica, esto significa que los sujetos pasivos de la exacción, y especialmente los importadores, no podrán alegar las normas relativas a las ayudas para impedir que se exaccione el tributo; podrán interponer, por decirlo así, un recurso de impugnación, con objeto de evitar que se pongan en vigor las intervenciones públicas financiadas con el rendimiento de la exacción. Por el contrario, a la recaudación de la exacción tan sólo cabrá oponerse si resultan aplicables las disposiciones fiscales del Tratado y dentro de los límites de éstas.

Por consiguiente, bien visto y quedando sentado que es preciso establecer siempre si la exacción infringe o no las normas relativas a las ayudas, la cuestión que se plantea tiene por objeto la identificación (del contenido) de los derechos que pueden derivar de tal infracción: es decir, ¿se trata únicamente del derecho a oponerse a la concesión de la ayuda o también del derecho a oponerse a la percepción de la exacción?

La interpretación restrictiva, que tan sólo admite el primer punto de la alternativa y que sugerimos con motivo de un asunto anterior (véanse nuestras conclusiones en el asunto Compagnie Commerciale de l'Ouest), nos parece, tras una reflexión más detenida, que requiere una nueva consideración. Ante todo, no parece que se atenga a la jurisprudencia antes citada y, sobre todo, parece verse desmentida por las recientes sentencias Fédération nationale du commerce extérieur y Sanders.

Además, no resulta coherente con la ratio de la orientación seguida constantemente por la Comisión en esta materia y que ha sido confirmada por la citada sentencia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión. De hecho, a la luz de esta orientación, lo que verdaderamente se considera incompatible con el mercado común no es la ayuda propiamente dicha (que se considera más bien coherente con los intereses de la Comunidad), sino su modalidad de financiación, es decir, la exacción parafiscal (al menos) en la medida en que grava el producto importado. En otros términos, lo que se pretende evitar en estos supuestos no es la ayuda, sino el hecho de que ésta sea financiada de una forma determinada. Por consiguiente, desde este punto de vista, parece perfectamente coherente afirmar que los artículos 92 y siguientes pueden ser alegados para oponerse a la *percepción de la exacción* (único elemento incompatible con el mercado común) y no para oponerse únicamente a la *concesión de la ayuda* financiada mediante la exacción (ayuda que, en sí misma, no presenta aspectos de incompatibilidad). Por el contrario, la interpretación restrictiva antes expuesta conduce, como se ha visto, al resultado inverso: permite al sujeto pasivo (y, en especial, al importador) oponerse a la concesión de la ayuda, pero no a la percepción de la exacción.

A esto debe añadirse otra consideración. Entiendo que, en el supuesto que contemplamos, las normas relativas a las ayudas ofrecen a los sujetos pasivos de la exacción una tutela más completa y más sencilla que la resultante de las normas fiscales del Tratado. Efectivamente, los artículos 9, 12 y 95 son aplicables únicamente en el supuesto de que exista una *identidad* entre el producto gravado y el producto beneficiario de la ayuda y, además, obligan a verificar (cosa no siempre fácil) en qué medida la ayuda concedida al producto nacional ha podido compensar la carga soportada por éste como consecuencia de la percepción de la exacción.

Por el contrario, en la valoración de la exacción como modalidad de financiación de una ayuda, se prescinde de estos datos. En particular, a la luz de las normas relativas a las ayudas, la exacción que grava el producto importado es, en principio, incompatible con el mercado común con independencia de la identidad entre el producto nacional que ha recibido la ayuda y el producto importado y también independientemente de la magnitud de la compensación que resulta de la ayuda.

Ahora bien, si ésta es la valoración que se impone en todo caso a la luz de las normas relativas a las ayudas, no se acierta a ver por qué motivo tal resultado no deba alcanzarse de una forma *directa*, reconociendo a los importadores el derecho de alegar las normas comunitarias sobre las ayudas para oponerse a las exacciones parafiscales (destinadas a financiar las ayudas) cuya incompatibilidad con el mercado común o su aplicación ilegítima ha sido demostrada. Esta solución es acorde con los precedentes jurisprudenciales y coherente con la ratio del régimen de ayudas, ofrece a los interesados una tutela más amplia e inmediata y su aplicación ante los órganos jurisdiccionales nacionales es más sencilla.

En definitiva, a mi juicio, no hay razón para afirmar que, con relación a las exacciones parafiscales destinadas a financiar ayudas, los sujetos pasivos no puedan alegar las normas (naturalmente de efecto directo) en materia de ayudas. Esto significa que:

— *Con posterioridad* a la decisión de la Comisión, adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93, los sujetos pasivos podrán impugnar ante los órganos jurisdiccionales nacionales las exacciones parafiscales destinadas a la financiación de las ayudas, en la medida que la Comisión, en su Decisión, haya declarado su incompatibilidad con el mercado común.

