CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTONIO TIZZANO
presentadas el 30 de marzo de 2006 [1]

I. Introducción

1. Mediante dos resoluciones distintas la Cour d'appel de Liège (en lo sucesivo, «Cour d'appel») y el Tribunal de première instance de Liège (en lo sucesivo, «Tribunal de première instance») plantearon al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, una serie de cuestiones prejudiciales sobre la compatibilidad con los artículos 25 CE, 87 CE y 90 CE de una medida de exención de impuestos locales sobre la fuerza motriz adoptada exclusivamente en favor de los motores utilizados en las estaciones de compresión de gas natural y sobre las consecuencias de una eventual declaración de incompatibilidad de dicha medida.

1 — Lengua original: italiano.

II. Marco jurídico

Derecho comunitario

2. A los efectos del presente asunto, es preciso hacer referencia, en primer lugar, al artículo 87 CE, apartado 1, que, como es sabido, establece la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales que falseen o amenacen falsear la competencia y afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, favoreciendo a determinadas empresas o producciones, salvo que el Tratado disponga otra cosa.

3. Procede mencionar también el artículo 88 CE, apartado 3, que, por cuanto aquí interesa, dispone:

«La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar observaciones.»

4. A estos efectos, es relevante además el artículo 25 CE, a tenor del cual:

«Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.»

5. Por último, es necesario referirse al artículo 90 CE, que dispone lo siguiente:

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

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

Derecho nacional

En el asunto C-393/04

6. El 13 de diciembre de 1999, el Conseil communal de Seraing adoptó un reglamento que establece un impuesto sobre la fuerza motriz (en lo sucesivo, «Reglamento municipal»). Dicho Reglamento crea, a cargo de las explotaciones industriales, comerciales, financieras y agrícolas, un impuesto anual sobre los motores utilizados en las actividades que se desarrollan en dichos establecimientos o en sus instalaciones, con independencia de cuál sea el combustible o la fuente que los accione. La cuota del impuesto es proporcional a la potencia del motor utilizado.

7. No obstante, el artículo 3 del Reglamento municipal dispone que determinadas situaciones quedarán exentas de dicho impuesto. En concreto, y por cuanto aquí interesa, el artículo 3, apartado 9, establece que no estarán sujetos al impuesto sobre la fuerza motriz «los motores utilizados en las estaciones de compresión de gas natural para accionar los compresores que crean el nivel de presión necesario en los conductos de alimentación».

En el asunto C-41/05

8. El 30 de octubre de 1998 y el 29 de octubre de 1999, el Conseil de la Province de Liège adoptó un Reglamento (en lo sucesivo, «Reglamento provincial») que establece un impuesto anual sobre la fuerza motriz.

9. Su ámbito de aplicación es idéntico al del Reglamento adoptado por el municipio de Seraing y, como este último, exonera del pago del impuesto el uso de motores en las estaciones de compresión de gas natural.

III. Hechos y procedimiento

Introducción

10. Air Liquide es un grupo industrial especializado en la producción y el transporte de gas industrial y medicinal. Air Liquide Industries Belgium S.A. (en lo sucesivo, «Air Liquide») forma parte de dicho grupo.

11. Air Liquide garantiza el transporte de gas industrial que se realiza mediante una red canalizada de conductos subterráneos a una presión muy elevada desde sus diversas instalaciones de producción situadas en Bélgica hacia sus propios clientes en Bélgica, Francia y Holanda.

12. En el marco de dicha actividad, Air Liquide gestiona una unidad de producción de gas industrial en el territorio del municipio de Seraing, en la provincia de Lieja. Dicha unidad comprende una estación de compresión de gas, necesaria para introducir el gas en los conductos y permitir el transporte.

En el asunto C-393/04

13. El 28 de junio de 2000, Air Liquide recibió un requerimiento de pago del ayuntamiento de Seraing por un importe de 41.275.757 francos belgas (BEF) (equivalentes a 1.023.199,20 euros) en concepto del impuesto sobre la fuerza motriz del año 1999.

14. Mediante escrito de 22 de septiembre de 2000, Air Liquide presentó una reclamación contra dicho tributo ante el Collège des Bourgmestre et Echevins de Seraing. Sin embargo, dicha reclamación fue desestimada mediante resolución de 15 de marzo de 2001.

15. La demandante interpuso entonces un recurso ante el Tribunal de première instance solicitando la anulación de esta última resolución e invocando, entre otras cosas, la naturaleza discriminatoria del impuesto controvertido, ya que afecta a las sociedades que producen y transportan gas industrial y, en cambio, exonera a aquéllas que transportan gas natural.

16. Mediante resolución de 28 de noviembre de 2002, el órgano jurisdiccional que conocía del asunto declaró la admisibilidad del recurso, pero lo desestimó por infundado. Air Liquide recurrió entonces a la Cour d'appel, que mediante resolución de 15 de septiembre de 2004 decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 [CE] de la versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea una exención de un impuesto municipal sobre la fuerza motriz prevista únicamente para los motores utilizados en las estaciones de gas natural, con exclusión de los empleados para otros gases industriales?»

