CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. CARL OTTO LENZ

presentadas el 15 de julio de 1997 *

Indice

A. Hechos ..... I - 3777

B. Definición de postura ..... I - 3779

I. Sobre el artículo 95 ..... I - 3779

II. Sobre las modalidades de imposición ..... I - 3781

1. Diferencias en la base imponible ..... I - 3781

a) Diferencias en los valores de base ..... I - 3784

b) Otros aspectos ..... I - 3786

2. Posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado en el caso de los productos fabricados en Italia ..... I - 3789

3. Diferencias en las modalidades de percepción del impuesto ..... I - 3793

C. Conclusión ..... I - 3795

A. Hechos

1. En el presente procedimiento, el Tribunale di Trento somete al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la compatibilidad con el Derecho comunitario del impuesto italiano sobre el consumo percibido sobre los productos audiovisuales y foto-ópticos. [1] El Tribunal de Justicia ya se ocupó de este impuesto, si bien en un contexto diferente. [2] Los hechos objeto del litigio principal que debe resolverse en el presente asunto se remontan a una demanda interpuesta por Grundig Italiana SpA contra el ministero delle finanze de la República Italiana, en la que la demandante solicita la devolución de un importe de 112.236.330.770 LIT más los intereses legales correspondientes. Se trata del importe de las cuotas del impuesto sobre el consumo pagadas por la demandante entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de diciembre de 1992, el período de vigencia del impuesto sobre el consumo controvertido en el presente asunto. En su opinión, el impuesto italiano sobre el consumo infringe el Derecho comunitario, razón por la cual no hay obligación de pagarlo.

* Lengua original: alemán.

1 — Introducido mediante el artículo 4 del Decreto-legge de 30 de diciembre de 1982, convalidado con modificaciones mediante la Ley nº 53, de 28 de febrero de 1983, y desarrollado mediante las correspondientes disposiciones de aplicación contenidas en el Decreto Ministerial de 23 de marzo de 1983.

2 — Sentencia de 13 de julio de 1994, OTO (C-130/92, Rec. p. I-3281).

2. Según las informaciones aportadas por la Comisión, están sujetas a dicho impuesto doce categorías de aparatos audiovisuales y foto-ópticos, entre ellos las cámaras fotográficas, los objetivos, los prismáticos, los telescopios, las cámaras, los tocadiscos y los aparatos de televisión. El tipo impositivo es en todos los casos el mismo: un 16 % del valor del aparato (en el caso de los aparatos de televisión se aplica un tipo reducido del 8 %). En cambio, la base imponible se calcula de forma diferente según se trate de productos nacionales o importados. Según las indicaciones del órgano jurisdiccional de remisión, en el caso de los productos nacionales la base imponible se deduce de los costes de producción totales más los costes de envasado y embalaje; en cambio, no se incluyen los costes de envío, distribución e intermediación, ni cualesquiera otros costes derivados de la comercialización en el mercado interno. A estos efectos, los productores nacionales tienen la posibilidad de declarar como base imponible el precio facturado por el producto, previa deducción de un porcentaje a tanto alzado del 35 % del mismo. El ministero delle finanze tiene la facultad de fijar, para determinadas categorías de productos, una deducción porcentual a tanto alzado de distinta cuantía en función de la estimación de la incidencia de los costes de comercialización en el mercado interno sobre el precio normalmente aplicado. La opción por la deducción a tanto alzado excluye la aplicación de cualquier otra deducción sobre el precio aplicado a los efectos de la determinación del valor imponible. La Administración Tributaria está obligada a aceptar el valor imponible así calculado, siempre y cuando el precio de facturación no se aparte del valor normal de los productos vendidos.

3. En el caso de los productos importados, por el contrario, el valor imponible lo constituye el valor franco frontera italiana, determinado sobre la base del valor en aduana a efectos del Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, [3] más cualesquiera costes y gastos de entrega en la frontera italiana, incluidos los gastos de despacho a libre práctica en la Comunidad, y previa deducción de cualesquiera elementos del precio pagado o por pagar correspondientes al transporte y comercialización dentro del territorio aduanero nacional. En el caso de los productos importados, no existe la posibilidad de cálculo a tanto alzado de la base imponible.

4. Además, existen también diferentes modalidades de percepción del impuesto según se trate de mercancías nacionales o importadas. Para los productos nacionales, está establecido que los productores nacionales presenten una declaración trimestral en la que figuren los datos básicos para el pago del impuesto, que debe efectuarse en el curso del mes siguiente al trimestre civil de referencia.

5. En el caso de los importadores, por el contrario, la cuota del impuesto se determina y recauda en la aduana en el momento de importar la mercancía. Según el órgano jurisdiccional de remisión, esto da lugar a períodos de pago diferentes para un mismo impuesto.

6. El Tribunale señala que la determinación de si las disposiciones relativas a la introducción y aplicación del impuesto sobre el consumo controvertido son contrarias o no al

3 — Reglamento (CEE) nº 1224/80 del Consejo, de 28 de mayo de 1980, referente al valor en aduana de las mercancías (DO L 134, p. 1; EE 02/06, p. 224).

Derecho comunitario es una cuestión previa a todas las demás cuestiones planteadas por las partes. Asimismo, observa que existe una duda razonable sobre si dichas disposiciones son contrarias al Derecho comunitario o no, por lo que es necesario plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial a efectos del artículo 177 del Tratado. En consecuencia, plantea al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 95 del Tratado CE en el sentido de que prohíbe a un Estado miembro establecer y percibir un impuesto sobre el consumo, como el establecido por el artículo 4 del Decreto-ley de 30 de diciembre de 1982, convalidado mediante la Ley nº 53, de 28 de febrero de 1983, y posteriormente desarrollado por la Orden del ministero delle Finanze de 23 de marzo de 1983, por cuanto determina una base imponible diferente para los productos nacionales y para los importados de otros Estados miembros y establece diferentes modalidades de percepción del impuesto para los mismos productos?»