— *Con anterioridad* a la Decisión de la Comisión, adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93, los sujetos pasivos podrán impugnar ante los órganos jurisdiccionales nacionales (como sucedió precisamente en los asuntos Fédération nationale du commerce extérieur y Sanders) las exacciones parafiscales destinadas a la financiación de ayudas, en la medida en que hayan sido aplicadas incumpliendo las obligaciones establecidas en el apartado 3 del artículo 93.

Claro está que, si se da esta última hipótesis, las consecuencias serán especialmente graves para el Estado que haya incurrido en incumplimiento, que verá anulados por contravención del apartado 3 del artículo 93, los actos de ejecución adoptados prematuramente. Con todo, se trata de un resultado plenamente justificado, tanto en el plano de la lógica jurídica como en el de la oportunidad. Por un lado, no es otra cosa que el corolario del efecto directo del apartado 3 del artículo 93, varias veces reconocido por el Tribunal de Justicia; por otra parte, es de todo punto coherente con la importancia esencial que tiene la observancia de esta disposición para garantizar la eficacia del régimen de ayudas y del propio equilibrio del mercado común (en este sentido véase, recientemente, la sentencia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión, C-142/87, Rec. p. I-1005). Por lo tanto, está plenamente justificado que el Estado que no haya cumplido las obligaciones establecidas en el apartado 3 del artículo 93, soporte sus consecuencias. De hecho, al aplicar unilateralmente ayudas financiadas mediante exacciones parafiscales sin someterlas previamente al control de las autoridades comunitarias, impidió a la Comisión realizar su propia valoración sobre dos elementos que pueden falsear la competencia, a saber, la ayuda propiamente dicha y su modalidad de financiación.

c) *Los litigios principales*

En lo relativo a los asuntos acumulados C-17/91 y C-144/91 y al asunto C-145/91, las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales tienen por objeto exacciones parafiscales (cotizaciones obligatorias) percibidas para financiar las actividades de un Fondo *ad hoc* (Fondo para la salud y la producción de animales) creado mediante la Ley belga de 24 de marzo de 1987.

Las exacciones parafiscales de que se trata se hallan reguladas por el Real Decreto de 11 de diciembre de 1987, destinado a aplicar la citada Ley de marzo de 1987. El artículo 2 de este Real Decreto establece una cotización obligatoria, de cuantía fija, por cada animal (bovino, ternero, cerdo) sacrificado. El artículo 3 establece una cotización obligatoria de la misma cuantía para los animales vivos exportados. Las cotizaciones citadas pueden repercutirse con motivo de cada transacción, hasta el productor.

El Fondo utiliza las citadas cotizaciones para financiar las indemnizaciones, las subvenciones y demás prestaciones en favor de los ganaderos nacionales. [1]

Los Jueces nacionales solicitan en sustancia al Tribunal de Justicia que declare si las normas del Tratado relativas a las ayudas de Estado, a las exacciones de efecto equivalente y a los tributos internos discriminatorios se oponen al establecimiento de las exacciones parafiscales antes descritas y confieren a los particulares derechos que éstos puedan alegar ante los órganos jurisdiccionales nacionales. [2]

Por lo que se refiere al efecto directo de las citadas normas, como ya hemos señalado, ha sido afirmado en repetidas ocasiones por la jurisprudencia antes citada, a la cual nos remitimos.

En lo relativo a las cotizaciones sobre las exportaciones, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 10 de marzo de 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association, asuntos acumulados 36/80 y 71/80, Rec. p. 735), resulta que las exacciones de esta índole no pueden considerarse incluidas en la prohibición de exacciones de efecto equivalente, cuando sean de la misma cuantía que el tributo que grava el mismo producto destinado al mercado interno. En efecto, a juicio del Tribunal, tan sólo en el supuesto de que se pruebe que la aplicación de un tributo interno grava las ventas a la exportación en mayor medida que las ventas dentro del país, dicho tributo tendrá un efecto equivalente a un derecho de aduana a la exportación. Por el contrario, esto no es aplicable en el supuesto de un tributo que grave de forma sistemática y según los mismos criterios «a los animales [...] tanto para la exportación, como para el sacrificio».

Es evidente que las citadas exacciones a la exportación tampoco pueden considerarse incluidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 95, pues este último precepto tan sólo prohíbe las discriminaciones fiscales en detrimento del producto importado. Además, debe señalarse que la Comisión, en su Decisión adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93, en relación con la ayuda financiada por el régimen fiscal de que se trata (Decisión de 7 de mayo de 1991), tampoco declaró la incompatibilidad con el mercado común de tal modalidad de financiación de la ayuda. Por otra parte, esto no basta para convalidar el carácter ilegítimo de la citada modalidad por infracción del apartado 3 del artículo 93, durante el período anterior a la decisión mencionada.