En el asunto C-41/05

17. El 20 de abril de 2000 y el 9 de mayo de 2001, el Conseil de la province de Liège notificó a Air Liquide dos requerimientos de pago, en concepto del impuesto sobre la fuerza motriz correspondiente a los ejercicios de 1999 (actividad 1998) y de 2000 (actividad 1999), por un importe de 4.744.980 BEF (equivalente a 117.624,98 euros) y de 2.403.360 BEF (equivalente a 59.577,74 euros), respectivamente.

18. Dado que la reclamación que presentó contra dicho requerimiento fue desestimada por las autoridades provinciales de Lieja, Air Liquide interpuso un recurso ante el Tribunal de première instance solicitando la anulación de la mencionada resolución desestimatoria y el reembolso de los impuestos ya pagados por un importe total de 30.788.100 BEF (equivalente a 763.217,06 euros).

19. Puesto que la demandante había invocado la incompatibilidad del impuesto sobre la fuerza motriz con los artículos 25 CE, 87 CE y 90 CE, el órgano jurisdiccional de primera instancia, mediante resolución de 24 de enero de 2005, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 de la versión consolidada del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea una exención de un impuesto provincial sobre la fuerza motriz prevista únicamente para los motores utilizados en las estaciones de gas natural, con exclusión de los empleados para otros gases industriales?

2) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, el órgano jurisdiccional nacional que conoce de un recurso interpuesto por un contribuyente que no se haya beneficiado de la exención del impuesto provincial sobre la fuerza motriz, ¿debe condenar a la autoridad pública que ha percibido tal impuesto a devolverlo al citado contribuyente si comprueba que dicha autoridad pública no puede, ni de hecho ni de Derecho, reclamar tal impuesto a otro contribuyente que se ha acogido a la exención del impuesto sobre la fuerza motriz?

3) ¿Debe considerarse una exacción de efecto equivalente, prohibida por los artículos 25 y siguientes de la versión consolidada del Tratado, un impuesto sobre la fuerza motriz que grava los motores utilizados para el transporte de gas industrial realizado mediante conductos a una presión muy elevada que requieren la utilización de estaciones de compresión, si la provincia o municipio de que se trate perciben, de hecho, tal impuesto con ocasión del transporte de gas industrial fuera de sus límites territoriales, mientras que el transporte de gas natural en las mismas condiciones queda exento de dicho impuesto?

4) ¿Debe considerarse un tributo interno, prohibido por los artículos 90 y siguientes del Tratado, si queda exento de dicho impuesto el transporte de gas natural un impuesto sobre la fuerza motriz que grava los motores utilizados para el transporte de gas industrial realizado mediante conductos a una presión muy elevada que requieren la utilización de estaciones de compresión?

5) En el supuesto de que se dé una respuesta afirmativa a las cuestiones anteriores, ¿tiene derecho el contribuyente que haya pagado el impuesto sobre la fuerza motriz a solicitar la devolución de dicho impuesto desde el 16 de julio de 1992, fecha en que se dictó la sentencia Legros y otros?» [2]

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

20. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 21 de julio de 2005, se acumularon los asuntos C-393/04 y C-41/05 a los efectos de la fase oral del procedimiento y de la sentencia.

21. Han presentado observaciones escritas, en uno u otro asunto, la demandante, la provincia de Lieja, el ayuntamiento de Seraing, el Gobierno belga y la Comisión, que a continuación intervinieron en la vista de 13 de octubre de 2005.

2 — Sentencia de 16 de julio de 1992 (C-163/90, Rec. p. I-4625).

IV. Análisis jurídico

Sobre la primera cuestión (asuntos C-393/04 y C-41/05)

22. Mediante la única cuestión planteada por la Cour d'appel y mediante la primera de las cuestiones planteadas por el Tribunal de première instance, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan al Tribunal de Justicia, en esencia, si las exenciones de los impuestos (municipal, en el primer caso, y provincial, en el segundo) sobre la fuerza motriz que benefician exclusivamente a los motores utilizados en las estaciones de compresión de gas natural (en lo sucesivo, «medidas controvertidas») constituyen ayudas de Estado en el sentido del Tratado.

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

23. Con carácter preliminar, el ayuntamiento de Seraing, la provincia de Lieja, el Gobierno belga (en lo sucesivo, «autoridades belgas») y la Comisión se oponen a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, objetando que en ambos procedimientos nacionales Air Liquide ha solicitado al órgano jurisdiccional remitente no la recuperación de una presunta ayuda ilegal de los beneficiarios de ésta, sino la devolución de las cantidades que había abonado en concepto de impuestos, de por sí, legítimos.

24. En su opinión, este tipo de devolución ha quedado excluido por una jurisprudencia muy clara, en virtud de la cual «los deudores de una contribución obligatoria no pueden invocar que la exención de que disfrutan otras personas constituye una ayuda de Estado para eludir el pago de dicha contribución». [3] En consecuencia, dado que los órganos jurisdiccionales remitentes no pueden estimar las solicitudes de la demandante, las autoridades belgas y la Comisión consideran que el pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre la eventual naturaleza de ayuda de las medidas controvertidas no tiene incidencia alguna en la resolución de los procedimientos principales.