B. Definición de postura

I. *Sobre el artículo 95*

7. Tal como se desprende ya de la sentencia OTO, [4] el impuesto objeto de litigio en el presente asunto debe examinarse a la luz del artículo 95 del Tratado. En los fundamentos de Derecho de su decisión, el Tribunal de Justicia recordó una vez más que ya había declarado que un tributo como el impuesto nacional sobre el consumo de que se trata debe considerarse parte integrante de un sistema general de tributos internos con arreglo al artículo 95 del Tratado, y que su compatibilidad con el Derecho comunitario debe apreciarse en el contexto de dicho artículo. [5] Por lo que respecta al impuesto italiano que debe examinarse en el caso de autos —prosigue el Tribunal de Justicia—, éste constituye un tributo a efectos del artículo 95 sólo en la medida en que sea aplicable a productos importados de otros Estados miembros y, en su caso, a productos procedentes de países terceros que se encuentran en libre práctica en los Estados miembros. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el artículo 95 del Tratado sólo es aplicable a dichos productos. [6]

8. Con arreglo al párrafo primero del artículo 95 del Tratado, los Estados miembros no gravarán «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».

9. De este modo, el párrafo primero se refiere a los productos similares. Si no existe tal similitud, en el párrafo segundo se establece lo siguiente: «Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los

4 — Citada en la nota 2 *supra*, apartados 15 y ss.

5 — Citada en la nota 2 *supra*, apartado 11.

6 — Citada en la nota 2 *supra*, apartados 18 y ss.

demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

10. Según jurisprudencia reiterada, el artículo 95 del Tratado tiene por objeto «asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de proteccionismo que pueda ser consecuencia de la aplicación de tributos internos discriminatorios con relación a productos de otros Estados miembros». [7] En consecuencia, está destinado a garantizar la igualdad de trato fiscal en materia de tributos internos. [8]

11. En opinión del Tribunal de Justicia, la similitud requerida a efectos del párrafo primero del artículo 95 existe cuando, a juicio de los consumidores, los productos que se encuentran en la misma fase de producción o comercialización presentan propiedades análogas y responden a las mismas necesidades. A este respecto, un elemento de apreciación fundamental puede constituirlo el hecho de si el producto nacional y el importado están clasificados en la misma partida del Arancel Aduanero Común. [9]

12. Tal como se desprende de las alegaciones de la Comisión, con arreglo al apartado 1 del artículo 4 de la Ley nº 53 de 1983, están sujetas al impuesto sobre el consumo doce categorías de aparatos audiovisuales y foto-ópticos. A título de ejemplo, se citan las cámaras fotográficas, los objetivos, los prismáticos, los telescopios, las cámaras, los tocadiscos y los aparatos de televisión. Dado que la descripción de los productos es sumamente precisa, muy bien puede partirse de la base de que existe la necesaria similitud entre los productos de producción italiana y los productos importados de otros Estados miembros. Al margen de la apreciación de la calidad, desde la perspectiva del consumidor no existe diferencia alguna, por lo que respecta a sus propiedades y finalidad, entre un aparato de televisión italiano y otro producido en otro Estado miembro.

13. En el caso de que no exista dicha similitud, el párrafo segundo del artículo 95 se refiere al efecto proteccionista de los tributos que se produce, en particular, cuando un tributo interno grava en mayor medida un producto importado que un producto nacional con el que aquél se encuentra en competencia en relación con una o más posibilidades de uso económico. [10] Puesto que en el caso del impuesto objeto del presente asunto se trata de un tributo sobre los aparatos audiovisuales y foto-ópticos comprendidos en las categorías de cámaras fotográficas, objetivos, cámaras, etc., no puede negarse, en todo caso, que los productos nacionales y extranjeros compiten entre sí.

7 — Citada en la nota 2 *supra*, apartado 16.

8 — Sentencia de 20 de febrero de 1973, FOR/VKS (54/72, Rec. p. 193), apartado 5.

9 — Sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe (45/75, Rec. p. 181), apartado 12.

10 — Sentencia de 4 de abril de 1968, Fink-Frucht (27/67, Rec. pp. 333 y ss., especialmente pp. 347 y ss.).

14. Por tanto, el artículo 95 es en todo caso pertinente en el presente asunto. A juzgar por los elementos que obran en autos, parece existir similitud entre los productos a efectos del párrafo primero del artículo 95. En caso de duda, corresponde al Juez nacional proceder a una clasificación.

15. No obstante, procede concluir que, en todo caso, el artículo 95 es aplicable y que, para continuar con nuestro examen, debe atenderse a la cuantía de las cargas tributarias que soportan los respectivos productos.

II. *Sobre las modalidades de imposición*

1. Diferencias en la base imponible

16. Tal como se desprende de la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional de remisión pone en duda la compatibilidad del impuesto italiano sobre el consumo con el Derecho comunitario, y ello por varios motivos. Por un lado, se refiere a las diferencias existentes en la base imponible para los productos nacionales y para los importados. En el caso de los *productos fabricados en el territorio nacional,* la base imponible la constituye el precio del producto franco fábrica más los costes de envasado y embalaje. No se tienen en cuenta los costes de transporte y comercialización dentro de Italia. Esto significa que, en el caso de los productos fabricados en Italia y ofrecidos en el mercado italiano, para la determinación de la base imponible no se computa ningún coste de transporte y comercialización.

17. Según la exposición de los hechos realizada por el órgano jurisdiccional de remisión, en el caso de los *productos importados* de otros Estados miembros, la base imponible la constituye el valor de las mercancías franco frontera italiana, determinado sobre la base del valor en aduana a efectos del Reglamento nº 1224/80, [11] más cualesquiera costes y gastos de entrega en la frontera italiana. En consecuencia, la base imponible comprende también los costes de transporte y comercialización hasta la frontera italiana. Además, deben tenerse en cuenta los costes de comercialización en la Comunidad, si bien esto no procede en el presente caso, ya que el artículo 95 no se aplica a las mercancías importadas directamente de países terceros. Del valor así determinado sólo pueden deducirse los elementos del precio correspondientes a los costes de transporte y comercialización dentro de Italia. No pueden deducirse, en cambio, cualesquiera elementos del precio correspondientes a los costes soportados hasta la frontera. [12] Esto significa que, en el caso de las mercancías importadas, la base imponible la constituye el precio franco frontera más los costes de transporte y

11 — Con arreglo al apartado 1 del artículo 3 del Reglamento nº 1224/80, el valor en aduana de las mercancías importadas es el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías, cuando éstas se vendan para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. Con arreglo a la letra e) del apartado 1 del artículo 8, deben sumarse a este precio, entre otros, los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas hasta el punto de entrada de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

12 — La Comisión hizo notar que, en un caso como éste, los costes de transporte se computan doblemente, ya que, con arreglo al artículo 8 del Reglamento nº 1224/80, deben sumarse expresamente al precio.

comercialización hasta la frontera italiana, con deducción de los elementos del precio correspondientes a los costes de transporte y comercialización dentro de Italia.