Finalmente, por lo que se refiere a las exacciones parafiscales que gravan el sacrificio de los animales nacionales o de importación, han sido objeto de la citada Decisión de la Comisión. En ésta se afirma esencialmente lo que sigue:

— Las ayudas financiadas mediante las citadas exacciones han sido establecidas contraviniendo el apartado 3 del artículo 93.

1 — Según una nota ministerial, las cotizaciones deben servir para financiar programas tendentes a la mejora de la competitividad del ganado criado en Bélgica.

2 — En realidad, la cuestión planteada en los asuntos C-144/91 y C-145/91 menciona únicamente de forma expresa los artículos 92 y 95 del Tratado. No obstante, resulta evidente que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional se refiere, en general, al problema de la compatibilidad con las normas comunitarias de las exacciones parafiscales destinadas a financiar ayudas estatales; por consiguiente, no sólo atañe al artículo 95, sino también a las normas relativas a las exacciones de efecto equivalente, a que aluden los artículos 9 y 12 del Tratado.
Por el contrario, debe señalarse que la cuestión planteada en el asunto C-17/91 se refiere también al artículo 30 del Tratado. Sin embargo, reconozco que es superfluo responder desde este punto de vista, considerando el carácter subsidiario de la citada norma en relación con las disposiciones especiales, como son, en concreto, los artículos 9, 12, 95 y 92 del Tratado; carácter subsidiario confirmado recientemente en la sentencia Compagnie Commerciale de l'Ouest.

— Las ayudas propiamente dichas, es decir, las intervenciones prestadas por el Fondo de que se trata, benefician a los productores nacionales.

— Las citadas ayudas deben reputarse compatibles con el mercado común con arreglo a la excepción contemplada en la letra c) del apartado 3 del artículo 92.

— Sin embargo, la circunstancia de que la exacción parafiscal destinada a la financiación de la ayuda grave asimismo los productos importados produce «un efecto proteccionista que excede del de la ayuda propiamente dicha».

Por consiguiente, la Comisión concluye que la ayuda debe reputarse incompatible «en la medida en que la cotización obligatoria grava en la fase de sacrificio asimismo a los productos importados de otros Estados miembros» y exige al Gobierno destinatario que la informe, dentro del plazo de dos meses, de las medidas adoptadas para atenerse a la Decisión.

Por consiguiente, se deduce de lo anterior que la percepción de las exacciones parafiscales debe considerarse en todo caso ilegal; antes de dictarse la Decisión, por infracción del apartado 3 del artículo 93, y después de la Decisión, por contravenir el contenido de esta última.

Además, como establece la propia Decisión, las citadas exacciones parafiscales van destinadas a financiar unas ayudas que, al menos en parte, benefician al producto nacional gravado. En particular, la Comisión afirma que, en el caso de autos, las cotizaciones obligatorias de que se trata infringen el artículo 95.

A nuestro juicio, sentada la incompatibilidad de las exacciones con las disposiciones comunitarias relativas a las ayudas, no es necesario examinar si les son aplicables las disposiciones fiscales del Tratado y, en caso afirmativo, en qué medida. En cualquier caso, ya hemos señalado los criterios con arreglo a los cuales deben aplicarse tales normas.

Por lo que se refiere al asunto C-114/91, éste tiene por objeto la exacción parafiscal percibida con motivo del sacrificio del ganado porcino con arreglo a la Ley belga de 11 de abril de 1983 (por la que se modifica la Ley de 27 de diciembre de 1938). La cuantía de esta exacción ha quedado fijada por el Real Decreto de 23 de abril de 1986 (por el que se modifica el Real Decreto de 31 de enero de 1985). El tributo va destinado a un organismo (Nationale Dienst voor de afzet van land- en tuinvouwprodukten) que desempeña funciones de promoción de la comercialización de los productos agrícolas, hortícolas y de la pesca.

El órgano jurisdiccional nacional plantea una cuestión relativa a la compatibilidad de tal exacción con el Derecho comunitario.[3] A este respecto, debe señalarse, ante todo, que, el 17 de mayo de 1989, la Comisión adoptó una Decisión, con arreglo al apartado 2 del artículo 93, en la cual, aun censurando distintos aspectos del régimen tributario establecido mediante los Reales Decretos de 23 de abril de 1986 y de 31 de enero de 1985, no planteó objeción alguna con respecto a la exacción parafiscal percibida con motivo del sacrificio del ganado porcino, que es objeto del litigio principal. Por consiguiente, este aspecto concreto de la ayuda debe considerarse como un ele-

3 — La petición se refiere únicamente a los artículos 9 y 12. Sin embargo, al objeto de dar al Juez una respuesta adecuada a las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia y con el fin de evitar incongruencias evidentes, es preciso referirse a las distintas disposiciones examinadas anteriormente.

mento autorizado y, por lo tanto, sujeto al régimen propio de las *ayudas existentes*. Por ello, resulta inaceptable desde el punto de vista del régimen de ayudas y hasta que la Comisión no haya adoptado una decisión *final* en la cual declare su incompatibilidad con el mercado común,[4] Decisión que, como es notorio, no tiene efectos retroactivos y que, por ello, no puede en ningún caso poner en cuestión unos tributos anteriormente percibidos.