25. Precisamente por esta razón, continúan las autoridades belgas y la Comisión, el propio Tribunal de Justicia, en una serie de asuntos referidos a solicitudes de devolución de impuestos similares a las controvertidas en el presente caso, declaró su falta de competencia para pronunciarse sobre cuestiones relativas a la calificación de ayuda de la medida de que se trataba. [4]

26. Por mi parte, he de comenzar recordando que, según una conocida y reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en los procedimientos prejudiciales corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de las particulari-

3 — Sentencia de 20 de septiembre de 2001, Banks (C-390/98, Rec. p. I-6117), apartado 80; principio confirmado en la sentencia de 13 de junio de 2002, Sea-Land Service y Nedlloyd Lijnen (C-430/99 y C-431/99, Rec. p. I-5235), apartado 47.

4 — Las autoridades belgas y la Comisión se refieren, en concreto, a las sentencias de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartados 53 y 54, y de 13 de julio de 2000, Idéal Tourisme (C-36/99, Rec. p. I-6049), apartados 26 a 29.

dades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Sólo excepcionalmente podrá este último inhibirse y ello «cuando resulta evidente que la interpretación o la apreciación de la validez de una norma comunitaria [...] no tienen relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal». [5]

27. Por tanto, es necesario preguntarse si concurre esta circunstancia en el caso de autos y, en concreto, si *resulta evidente* que la cuestión de la naturaleza de ayuda o no de las medidas controvertidas carece de relevancia para resolver los procedimientos pendientes ante los órganos jurisdiccionales remitentes.

28. En mi opinión, debe darse una respuesta negativa a esta pregunta, al igual que respondí negativamente en el asunto Ferring a la misma excepción de inadmisibilidad propuesta por el Gobierno francés (que posteriormente tampoco estimó el Tribunal de Justicia). [6]

29. En efecto, como en aquella ocasión, observo que también en este caso los órganos jurisdiccionales nacionales se refieren exclusivamente (asunto C-393/04) o principalmente (asunto C-41/05) a la cuestión de la naturaleza de ayuda de las medidas controvertidas y, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal de Justicia sobre este extremo podría resultar útil, de por sí, a los efectos de la resolución correspondiente.

30. Pero, aparte de ello, creo que también sería útil también si se concluyera –como proponen las autoridades belgas y la Comisión, y yo con ellas (véanse los puntos 58 a 76 *infra*)– que no es posible estimar una solicitud de devolución como la presentada por Air Liquide.

31. De hecho, he de recordar que, según una jurisprudencia consolidada, «la validez de los actos que conllevan la ejecución de medidas de ayuda está afectada por el incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de la última frase del [artículo 88, apartado 3] del Tratado. Los órganos jurisdiccionales nacionales *deben* garantizar a los justiciables que puedan alegar este incumplimiento que los tribunales extraerán de este hecho *todas las consecuencias,* conforme al Derecho nacional, tanto en lo que atañe a la validez de los actos que conlleven la ejecución de las medidas de ayuda, como a la devolución de las ayudas económicas conce-

5 — Sentencia Idéal Tourisme, antes citada, apartado 20. En el mismo sentido, véanse, entre otras muchas, las sentencias de 25 de octubre de 2005, Schulte (C-350/03, Rec. p. I-9215), apartado 43; de 5 de octubre de 1995, Aprile (C-125/94, Rec. p. I-2919), apartados 16 y 17, y de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I- 4921), apartado 59.

6 — Conclusiones presentadas el 8 de mayo de 2001 en el asunto Ferring (sentencia de 22 de noviembre de 2001, C-53/00, Rec. p. I-9067), puntos 22 y 23. En este sentido, véanse también las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec. p. I-8365); de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C-308/01, Rec. p. I-4777); de 14 de abril de 2005, AEM (C-128/03 y C-129/03, Rec. p. I-2861). Para la opinión contraria, véanse las sentencias citadas en la nota 4 *supra*.

didas contraviniendo esta disposición o eventuales medidas provisionales». [7]

32. Lo anterior significa que, si se declara que las medidas controvertidas constituyen una ayuda, los órganos jurisdiccionales nacionales deberán adoptar todas las medidas necesarias para tutelar a los sujetos perjudicados por la concesión de la exención fiscal. También significa que si, como sucede en el caso de autos, dichos órganos jurisdiccionales no pueden adoptar la concreta medida solicitada, no por ello desaparece la obligación de garantizar otras formas de tutela que eventualmente ofrezca el Derecho nacional (estoy pensando, por ejemplo, en la adopción de medidas cautelares de suspensión de la aplicación de las exenciones ilegítimas).