18. El significado de este procedimiento de cálculo en la práctica lo ilustró la Comisión mediante un ejemplo: un productor italiano que haya enviado una remesa de aparatos de televisión de Roma a Bolzano puede deducir de la base imponible la totalidad de los costes de transporte. En cambio, un fabricante alemán que haya enviado una remesa de aparatos de televisión *del mismo valor* al mismo cliente de Bolzano desde Essen o Lübeck, por ejemplo, únicamente podrá deducir de la base imponible los costes de transporte dentro de Italia, es decir, del trayecto Brenner-Bolzano, que es de 75 kilómetros. Puesto que para el cálculo del valor en aduana se tienen en cuenta los costes de transporte hasta la frontera italiana, el valor utilizado para determinar la base imponible en el caso de un producto de igual valor y, por ende, el impuesto correspondiente, será superior al utilizado para determinar la base imponible en el caso de los productos italianos, a saber, el valor franco fábrica. De este modo, la base imponible de los productos importados es superior a la de los productos nacionales, lo que da lugar, pese a que el tipo impositivo aplicado sea el mismo, a una mayor carga tributaria para aquéllos. En opinión de todas las partes intervinientes en el procedimiento —con la excepción del Gobierno italiano—, esto constituye una discriminación prohibida con arreglo al artículo 95.

19. Italia niega la existencia de semejante discriminación. Alega, al contrario, que todas las mercancías —independientemente de que sean importadas o fabricadas en Italia— reciben el mismo trato. En ambos casos se deducen de la base imponible los costes de transporte y comercialización soportados en Italia. En particular, insiste sobre el hecho de que no existe ninguna diferencia entre la formulación utilizada con respecto a las mercancías importadas («elementos del precio pagado o por pagar correspondientes al transporte y comercialización en el interior del territorio aduanero nacional») y la formulación utilizada para establecer los costes que pueden deducirse en el caso de las mercancías italianas («costes de envío, distribución e intermediación, y cualesquiera otros costes derivados de la comercialización en el mercado italiano»). De ello se infiere, a su juicio, la plena igualdad de trato dispensada a las mercancías importadas y a las nacionales. En su opinión, carece de todo fundamento la exigencia de que, en el caso de las mercancías importadas, deba permitirse deducir también de la base imponible los costes soportados hasta la frontera italiana. Italia fundamenta esta tesis con el argumento de que, en el caso del impuesto objeto de litigio, se trata de un impuesto interno sobre el consumo que presupone el destino al consumo de un producto. En cuanto impuesto interno, sólo pueden constituir hechos imponibles para su aplicación circunstancias pertenecientes al ordenamiento fiscal nacional, es decir, ante todo el hecho de que una mercancía esté destinada al consumo en el mercado nacional. En el caso de una mercancía fabricada en Italia, cabe suponer que está destinada al consumo en el mercado italiano desde el momento en que sale de fábrica. En el caso de las mercancías importadas, este momento es el de la importación en la frontera italiana.

20. Según el Gobierno italiano, la propia estructura del impuesto pone de manifiesto que su hecho imponible lo constituye el que un producto esté destinado al consumo en el

mercado italiano. Así, las mercancías en tránsito o las destinadas a la exportación están excluidas del impuesto.

21. También según el Gobierno italiano, en la medida en que se trata de un impuesto interno sobre el consumo que grava el consumo en el mercado italiano, resulta determinante el valor del producto en el momento en que se pone a disposición del consumidor italiano. En el caso de las mercancías de importación, este es el valor franco en frontera (incluidos los costes de transporte soportados hasta la frontera). Ese es el valor con el que entra el producto en el mercado nacional italiano, por lo que es también el valor que debe computarse como base imponible. El producto italiano entra en el mercado italiano por su valor franco fábrica, por lo que en su caso deben sumarse también los costes de embalaje y envasado.

22. En opinión del Gobierno italiano, un principio como éste es compatible con el Derecho comunitario, ya que siguen existiendo diferentes sistemas fiscales nacionales que hasta ahora no han sido objeto de ulterior armonización. Esto legitima la existencia de un sistema de tributos internos que comprenda un impuesto sobre el consumo. En opinión de Italia, no existe ninguna norma de Derecho comunitario que obligue a los Estados miembros a no tener en cuenta, a los efectos de la determinación del valor de las mercancías importadas, determinados elementos del precio, por el solo hecho de que los productos nacionales no tengan que soportar —por causas económicas objetivas— costes equivalentes. A título de ejemplo, el Gobierno italiano efectúa una comparación entre un producto procedente de Italia y otro procedente de Japón que se encuentre a libre práctica en Portugal. Según afirma, es de todo punto evidente que, en el caso de este último, los costes adicionales comprendidos en su valor en aduana son muy superiores a los del producto procedente de Italia. Ahora bien, ello se debe a una circunstancia económica básica y, desde luego, no a una discriminación por parte del país de destino.

23. Por lo que respecta a este último ejemplo, es innegable que los costes de transporte son más elevados en el caso de un producto procedente de Japón que en el de uno fabricado en el propio país de destino. Ahora bien, de ello no se deduce necesariamente que esta circunstancia económica básica pueda invocarse como motivo para una carga tributaria superior.

24. Como ya se ha indicado, los productos importados están gravados, por el hecho de tener una base imponible superior, por un impuesto superior al de los productos nacionales. Ni siquiera Italia lo niega. Antes bien, el Gobierno italiano estima que debe aceptarse el hecho de que, en el momento de atravesar la frontera, los productos importados tienen un precio más elevado que los nacionales debido a los costes de transporte anteriormente que aquéllos ya han soportados. Según Italia, la base imponible se determina del mismo modo para los productos importados y para los nacionales, partiendo de estos precios diferentes; a saber, deduciendo

los costes de transporte y comercialización soportados en Italia.