Sin embargo, queda la posibilidad de examinar las exacciones de que se trata a la luz de las normas fiscales del Tratado y con arreglo a los criterios que han quedado expuestos en la primera parte de estas conclusiones.

Conclusiones

Asuntos acumulados C-17/91 y C-144/91 y asunto C-145/91

1. Los sujetos pasivos de las exacciones parafiscales destinadas a la financiación de ayudas de Estado pueden oponerse a su percepción y, en su caso, solicitar su devolución cuando:

— La Comisión, en el marco de una Decisión adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93 del Tratado, haya declarado la incompatibilidad con el mercado común de tal modalidad de financiación de una ayuda de Estado.

— Las autoridades nacionales hayan aplicado las citadas exacciones contraviniendo las obligaciones de notificación y de no ejecución de las ayudas de Estado, establecidas por el apartado 3 del artículo 93 del Tratado.

2. En el caso de una exacción parafiscal que grava, según las mismas modalidades, los productos nacionales y los importados, para valorar su compatibilidad con las normas relativas a las exacciones de efecto equivalente o a los tributos internos discriminatorios, incumbe al Juez nacional tener en cuenta el destino del rendimiento de la propia exacción. Cuando tal rendimiento sea destinado a financiar actividades que benefician específicamente a los productos nacionales gravados, de forma que se compense totalmente el gravamen que recae sobre éstos por la percepción del tributo, este último será calificado de «exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana» con arreglo a los artículos 9 y 12 del Tratado. Cuando tal

4 — En relación a la exacción objeto del asunto principal, la Comisión ha iniciado el procedimiento del apartado 2 del artículo 93 (DO C 22 de 30.1.1990, p. 4). Sin embargo, hasta la terminación del citado procedimiento, pueden aplicarse válidamente la totalidad de los aspectos de la ayuda que se hallan autorizados, aún cuando sea presuntamente, por la citada Decisión de 17 de mayo de 1989.

rendimiento esté destinado a financiar actividades que benefician específicamente al producto nacional gravado, pero que sólo compensan en parte el gravamen que recae sobre los productos nacionales por la percepción del tributo, este último será calificado de tributo interno discriminatorio con arreglo al artículo 95 del Tratado. Los artículos 9 y 12, por un lado, y el artículo 95, por otro, confieren a los particulares derechos que éstos pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

3. Las cotizaciones obligatorias a la exportación como las que son objeto de los litigios principales no están sujetas a la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a que se refieren los artículos 9 y 12 del Tratado, siempre que el importe de la exacción que grava el producto destinado a la exportación sea idéntico al importe de la exacción que grava el producto destinado al mercado interno.

Asunto C-114/91

1. Los sujetos pasivos de las exacciones parafiscales destinadas a la financiación de ayudas de Estado pueden oponerse a su percepción y, en su caso, solicitar su devolución cuando:

— La Comisión, en el marco de una Decisión adoptada con arreglo al apartado 2 del artículo 93 del Tratado, haya declarado la incompatibilidad con el mercado común de la citada modalidad de financiación de una ayuda de Estado.

— Las autoridades nacionales hayan aplicado las citadas exacciones contraviniendo las obligaciones de notificación y de no ejecución de las ayudas de Estado, establecidas por el apartado 3 del artículo 93 del Tratado.

2. En el caso de una exacción parafiscal que grava, según las mismas modalidades, los productos nacionales y los importados, para valorar su compatibilidad con las normas relativas a las exacciones de efecto equivalente o a los tributos internos discriminatorios, incumbe al Juez nacional tener en cuenta el destino del rendimiento de la propia exacción. Cuando tal rendimiento sea destinado a financiar actividades que benefician específicamente a los productos nacionales gravados, de forma que se compense totalmente el gravamen que recae sobre éstos por la percepción del tributo, este último será calificado de «exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana» con arreglo a los artículos 9 y 12 del Tratado. Cuando tal rendimiento esté destinado a financiar actividades que benefician específicamente al producto nacional gravado, pero que sólo compensan en parte el gravamen que recae sobre los productos nacionales por la percepción del tributo, este último será calificado de tributo interno discriminatorio con arreglo al artículo 95 del Tratado. Los artículos 9 y 12, por un lado, y el artículo 95, por otro, confieren a los particulares derechos que éstos pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.