33. Ello sin contar con que la demandante podría estar interesada en obtener también una sentencia meramente declarativa de la naturaleza de ayuda ilegal de la medida, ya que ésta le permitiría, entre otras cosas, solicitar a la Comisión que ordenara la recuperación de la ayuda, o bien –si, por supuesto, concurren los requisitos– entablar ante el órgano jurisdiccional nacional una acción por competencia desleal contra las empresas que se han beneficiado de la ayuda o una acción por daños contra el Estado por incumplimiento de las obligaciones que se derivan del Derecho comunitario. [8]

34. Por tanto, en mi opinión, no cabe considerar que la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente carezca *manifiestamente* de relación con los asuntos principales, por lo que las excepciones de inadmisibilidad propuestas por la Comisión y las autoridades belgas deben ser desestimadas.

Sobre el fondo

35. Por tanto, paso a analizar si las medidas controvertidas constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, en favor de las empresas que se benefician de la exención del impuesto sobre la fuerza motriz.

36. Air Liquide responde en sentido afirmativo a la citada pregunta, ya que en el presente caso concurren los requisitos que, por lo general, se exigen para llegar a dicha

7 — Sentencia de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extèrieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, denominada «Saumon» (C-354/90, Rec. p. I-05505), apartado 12; el subrayado es mío. En el mismo sentido, véanse, por ejemplo, las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Enirisorse (C-34/01 y C-38/01, Rec. p. I-14243), apartado 42, y de 21 de julio de 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, Rec. p. I-7419), apartados 49 y 50.

8 — A este respecto, véase la sentencia Banks, antes citada, apartado 80. Véanse también las conclusiones del Abogado General Tesauro de 19 de septiembre de 1989, Bélgica/Comisión (142/87, Rec. p. I-959), punto 7 y las conclusiones del Abogado General Jacobs de 29 de noviembre de 2005, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, aún no publicadas en la Recopilación), punto 86.

conclusión. Considera que las exenciones fiscales controvertidas, por una parte, están financiadas con fondos públicos y, por otra, pueden otorgar una ventaja económica selectiva a las empresas beneficiarias (la demandante precisa al respecto que sólo dos empresas pueden beneficiarse de las exenciones de que se trata: la S.A. Fluxys, en relación con el impuesto provincial, y la S.A. Distrigaz, en relación con el municipal). Además, en su opinión, pueden ocasionar distorsiones de la competencia e incidir en los intercambios comerciales intracomunitarios en la medida en que, con la liberalización del sector energético, el mercado de la producción, transporte y distribución del gas natural se caracteriza por importantes intercambios transfronterizos, de modo que una ayuda otorgada a algunas empresas que operan en dichos sectores no puede no producir los efectos citados.

37. Las autoridades belgas, desarrollando argumentaciones en buena medida análogas, sostienen, en cambio, que dichas medidas no constituyen ayudas de Estado en el sentido del Tratado fundamentalmente porque no pueden ocasionar distorsiones de la competencia ni incidir en el comercio entre Estados miembros. En su opinión, en el ámbito local, las empresas del sector del gas en Bélgica operan siempre en situación de monopolio, con la consecuencia de que entre ellas no existe una verdadera situación de competencia.

38. Por mi parte, he de recordar, de entrada, que con arreglo a una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, para apreciar si una medida pública constituye una ayuda de Estado, es necesario comprobar si se cumplen cuatro requisitos cumulativos: i) la medida debe otorgar una ventaja selectiva a algunas empresas o producciones; ii) la ventaja debe otorgarse directa o indirectamente mediante fondos estatales; iii) la medida ha de falsear o amenazar con falsear la competencia, y iv) ha de poder incidir en los intercambios comerciales entre Estados miembros. [9]

39. i) En cuanto al primero de estos requisitos, me parece evidente que las medidas controvertidas procuran una ventaja a las empresas beneficiarias de las exenciones de que se trata. En efecto, procede recordar que según una jurisprudencia reiterada «el concepto de ayuda [...] comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos». [10]

9 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión (C-278/92 a C-280/92, Rec. p. I-4103), apartado 20; de 16 de mayo de 2002, Francia/Comisión (C-482/99, Rec. p. I-4397), apartado 68, y de 24 de julio de 2003, Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, Rec. p. I-7747), apartado 74.

10 — Sentencia de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión (C-6/97, Rec. p. I-2981), apartados 16 y 17. Véanse también las sentencias de 15 marzo 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 14, y de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec. p. I-7907), apartado 34.

40. Éste es, entre otros, el caso de medidas que, como en el asunto que nos ocupa, a pesar de no dar lugar a un desembolso de fondos estatales, confieren «a determinadas empresas una exención tributaria que [coloca] a los beneficiarios en una situación más favorable que a los restantes contribuyentes». [11]

41. Se trata, además, de una ventaja selectiva en la medida en que las exenciones se aplican únicamente a las empresas que operan en el sector del gas natural.