25. Pero también de este hecho puede derivarse una carga tributaria superior para los productos importados prohibida por el artículo 95. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que, para la aplicación de la prohibición de discriminación del artículo 95, deben tomarse en consideración, además del tipo impositivo, también las disposiciones relativas a la base imponible y las modalidades de percepción de los tributos de que se trate. A este respecto, el criterio de comparación determinante lo constituye la incidencia efectiva de dichos tributos sobre la producción nacional, por una parte, y sobre los productos importados, por otra. Ahora bien, incluso cuando el tipo impositivo sea el mismo, la incidencia de cada tributo puede diferir en función de las respectivas modalidades de determinación de la base imponible y de percepción aplicadas a los productos nacionales y a los productos importados. [13] En este contexto, la disposición del artículo 95 permite a un Estado miembro aplicar a las mercancías importadas un régimen tributario diferente que a las mercancías nacionales similares. Sin embargo, esto sólo es posible cuando la carga tributaria que soportan las mercancías importadas se mantiene, en todo caso, igual o inferior a la de las mercancías nacionales similares. Tal como declaró el Tribunal de Justicia, no se respetaría el párrafo primero del artículo 95 «si el impuesto que grava el producto importado y el aplicado al producto nacional similar se calcularan de manera diferente y aplicando modalidades diferentes que den lugar, aunque sólo sea en determinados casos, a una carga tributaria inferior en el caso del producto nacional». [14]

a) Diferencias en los valores de base

26. En el presente caso, semejante diferencia en la carga tributaria, que es superior en el caso de las mercancías importadas, se desprende ya del hecho de que, aun en el caso de que efectivamente las posibilidades de deducción de los costes sean iguales, la normativa italiana utiliza *valores de base diferentes* en uno y otro caso. En efecto, también existe una diferencia en la base imponible cuando —aun siguiendo el mismo procedimiento para todos los productos— se parte, para su cálculo, de un valor de base diferente. Así se hace en el presente caso con arreglo a la normativa italiana, que suma al valor real del producto franco frontera italiana los costes de transporte y comercialización hasta la frontera. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el asunto Iannelli, [15] esto infringe el artículo 95. En aquel asunto se trataba de contribuciones percibidas sobre los papeles pintados de producción nacional y sobre los papeles pintados importados. En el caso de los productos nacionales, la base imponible estaba integrada únicamente por el precio del papel considerado como materia prima, mientras que en el de los productos importados estaba integrada por el valor total de dichos productos. Por valor total se

13 — Sentencia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda (55/79, Rec. p. 481), apartado 8, en el que figuran referencias adicionales.

14 — Sentencia de 22 de junio de 1976, Bobie (127/75, Rec. p. 1079), apartado 3.

15 — Sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli (74/76, Rec. p. 557).

entendía, en aquel caso, los costes del producto terminado indicados en la factura (es decir, costes de las materias primas más valor añadido) más los costes de carga o embarque, comisiones, seguros y transporte, etc. hasta la frontera, aun cuando una parte de dichos costes o su totalidad no figuraran en la factura del vendedor. El Tribunal de Justicia señaló una vez más que, para la aplicación del artículo 95, deben tomarse en consideración asimismo la base imponible y las modalidades de percepción del impuesto. En consecuencia, se infringe el artículo 95 cuando las diferencias existentes en la base imponible conducen a gravar en mayor medida los productos importados que los productos nacionales comparables que se encuentren en la misma fase de producción o comercialización. Así sucede, según declaró el Tribunal de Justicia, «en el supuesto de un tributo calculado sobre la base del valor del producto, si sólo en el caso del producto importado se computan elementos de valoración que pueden aumentar su valor con respecto al producto nacional correspondiente». [16]

27. También en el caso del impuesto italiano sobre el consumo que debe apreciarse en el presente asunto se trata de un tributo calculado sobre la base del valor del producto. En consecuencia, existe una infracción del artículo 95 cuando se incrementa el valor de las mercancías importadas con respecto al valor de los productos nacionales al computar, en la base imponible, los costes de transporte hasta la frontera. [17]

28. Por lo que respecta a la alegación de Italia según la cual el impuesto sobre el consumo objeto de litigio en el presente asunto está legitimado por cuanto forma parte integrante del sistema de tributos internos, que hasta ahora no ha sido objeto de armonización, el Tribunal de Justicia ha declarado que la aplicación del procedimiento de armonización de las legislaciones fiscales puede eliminar obstáculos a la libre circulación de mercancías. Sin embargo, no puede pretenderse que la armonización de las disposiciones en la materia constituya una condición previa para la aplicación del artículo 95, que impone a los Estados miembros, con efecto directo, la obligación de aplicar de manera no discriminatoria sus legislaciones fiscales antes incluso de cualquier armonización. [18]

29. En este contexto, la Comisión se remitió a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el Reglamento n° 1408/71 y con los impuestos directos. En el ámbito de los impuestos directos, por ejemplo, para evitar una tributación discriminatoria, se ha recurrido, a falta de una normativa comunitaria más específica, a los principios generales del Derecho comunitario. Esta comparación confirma la conclusión a que he llegado en las consideraciones anteriores, según la cual, para la aplicación de las disposiciones del Tratado directamente aplicables, no se requiere haber procedido, con carácter previo, a una armonización. En todo caso, en el presente caso no es preciso recurrir a las disposiciones generales que prohíben la discriminación, ya que el Tratado contiene una disposición especial que prohíbe la discriminación, a saber, el artículo 95.

16 — Sentencia Iannelli, citada en la nota 15 *supra*, apartados 20 y 21.

17 — En este contexto, procede remitirse una vez más al ejemplo de los aparatos de televisión importados en Italia con respecto a los aparatos de televisión transportados dentro de Italia, citado en el punto 18 *supra*.

18 — Sentencia Comisión/Irlanda, citada en la nota 13 *supra*, apartado 12.

30. En consecuencia, procede concluir que la normativa italiana relativa al impuesto sobre el consumo infringe el artículo 95 al partir, para el cálculo de la base imponible, de valores de una cuantía diferente. Esta carga tributaria superior puede obstaculizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros.

b) Otros aspectos

31. Aun habiendo quedado acreditada, por tanto, la existencia de una infracción del artículo 95, quisiera examinar también los demás aspectos invocados por las partes que han intervenido en el procedimiento. Estos permiten extraer la conclusión de que ni siquiera existe la igualdad de trato de todos los productos que sostiene Italia por lo que respecta a la posibilidad de deducir los costes soportados dentro de Italia. En este contexto, la demandante y la Comisión observan que actualmente existe un mercado común, sobre todo, en el sector de productos audiovisuales y foto-ópticos. Esto significa que las empresas comercializan sus productos en varios Estados miembros. Para ello, intentan *centralizar su sistema de distribución*, lo que supone que los costes de transporte se devengan en un sólo centro, la mayoría de las veces en el centro de la empresa matriz. Lo mismo sucede con los costes de comercialización. Las redes de servicio al cliente se centralizan con el fin de ofrecer una garantía uniforme en todos los Estados miembros, tal como, según la demandante, exige la normativa comunitaria.

32. Entre estos diversos costes de comercialización hay que incluir también los gastos de publicidad. Por tanto, también estos gastos se pagan de manera centralizada, en el domicilio social de la sociedad matriz del grupo. Ahora bien, si dicho domicilio social se localiza fuera de Italia, con arreglo a la normativa italiana no podría deducirse ningún coste de transporte o comercialización a efectos del cálculo de la base imponible.

33. Según la Comisión, Italia *reguló dicho impuesto como si no existiera el mercado común*, y como si pudiera darse por supuesto que es posible determinar exactamente cuáles son los costes de transporte y comercialización soportados en Italia y que dichos costes deben ser abonados asimismo en Italia. En efecto, según las observaciones formuladas por el representante del Gobierno italiano en la vista, en el caso de las mercancías importadas sólo pueden deducirse los costes que se hayan originado y pagado en la propia Italia.

34. En aras de la claridad, quisiera referirme una vez más al ejemplo debatido en la vista: con ocasión de un partido de fútbol en el que participa un equipo italiano, celebrado en Alemania y transmitido a muchos Estados miembros, entre ellos también a Italia, la

empresa Grundig, entre otras, hace publicidad de sus productos. Según afirmó el representante del Gobierno italiano, los costes de esta publicidad no pueden deducirse de la base imponible, ya que se han producido en Alemania y pagado en ese mismo país. La situación no cambiaría ni siquiera en el supuesto de que pudiera cuantificarse con precisión el importe correspondiente a Italia. Grundig no podría deducir de la base imponible ni tan siquiera los costes de la publicidad realizada en ese partido de fútbol que estuviera dirigida exclusivamente a promocionar un producto que pretendiera comercializar únicamente en Italia.

35. Es decir, es perfectamente posible imaginar casos en los que los costes de transporte y comercialización correspondientes a las ventas efectuadas en Italia no pueden ser deducidos en su totalidad. El hecho de que, dependiendo de las circunstancias, esto no sea así en todos los casos, carece de relevancia, ya que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, procede declarar que existe una infracción del artículo 95 desde el momento en que la carga tributaria que soporta el producto importado es mayor, aunque sólo sea en determinados casos. [19]

36. Esto es, en tales circunstancias no sería posible deducir, en el caso de las mercancías importadas, absolutamente ningún coste de transporte y comercialización, ya sea porque dichos costes ya no pueden cuantificarse debido a la centralización de los costes, ya porque han dejado de ser soportados o pagados en la propia Italia. Por tanto, la base imponible del impuesto sobre el consumo la constituiría el valor en aduana más los costes soportados hasta la frontera, sin ninguna deducción. El hecho de que, debido a la centralización, los costes ya no puedan desglosarse para cada Estado miembro no significa que dichos costes no formen parte del precio de un modo u otro. Es decir, el valor en aduana en la frontera es superior al valor intrínseco del producto, al tiempo que ya no son deducibles los costes de transporte y comercialización soportados. Esto significa que, en un caso como éste, la desigualdad de trato cobra un alcance aún mayor, ya que no sólo se utiliza un valor de base superior para el cálculo de la base imponible, sino que, además, no se permite la deducción de ningún coste.

37. Esta desigualdad de trato se hace aún más patente si se lleva más allá este razonamiento y se considera que también los productores italianos han centralizado sus costes de distribución y comercialización, y que —tal como expuso el representante del Gobierno italiano en la vista— en caso de centralización del sistema de distribución y comercialización, los costes pueden deducirse en el país en que se soportan. Esto significaría que un productor italiano podría deducir no sólo los costes referidos a Italia, sino los costes soportados en Italia, es decir, una gran parte de los costes del conjunto de su sistema de distribución y comercialización, mientras que, en el caso de las mercancías importadas, dichos costes ya no serán deducibles.

19 — Sentencia Rewe, citada en la nota 9 *supra*, apartado 15.

38. La demandante y la Comisión se refieren a otra circunstancia más que puede dar lugar a discriminación contra los productos importados. En su opinión, la deducción de los costes de transporte y comercialización correspondientes a Italia —aun cuando pudieran cuantificarse— no es posible por cuanto sólo pueden deducirse los elementos del precio correspondientes a dichos costes. En opinión de la demandante y de la Comisión, esto significa, en la práctica, que tales *elementos del precio deben figurar* detallados en la factura. Habida cuenta de que esto no es habitual ni siquiera posible en la práctica, ya que lo que se indica siempre es un precio global, también por este motivo es imposible deducir los costes de transporte y comercialización en el caso de los productos importados.

39. A mi entender, de los autos no se desprende que sea realmente necesaria una facturación detallada. Según las observaciones del Gobierno italiano, la deducción de los costes se realiza con arreglo a la declaración de aduanas efectuada en la frontera. De ello podría deducirse que, para la concesión de la deducción, basta con que los costes aparezcan desglosados en la declaración de aduanas, suponiendo, por supuesto, que dicho desglose sea posible. Es al Juez nacional, que dispone de la información necesaria al efecto, a quien le corresponde dilucidar esta cuestión. Ahora bien, aun cuando se requiriera una facturación detallada, no veo ninguna razón por la que no pudiera procederse a dicho desglose en el documento de la factura (ya se ha examinado la cuestión de si, como consecuencia de la centralización, dicho desglose sigue siendo posible o no [20]).

20 — Véanse los puntos 31 a 34 *supra*.

40. La Comisión y la demandante invocan un motivo más por el cual no es posible deducir ningún coste en el caso de las mercancías importadas. Señalan que, en dicho caso, a diferencia de lo que sucede con las nacionales, *no hay una declaración trimestral*. De ello coligen que, con ocasión de la importación de las mercancías, no es posible presentar una declaración en la que se puedan declarar los costes deducibles. El Gobierno italiano niega este extremo aludiendo a la declaración de aduanas, en la que pueden consignarse todos los costes deducibles.

41. No veo ninguna razón por la cual, en el caso de las mercancías importadas, la deducción de determinados costes deba verse frustrada por el hecho de que dichas mercancías sólo hayan de ser objeto de una declaración de aduanas y no de una declaración de impuestos trimestral. Puesto que la declaración de aduanas tiene por objeto la determinación del valor en aduana, que en determinadas circunstancias comprende también los costes de transporte, para cumplimentarla debe procederse en todo caso a un desglose de los costes. Dado que, en ese caso, el valor calculado constituye asimismo la base imponible, no hace falta ningún cálculo adicional. Sin embargo, también esta cuestión debe someterse en última instancia al Juez nacional, que dispone de información exacta sobre el contenido de la declaración de aduanas. En el caso de que no resulte posible indicar los costes deducibles en la declaración de aduanas, procederá declarar la existencia de una infracción del artículo 95 también por este motivo.