42. A este respecto, no me parece que pueda aplicarse a este supuesto la jurisprudencia –que, por otra parte, no ha sido invocada por las autoridades demandadas– en virtud de la cual no tienen carácter selectivo (y, por tanto, no están comprendidas en el concepto de ayuda en el sentido del artículo 87 CE) diferencias que, aunque de hecho favorecen a determinadas empresas o sectores de actividad, encuentren «justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se [inscriben]». [12] En esta categoría pueden estar comprendidas diferencias en materia fiscal, pero siempre que respondan a exigencias derivadas de la lógica del sistema tributario, [13] y no simplemente a las finalidades generales y a los objetivos perseguidos por el Estado con la adopción de la medida de que se trate. [14]

43. En el caso de autos, las medidas controvertidas están motivadas por consideraciones que difícilmente pueden calificarse de razones inherentes al sistema fiscal. Se trata, en efecto, como ha aclarado expresamente el Gobierno belga en la vista, de medidas adoptadas desde principios de los años setenta (es decir, a raíz de la crisis del petróleo) con el único fin de fomentar las fuentes de energía alternativas al petróleo, sometiendo a las empresas que operan en el sector del gas natural a un trato fiscal más favorable.

44. ii) Me parece también evidente que la ventaja de que se trata ha sido financiada mediante fondos públicos. Basta con señalar a este respecto que, como consecuencia de las exenciones controvertidas, las autoridades belgas han renunciado en la práctica a recaudar ingresos fiscales que de otro modo habría percibido. Por tanto, tales medidas han supuesto una carga adicional para el Estado.

11 — *Idem.*

12 — Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, antes citada, apartado 42. Véanse también, en este sentido, las sentencias de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión (173/73, Rec. p. 709), apartado 33, y de 26 de septiembre de 2002, España/Comisión (C-351/98, Rec. p. I-8031), apartado 42.

13 — Véase, en particular, la sentencia GIL Insurance y otros, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia consideró «justificada por la naturaleza y la estructura del sistema nacional de tributación de los seguros» una medida cuyo objetivo era «combatir los comportamientos dirigidos a sacar provecho de la disparidad entre el tipo normal del [impuesto sobre las primas de seguro] y el del IVA mediante la manipulación de los precios del alquiler o venta de los electrodomésticos y de los seguros relacionados con estas operaciones» (apartado 74).

14 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de septiembre de 2002, España/Comisión, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia desestimó las alegaciones del Gobierno español en virtud de las cuales una medida encaminada a facilitar la renovación de los vehículos industriales puede quedar excluida del concepto de ayuda de Estado en la medida en que persigue objetivos de protección del medio ambiente y de seguridad vial (apartado 43).

45. iii) En cambio, más complicado resulta, en mi opinión, el discurso por lo que se refiere al requisito relativo a los efectos contrarios a la competencia de la medida que se examina.

46. En teoría, la respuesta debería ser afirmativa, especialmente si se parte de que el Tribunal de Justicia sigue en este punto un enfoque bastante amplio. En efecto, según una jurisprudencia consolidada, medidas –como precisamente las exenciones controvertidas– que «tienen el objetivo de liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean las condiciones de competencia». [15] El Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de precisar además que dicho requisito se cumple también cuando la distorsión de la competencia sea sólo potencial. [16]

47. No obstante, he de recordar que, en el presente caso, las autoridades belgas niegan de entrada la posibilidad de una distorsión de la competencia, ya que insisten en que las empresas beneficiarias de la supuesta ayuda (Distrigaz y Fluxys) operan en sectores, como los del transporte, la distribución y el suministro de gas, que se caracterizan por el monopolio legal y, en consecuencia, que por definición no están sujetos a competencia.

48. Aun cuando el conjunto de datos disponibles no permite dar una respuesta cierta sobre este extremo, me parece que algunos elementos de los autos inducen a inclinarse por la opinión contraria a la sostenida por las autoridades belgas, ya que de ellos se desprende que en los mercados de referencia las empresas beneficiarias de la medida controvertida compiten con otros operadores, aunque sea de manera limitada todavía.

49. Por ejemplo, de una resolución reciente del Conseil de la Concurrence belga –que figura como anexo a las observaciones del propio ayuntamiento de Seraing– resulta que mientras Distrigaz «disfrutaba, antes de la liberalización del mercado del gas, de un monopolio sobre el suministro», como consecuencia de la liberalización efectuada, se encuentra ahora en una posición «*cuasimonopolística*». En la misma resolución, el Conseil de la Concurrence observa igualmente que Fluxys «disfruta en el mercado del transporte [...] del gas natural de un *cuasimonopolio que, sin embargo, no resulta de disposiciones legislativas*». [17]

15 — Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión (C-156/98, Rec. p. I-6857), apartado 30, y véase también la jurisprudencia allí citada.

16 — Véanse las sentencias de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión (730/79, Rec. p. 2671), apartados 11 y 12, y de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión (40/85, Rec. p. 2321), apartado 22; véanse también las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Vlaams Gewest/Comisión (T-214/95, Rec. p. II-717), apartado 46, y de 30 de enero de 2002, Keller y Keller Meccanica/Comisión (T-35/99, Rec. p. II-261), apartado 85.

17 — Resolución nº 2003-C/C-31, de 7 de abril de 2003, en Revue Trimestrielle de Jurisprudence 2003/02, p. 15 y ss., apartado 6.2.1; el subrayado es mío.