42. Así pues, la existencia de una discriminación contra las mercancías importadas se deriva no sólo del hecho de que, para el cálculo de la base imponible, se parta de valores diferentes, sino también de que los costes de transporte y comercialización correspondientes a Italia que pueden deducirse de dichos valores diferentes son también diferentes.

43. Por lo que respecta al incremento del valor de la base imponible por el importe de los costes de transporte hasta la frontera italiana, Italia alegó, asimismo, que dicho incremento se basa en el *Reglamento* comunitario *relativo al valor en aduana*, razón por la cual, a su entender, no puede infringir el Derecho comunitario. A este respecto, procede señalar que dicho Reglamento pretende regular el comercio con países terceros. [21] En el caso de las importaciones procedentes de países terceros, el cálculo del valor en aduana más los costes de transporte hasta la frontera no puede infringir en ningún caso el artículo 95, ya que dicha disposición no es aplicable en un caso como ese. Esto no quiere decir que, al trasladar la normativa de este Reglamento a un caso completamente diferente —a saber, la importación de mercancías de otros Estados miembros—, semejante incremento de la base imponible no infrinja la prohibición de discriminación del artículo 95.

44. Por último, el Gobierno italiano cita mis *conclusiones en el asunto OTO* como indicio de la inexistencia de desigualdad de trato entre las mercancías importadas y las nacionales. A este respecto, se refiere a una frase de las mismas, según la cual no hay elementos que permitan concluir que las mercancías procedentes de otros Estados miembros (ya se hayan fabricado en ellos o despachado a libre práctica) se vean desfavorecidas en relación con los productos fabricados en Italia. [22] Esta afirmación se refiere, tal como se desprende claramente de la nota que la acompaña, a un punto anterior de las conclusiones que se ocupa de la interpretación del tenor de la cuestión prejudicial planteada en aquel asunto. En él se trataba de importaciones procedentes de países terceros. En esta medida, la frase citada por Italia debe entenderse en el sentido de que la cuestión prejudicial no contenía ningún elemento que permitiera concluir que existía una discriminación contra los productos comunitarios, por lo que no era necesario examinar dicha cuestión.

2. Posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado en el caso de los productos fabricados en Italia

45. En opinión del órgano jurisdiccional de remisión, otra posible discriminación se

21 — Letra g) del apartado 1 del artículo 1 y apartado 1 del artículo 3 del Reglamento nº 1224/80.

22 — Conclusiones del Abogado General Sr. Lenz en el asunto en el que recayó la sentencia OTO, citada en la nota 2 *supra*, punto 15.

deriva del hecho de que sólo en el caso de los productos nacionales existe la posibilidad de calcular a tanto alzado la base imponible.

46. Italia niega la existencia de dicha discriminación. Alega que el objetivo de esta opción de deducción a tanto alzado no consiste en reducir la base imponible. Según asegura, la deducción a tanto alzado del 35 % no se aplica al valor del producto franco fábrica, sino al precio de venta. Por tanto, se estima que la deducción a tanto alzado del 35 % equivale a la incidencia de los costes de transporte y comercialización dentro de Italia en el precio del producto. Según el Gobierno italiano, estos costes pueden ser objeto de deducción de la base imponible también en el caso de las mercancías importadas. Como asimismo alega Italia, también es posible adaptar la deducción a tanto alzado a la coyuntura general y modificarla para los productos en los que la incidencia de los costes sobre el precio no se corresponda con la deducción a tanto alzado del 35 %. Además, el Gobierno italiano señala a este respecto que el precio del producto indicado por el productor, al que se aplica la deducción a tanto alzado, debe corresponderse con el valor normal de la mercancía definido con arreglo a las disposiciones italianas. Los servicios competentes se encargan de comprobar que es así. Es cierto que, cuando un productor opta por la posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado, inicialmente deben aceptarse como correctas sus indicaciones. Ahora bien, esto no significa, según el Gobierno italiano, que la Administración esté vinculada hasta el punto de no poder ejercer ningún control de dichas indicaciones.

47. Por esta razón, la deducción a tanto alzado constituye tan sólo una *alternativa para el cálculo de la base imponible.* Ello no afecta a los costes objeto de deducción, por lo que tampoco modifica en modo alguno la base imponible. Por tanto, también según el Gobierno italiano, la posibilidad de optar por la deducción a tanto alzado no representa un privilegio para los productores nacionales. En consecuencia, no se aprecia un trato menos favorable a las mercancías importadas.

48. El Gobierno italiano no niega que, gracias a la deducción a tanto alzado, es posible determinar la base imponible para los productos nacionales mucho más rápida y fácilmente. Ahora bien, en su opinión, esto no hace sino *restablecer situaciones comparables* para las mercancías nacionales e importadas. En su opinión, sin la posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado, el cálculo de la base imponible para los productos nacionales resulta mucho más difícil que para los productos importados.

49. En el caso de los productos importados, tan sólo hace falta determinar el valor en aduana con arreglo al Reglamento nº 1224/80, un valor formalizado y objetivamente determinable. En efecto, las bases imponibles se derivan de las mismas formalidades requeridas para efectuar la declaración de aduana. Ahora bien, según el Gobierno italiano, el valor franco fábrica de los productos nacionales es mucho más difícil de determinar. No es posible obtenerlo directamente de la contabilidad ni de la documenta-

ción fiscal (por ejemplo, de las facturas, que recogen en el precio —indistintamente— todos los costes soportados). Mientras que los importadores no necesitan ningún formulario ni dato adicional además de los requeridos para el despacho de aduanas normal, para la determinación de la base imponible en el caso de los productos nacionales deben aportarse, junto a la declaración, documentos y justificantes adicionales.

50. A mi entender, no cabe aceptar sin más este planteamiento. Tampoco en el caso de las mercancías importadas basta con indicar el valor franco frontera. Por el contrario, también en este caso, para poder deducir los costes de transporte y comercialización soportados en el mercado italiano, deben cuantificarse exactamente dichos costes. A este respecto, no acabo de entender por qué razón habrían de poderse determinar estos costes con mayor facilidad en el caso de las mercancías importadas que en el de las nacionales. Esto es tanto más cierto por cuanto, en el caso de las mercancías importadas, se soportan costes de transporte y comercialización tanto hasta la frontera como dentro de Italia. Por tanto, en determinadas circunstancias, el importador, a diferencia del productor nacional, debe proceder asimismo a delimitar los costes en función del territorio en que se devengan. No consta por qué razón el importador ha de necesitar menos documentos y justificantes para ello que el productor nacional, a no ser que se prohíba por completo la deducción de dichos costes a los importadores, lo que de por sí constituiría una discriminación a efectos del artículo 95.

51. Por esta razón, no cabe considerar que la posibilidad de optar por una deducción a tanto alzado permite aproximar las situaciones diferentes en que se encuentran los importadores y los productores. Antes bien, unos y otros se encuentran en una situación comparable. En todo caso, la deducción a tanto alzado facilita la liquidación del impuesto. En contra de lo sostenido por el Gobierno italiano, no se aprecia ninguna razón objetiva para no conceder dicha facilidad también a los productos importados.

52. No obstante, el Gobierno italiano alega que, en el caso de las deducciones a tanto alzado, se trata únicamente de una simplificación formal que *no da lugar a una mayor presión fiscal* para los productos importados.

53. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el párrafo primero del artículo 95 prohíbe gravar los productos importados de otro Estado miembro aplicando métodos de cálculo y modalidades diferentes, como, por ejemplo, importes a tanto alzado en un caso e importes progresivos en otro, cuando el producto importado soporte, aunque sólo sea en determinados casos, una mayor carga tributaria. [23] En opinión de la Comisión, procede declarar la existencia de una desigualdad de trato contra los productos importados por importe de un 35 %. La *deducción a tanto alzado*, concedida únicamente en el caso de los productos nacionales,

23 — Sentencias Bobie, citada en la nota 14 *supra*, apartado 4, y Rewe, citada en la nota 9 *supra*, apartado 15.

constituye, a su juicio, la única posibilidad de deducir los costes de comercialización y transporte soportados dentro de Italia. A este respecto, la Comisión reitera sus alegaciones en relación con la discriminación basada en la existencia de diferencias en la base imponible. De acuerdo con dichas alegaciones, los elementos del precio correspondientes a costes de transporte y comercialización en Italia no pueden ser objeto de deducción, ya que no figuran detallados en la factura, sino que en ésta se consigna únicamente un precio único. Además, no se conoce ningún procedimiento que permita que los importadores declaren y puedan deducir dichos costes. Por último, la Comisión alega, una vez más, que, debido a la centralización, no es posible el desglose del precio ni por conceptos de costes ni por Estados miembros en que se soportan dichos costes. Según la Comisión, el planteamiento de semejante exigencia por parte del Gobierno italiano es verdaderamente «diabólico». En consecuencia, puede considerarse que los costes de comercialización y transporte dentro de Italia no pueden cuantificarse y, por tanto, tampoco deducirse, a no ser que se conceda la posibilidad de proceder a una deducción a tanto alzado. Ahora bien, dado que dicha posibilidad sólo existe para los productores nacionales, y que su importe es del 35 %, la Comisión sostiene que las mercancías importadas soportan un carga tributaria superior en un 35 %, al negárseles dicha posibilidad de deducción.

54. Es dudoso que realmente pueda considerarse que, con arreglo al *«método normal»*, no pueda deducirse coste alguno. En todo caso, corresponde a los órganos jurisdiccionales italianos apreciarlo. Por otra parte, lo cierto es que cada empresa debe determinar, en el marco del cálculo de sus precios, en qué medida los costes de transporte y comercialización forman parte del precio. Por lo demás, estos valores deben poder obtenerse también de la contabilidad de la empresa. Ahora bien, resulta dudoso hasta qué punto esta cuantificación es suficientemente precisa como para cumplir los requisitos para la concesión de una deducción de estos costes, tanto más por cuanto, en la era de la centralización de las redes de distribución, puede ser muy difícil cuantificar exactamente los costes soportados en Italia.

55. En estas circunstancias, no puede excluirse, en todo caso, que las empresas de otros Estados miembros no estén en condiciones de cuantificar suficientemente sus costes, por lo que no puedan deducirlos en su totalidad. El propio Gobierno italiano alegó lo difícil que es para un productor italiano cuantificar los costes deducibles con arreglo al «método normal». Dado que, como queda indicado, a este respecto no existe diferencia alguna con los productos importados, no puede excluirse que, en determinados casos, a los productores extranjeros les resulte más difícil —si no del todo imposible— deducir sus costes de transporte y comercialización dentro de Italia. Esto, por sí solo, basta ya para declarar la existencia de una discriminación con arreglo al artículo 95. No se trata, pues, como alega Italia, de una mera cuestión de comodidad para las empresas de otros Estados miembros. Aun cuando estas empresas encontraran la manera de deducir efectivamente sus costes, no cabe duda de que ello les exigiría un esfuerzo —también financiero— mucho mayor que a los productores nacionales. Ahora bien, también en este caso se correría el riesgo de que los produc-

tos importados se vieran desfavorecidos. Este riesgo sólo puede excluirse si se concede, también para las mercancías importadas, la posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado. Puesto que, como queda indicado, la situación es igual en el caso de los productos importados que en el de los productos nacionales, no se aprecia ninguna razón de fondo para negar semejante concesión.

56. El Gobierno italiano alegó, por último, que la posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado daría lugar a una discriminación en contra de los productores nacionales, ya que dicha posibilidad de cálculo simplificado tiene siempre como contrapartida una carga tributaria algo mayor para los beneficiarios de la misma. Ahora bien, tampoco esto constituye un obstáculo para la extensión del cálculo a tanto alzado a las mercancías importadas. La posibilidad de aplicar una deducción a tanto alzado podría concederse también a las mercancías importadas en las mismas condiciones que a las nacionales. El hecho de que lleve aparejada una carga tributaria algo mayor no constituye una desigualdad de trato ni, por tanto, una discriminación contra las mercancías importadas.

57. Por último, el Organo de Vigilancia de la AELC se refiere a otra posible desigualdad de trato en contra de las mercancías importadas como consecuencia del cálculo a tanto alzado. Alega que los productos nacionales pueden verse favorecidos ya por el hecho de que, en el caso de los productos cuyo margen de beneficio sea inferior al 35 %, puede deducirse, no obstante, el 35 % de su valor normal. Ello permite al productor reducir la base liquidable por debajo del valor del producto, que debería considerarse como base de dicho impuesto con arreglo al «método de cálculo normal».