50. También en este sentido, cabe recordar, a continuación, que una decisión de la Comisión europea –a la que se refiere asimismo el ayuntamiento de Seraing en su escrito– subraya que, en el sector de la distribución del gas, Distrigaz se enfrenta a una competencia creciente por parte de varias empresas que operan en el mercado belga y anuncia la posible entrada en el futuro de nuevos competidores en dicho mercado. [18]

51. Es necesario añadir que las empresas beneficiarias no desarrollan en Bélgica únicamente actividades de transporte, distribución y suministro de gas natural, sino que ofrecen toda una serie de servicios complementarios y accesorios (por ejemplo, servicios de almacenamiento, asistencia y asesoramiento a clientes), servicios que, sin duda, se prestan en un régimen de libre competencia.

52. Por último, de los autos se deriva que las propias infraestructuras que utilizan Distrigaz y Fluxys para las actividades supuestamente realizadas en régimen de monopolio son utilizadas, en el marco de la oferta de servicios de tránsito a través del territorio belga, para suministrar gas natural a los consumidores de otros Estados miembros, es decir, en el marco de operaciones de transporte internacional en las que las empresas beneficiarias de las exenciones claramente compiten con diversos operadores establecidos en otros países de la Unión.

53. A la luz de todas estas consideraciones, me inclino a pensar que las medidas de ayuda en favor de las empresas beneficiarias pueden ocasionar, al menos potencialmente, distorsiones de la competencia en sectores económicos caracterizados por el juego normal de la competencia, tanto en el ámbito nacional como internacional. En efecto, las exenciones fiscales, al exonerar a estas empresas de las cargas fiscales que de otro modo habrían debido soportar, pueden influir en el precio final de los distintos productos o servicios que ofrecen.

54. iv) Por lo que se refiere a la incidencia de la medida de que se trata en los intercambios comerciales intracomunitarios, he de recordar que, a diferencia de lo que parecen sugerir las autoridades belgas, una ayuda puede incidir en los intercambios entre Estados miembros también cuando el beneficiario opera sólo en el ámbito local o regional y no participa en intercambios transfronterizos. Por efecto de la ayuda, la actividad del citado beneficiario puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de reducir la posibilidad de las empresas con domicilio social en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del país afectado. [19]

18 — Decisión de la Comisión C(2003)582, de 13 de febrero de 2003, asuntos n^{os} COMP/M.3075, 3076, 3077, 3078, 3079 y 3080, ECS/Intercomunale IVEKA y otros, puntos 39 y 40.

19 — Véase, por ejemplo, la sentencia Altmark Trans y Regierungspräsidium Magdeburg, antes citada, apartados 78 y 82.

55. Así sucede especialmente en un mercado como el del gas, que se caracteriza –tras la entrada en vigor de la Segunda Directiva comunitaria de liberalización del mercado del gas– [20] por un grado de competencia creciente, también en el ámbito transfronterizo. Una ayuda, aun cuando sea limitada, concedida en un mercado como éste puede convertirse en un obstáculo adicional a la apertura efectiva de dicho sector y, por tanto, perjudicar al comercio entre Estados miembros.

56. A la luz de las consideraciones anteriores, opino que se cumplen todos los requisitos del artículo 87 CE, apartado 1, y que, por tanto, las exenciones de que se trata constituyen una ayuda de Estado en el sentido de la citada disposición.

57. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a los órganos jurisdiccionales remitentes que las exenciones de los impuestos municipal y provincial sobre la fuerza motriz, que benefician exclusivamente a los motores utilizados en las estaciones de gas natural, constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

20 — Directiva 2003/55/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior del gas natural y por la que se deroga la Directiva 98/30/CE (DO L 176, p. 57).

Sobre la segunda cuestión (asunto C-41/05)

58. Mediante la segunda cuestión, el Tribunal de première instance pregunta al Tribunal de Justicia si un órgano jurisdiccional nacional, que conoce de un recurso interpuesto por un contribuyente que no se ha beneficiado de la exención del impuesto de que se trata, puede condenar a la autoridad pública a devolver las cantidades abonadas por dicho contribuyente si comprueba que, de hecho o de Derecho, la autoridad pública no puede recuperar la ayuda de sus beneficiarios.

59. La cuestión se plantea porque, según Air Liquide, en el caso de autos se está ante una imposibilidad absoluta de recuperar la ayuda incompatible. Dado que la ayuda consiste en una exención fiscal, recuperarla de las sociedades beneficiarias equivale a sujetar a éstas a impuestos de los que actualmente están exentas. En su opinión, cualquier pronunciamiento del juez en este sentido sería contrario a la Constitución belga y, en concreto, a su artículo 170, apartado 1, que dispone que los impuestos en favor del Estado deben establecerse por ley. El único medio para volver al *statu quo* anterior sería, por tanto, condenar a la autoridad pública a devolver las cantidades injustamente abonadas por las empresas que no se han beneficiado de la exención.