58. No acabo de entender este cálculo, ya que el importe a tanto alzado del 35 % no pretende ser equivalente al margen de beneficio, sino al elemento del precio correspondiente a los costes de transporte y comercialización dentro de Italia. Sería diferente si las observaciones del Organo de Vigilancia de la AELC se refirieran a estos costes.

59. Así y todo, en conclusión procede declarar que la normativa italiana relativa al impuesto sobre el consumo infringe el artículo 95, al no contemplar la posibilidad de cálculo a tanto alzado para las mercancías importadas.

3. Diferencias en las modalidades de percepción del impuesto

60. El órgano jurisdiccional de remisión expresó asimismo sus dudas sobre la compatibilidad con el artículo 95 del Tratado de las diferencias existentes en las modalidades de percepción del impuesto. En el caso de las mercancías importadas, la obligación de pago del impuesto nace en el *momento de impor-*

tación de las mercancías a través de la frontera aduanera. Ese es asimismo el momento en que es exigible el impuesto y en el que lo pagan los importadores. No sucede lo mismo con los productos nacionales. En este caso, la obligación tributaria nace en el momento en que el producto se ofrece al consumo en el mercado italiano. No obstante, sólo es exigible en un momento posterior, a saber, cuando el productor nacional debe presentar su declaración de impuestos a la Administración Tributaria. Dicha declaración debe presentarse trimestralmente durante el mes siguiente al correspondiente trimestre. Esto significa que la exigibilidad y, por tanto, el pago del impuesto se sitúan *hasta cuatro meses después de la comercialización* de la mercancía.

61. En opinión de la Comisión, de la demandante y del Organo de Vigilancia de la AELC, esto constituye una nueva discriminación contra las mercancías importadas, prohibida con arreglo al artículo 95 del Tratado. A este respecto, se remiten a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la incidencia de un impuesto puede variar en función de las modalidades de percepción aplicadas a la producción nacional y a los productos importados. [24] Existen diferencias de esta naturaleza en las modalidades de percepción de un impuesto cuando los productos nacionales se benefician de facilidades de pago de las que están excluidas las mercancías importadas. En este caso, se infringe el artículo 95 incluso si la ventaja derivada de dichas facilidades de pago es pequeña. [25]

62. También en el presente caso se aplaza el pago del impuesto sobre el consumo hasta un máximo de cuatro meses. Si se tienen en cuenta, además, los considerables importes reclamados por la demandante en el procedimiento principal, no estamos hablando de una ventaja pequeña para los productos nacionales. Así pues, existe una infracción del artículo 95.

63. El Gobierno italiano defiende esta modalidad de percepción del impuesto con el argumento de que, de cualquier otro modo, no sería posible asegurar un control fiscal eficaz. Alega que, en el caso de los productos importados, se despacha y se grava en la frontera, de forma simultánea, toda una partida de productos. Pero en el caso de los productos nacionales es diferente. Estos son comercializados artículo por artículo. Ahora bien, no es posible aplicar un control fiscal efectivo artículo por artículo. Por ello es necesario aproximar esta situación a la de las mercancías importadas. Esto se consigue mediante la agrupación de los diferentes casos en que un productor comercializa una mercancía, y de este modo se convierte en sujeto pasivo del impuesto, registrados durante un período determinado. A continuación, se presenta una declaración de impuestos global correspondiente a esta serie de casos, declaración que puede ser objeto de control por parte de la Administración Tributaria.

64. Con ello, el Gobierno italiano explicó la razón por la que es necesario que los productores nacionales no presenten una declaración de impuestos para cada producto, sino para un determinado período de tiempo. Lo que no justificó con ello, sin embargo, es la razón por la cual no se concede la posibilidad de aplazamiento del pago que lleva apa-

24 — Sentencia Comisión/Irlanda, citada en la nota 13 *supra*, apartado 8.

25 — Sentencia Comisión/Irlanda, citada en la nota 13 *supra*, apartado 9.

rejado dicho sistema en el caso de las mercancías importadas. En este caso, la única manera de evitar una infracción del artículo 95 consiste en conceder el aplazamiento también a las mercancías importadas. Con todo, no está claro si es suficiente con la posibilidad existente de efectuar el pago, previa solicitud, hasta treinta días después de la importación. Sin embargo, ésta es una cuestión que debe resolver el órgano jurisdiccional nacional, que también deberá examinar si la exigencia de presentar una solicitud al efecto constituye una complicación con respecto a los productos nacionales.

65. El objeto de dicho examen debe ser evitar que los productos importados se vean desfavorecidos con respecto a los nacionales.

66. En el caso de que el Tribunal de Justicia declarara la existencia de una discriminación basada en las diferencias en las modalidades de percepción, el Gobierno italiano solicitó que el Tribunal de Justicia definiera criterios de cálculo para determinar la carga tributaria diferencial soportada en dicho caso por los productos extranjeros. No obstante, no es competencia del Tribunal de Justicia resolver el litigio nacional. Tan sólo está facultado para proporcionar al órgano jurisdiccional de remisión criterios de interpretación del Derecho comunitario. La determinación exacta de la suma que debe pagarse a la demandante debe dejarse al órgano jurisdiccional nacional. Igualmente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional resolver, en el marco de su propio ordenamiento jurídico, si un tributo nacional discriminador a efectos del artículo 95 debe considerarse no adeudado en su totalidad o sólo en la medida en que el producto de importación soporte una carga tributaria mayor que el producto nacional. [26]

67. En consecuencia, procede declarar que el artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que un impuesto sobre el consumo como el controvertido en el presente caso, en el que se establece una base imponible diferente, así como modalidades de percepción diferentes, para los productos nacionales y para los procedentes de otros Estados miembros, y únicamente se concede la posibilidad de proceder al cálculo a tanto alzado a los productos nacionales, infringe el artículo 95.

C. Conclusión

68. En consecuencia, propongo la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial:

«El artículo 95 del Tratado CE debe interpretarse en el sentido de que prohíbe a un Estado miembro establecer y percibir un impuesto sobre el consumo como el esta-

26 — Sentencia Iannelli, citada en la nota 15 *supra*, apartado 22.

blecido en el artículo 4 del Decreto-legge de 30 de diciembre de 1982, convalidado mediante la Ley nº 53, de 28 de febrero de 1983, y posteriormente desarrollado mediante el Decreto del ministero delle finanze de 23 de marzo de 1983, en el que se establece una base imponible diferente, así como modalidades de percepción del impuesto diferentes, para los productos nacionales y para los importados de otros Estados miembros y se reserva a los productos nacionales la posibilidad de proceder al cálculo a tanto alzado del impuesto.»