60. En cuanto a las autoridades belgas y a la Comisión, se oponen a dicha solución y sostienen que la devolución de los impuestos percibidos no eliminaría los eventuales efectos contrarios a la competencia de la medida, sino que, al contrario, ampliaría el número de sus beneficiarios y, por tanto, en cierto sentido, agravaría la infracción de las reglas de competencia. La Comisión puntualiza que, en vez de solicitar la devolución de lo abonado en concepto del impuesto controvertido, Air Liquide debería haber entablado una acción para que se condenara al Estado a recuperar la ayuda otorgada ilegalmente a las empresas que se han beneficiado indebidamente de la exención fiscal.

61. De entrada diré que también a mí me parecen poco convincentes las alegaciones de Air Liquide y ello por dos órdenes de motivos.

62. En primer lugar, no creo que las circunstancias invocadas por la demandante conviertan en imposible la recuperación de la eventual ayuda ilegal.

63. En efecto, como es sabido, el Tribunal de Justicia ya ha aclarado con carácter general, y precisamente en relación con la recuperación de ayudas ilegales, que un Estado miembro no puede alegar *disposiciones, prácticas ni circunstancias de su ordenamiento jurídico interno* para justificar el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario. [21]

64. Más en concreto, el Tribunal de Justicia ha tenido además la oportunidad de replicar a una objeción análoga a la suscitada por Air Liquide. Tras haber recordado que «la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad [...] y que dicha consecuencia no puede depender de la forma en que fue otorgada la ayuda», el Tribunal de Justicia señaló que «cuando se trata [...] de una ayuda otorgada en forma de exención fiscal, y cuya ilegalidad fue debidamente declarada, es erróneo mantener [...] que la recuperación de la ayuda controvertida deba necesariamente adoptar la forma de un impuesto retroactivo, que como tal chocaría con una imposibilidad absoluta de ejecución». En realidad, «las autoridades [deberán] adoptar las medidas consistentes en que se ordene a las empresas beneficiarias de la ayuda pagar las cantidades cuyo importe corresponda al de la exención fiscal que les fue ilegalmente concedida». [22]

65. Es necesario tener en cuenta, en otro orden de cosas, que, a diferencia de cuanto sostiene Air Liquide, en casos como el que ahora se examina la eventual condena a recuperar la ayuda por parte del órgano jurisdiccional nacional no implica la sujeción

21 — Véase la sentencia 21 de febrero de 1990, Comisión/Bélgica (C-74/89, Rec. p. I-491), apartado 8; el subrayado es mío. Véase también la sentencia 14 de noviembre de 1989, Italia/Comisión (14/88, Rec. p. 3677), apartado 25.

22 — Sentencia de 10 de junio de 1993, Comisión/Grecia (C-183/91, Rec. p. I-3131), apartados 15 a 17.

de las empresas exentas a un impuesto «inexistente», sino simplemente la no aplicación de la norma que concede la exención (con la consiguiente aplicación del régimen fiscal «ordinario»), junto con la obligación, a cargo de la autoridad que concedió la ayuda, de eliminar las consecuencias del propio comportamiento ilegal recuperando cantidades equivalentes a las que ilegítimamente renunció en favor de los beneficiarios.

66. El Tribunal de Justicia ha tenido ya la ocasión de pronunciarse también en relación con solicitudes de devolución del mismo tipo que la presentada por la demandante en el presente asunto. Y ha afirmado que sólo se pueden permitir en el caso de ayudas financiadas con las llamadas tasas parafiscales, es decir, cuando la ayuda de Estado consista en la concesión, bajo la forma de subvención en favor de algunos sujetos, de fondos recaudados gracias a un tributo creado específicamente con este fin (la tasa parafiscal, precisamente). [23]

67. En efecto, en estos casos, las cantidades abonadas por las empresas en concepto de dicha tasa constituyen el medio de financiación de la medida pública de ayuda; es decir, existe una «relación vinculante» entre la tasa y la ventaja fiscal concedida a determinados sujetos. [24] Por este motivo el Tribunal de Justicia admite la devolución del importe, ya que la eventual ilegalidad de la ayuda no puede no extenderse a la propia medida fiscal, en cuanto «parte integrante» de dicha ayuda.

68. De lo anterior se desprende que para volver al *statu quo* anterior, las autoridades nacionales competentes que detecten la ilegalidad de una ayuda no sólo deberán actuar frente a las empresas que se han beneficiado injustamente de la ayuda (ordenando la recuperación de ésta), sino también frente a aquellas empresas que se han visto obligadas a financiar una ayuda ilegal (ordenando la devolución de las cantidades que han abonado). [25]

69. Para los casos de concesión de una exención fiscal, en cambio, el Tribunal de Justicia ha excluido expresamente que el órgano jurisdiccional nacional pueda estimar solicitudes de devolución de los impuestos ya abonados. De una consolidada línea jurisprudencial resulta que, en estos casos, «los deudores de una contribución obligatoria no pueden invocar que la exención de que disfrutan otras personas constituye una

23 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 21 de octubre de 2003, Van Calster y Cleeren (C-261/01 y C-262/01, Rec. p. I-12249), apartados 53 y 54.

24 — Sobre la importancia de dicha relación entre la tasa y la medida de ayuda, véase la sentencia de 13 de enero de 2005, Streekgewest (C-174/02, Rec. p. I-85), apartado 22. Véase también la sentencia de 27 de octubre de 2005, Nazairdis (C-266/04 a C-270/04, C-276/04 y de C-321/04 a C-325/04, Rec. p. I-9481), apartados 40 y 41.

25 — Sobre este extremo, véase la sentencia Enirisorse, antes citada, apartados 44 a 45.

ayuda de Estado para eludir el pago de dicha contribución» [26] o bien «obtener el reembolso». [27]

70. Y ello porque aquí la ayuda ilegal no es la medida fiscal en sí, sino la exención en favor de algunos contribuyentes. [28] Y es precisamente dicha exención, y sólo este aspecto de la medida fiscal, lo que deben impugnar los demandantes que invocan la existencia de una ayuda. [29]

71. Pues bien, me parece evidente que el caso que nos ocupa está comprendido precisamente en esta última categoría. De hecho, como se ha visto anteriormente, en el presente caso, la ayuda consiste justamente en la exención fiscal del impuesto sobre la fuerza motriz que la provincia de Lieja ha concedido a las empresas que operan en el sector del gas natural.

26 — Sentencia Banks, antes citada, apartado 80. En el mismo sentido, véanse las sentencias, antes citadas, EKW y Wein & Co., apartado 52, e Idéal Tourisme, apartado 20.

27 — Sentencia Nazairdis, antes citada, apartado 44.

28 — Sobre este extremo, véanse, en concreto, las conclusiones de 14 de julio de 2005 de la Abogado General Stix-Hackl en el asunto Nazairdis, antes citado, punto 38.

29 — En cambio, sería distinta la solución si el carácter ilegal se predicara de la propia sujeción al impuesto, en la medida en que se dirige a conceder una ventaja injustificada a algunos sujetos, como sucede en el asunto Boiron, en el que presentaré mis conclusiones próximamente (y a las que me remito para un desarrollo más detenido de este extremo). En efecto, en dicho asunto, se trata de un impuesto concebido como un tributo «asimétrico», porque está destinado a sujetar sólo a determinados operadores económicos y no a otros que compiten con ellos y se ha establecido sólo para conceder una ventaja a las empresas no sujetas. De este modo, se identifica la estrecha relación entre impuesto y ayuda, como las dos caras de la misma moneda, porque la ventaja concedida a las empresas no sujetas al impuesto se corresponde exactamente con la desventaja que supone para las empresas sujetas. Por tanto, en un supuesto de este tipo, es la propia sujeción del impuesto lo que ha de considerarse ilegal a la luz de las disposiciones comunitarias en materia de ayudas.

72. Además, he de señalar que las cantidades abonadas por Air Liquide y por otros contribuyentes en virtud del impuesto sobre la fuerza motriz no se destinan a financiar una medida de ayuda, sino que simplemente pasan a engrosar el presupuesto de las entidades territoriales que han establecido dicho impuesto. En otros términos, a diferencia de los supuestos de tasas parafiscales, las cantidades recaudadas en virtud del impuesto controvertido no quedan afectadas a una medida concreta.

73. Cabe añadir que el impuesto sobre la fuerza motriz y la exención concedida en favor de las empresas que operan en el sector del gas natural constituyen medidas claramente distintas e independientes. Como confirmó en la vista el Gobierno belga, numerosas entidades territoriales belgas establecieron un impuesto sobre la fuerza motriz mucho antes de que se introdujeran las exenciones controvertidas. Por tanto, a diferencia del tributo objeto del asunto Boiron (al que me he referido anteriormente, nota 29), el establecimiento del impuesto controvertido no es un medio para conceder una ayuda en favor de las empresas que operan en el sector del gas natural. Al contrario, como acabo de decir, se trata de instaurar un impuesto de carácter general cuyo objeto es incrementar los ingresos públicos.

74. Por consiguiente, son precisamente las mencionadas exenciones (que sólo se introdujeron a partir de los años setenta) las que conceden un beneficio económico a favor de las empresas que operan en el sector del gas natural. Por tanto, Air Liquide debería haber impugnado ese aspecto de la medida fiscal, solicitando su supresión y la recuperación de

las ayudas de los beneficiarios. Al haber optado, en cambio, por solicitar la devolución de las cantidades pagadas a la provincia de Lieja, la demandante lo que hace es impugnar la legitimidad de la medida fiscal en su conjunto.

75. Por último, creo que declarar la invalidez de la medida fiscal en su conjunto en un caso como éste tendría un impacto excesivo, y en absoluto justificado, sobre las finanzas públicas. En efecto, mientras que el impuesto sobre la fuerza motriz es un impuesto general con un ámbito de aplicación muy amplio, la exención controvertida beneficia a un número muy limitado de empresas. De modo que optar por la solución de la devolución generalizada, como pretende Air Liquide, en vez de la recuperación de la ayuda de los beneficiarios, implicaría para el Estado (o para sus entidades territoriales) la pérdida de importantes ingresos fiscales sólo por haber exonerado injustamente (se supone) del pago del gravamen a las empresas que operan en un determinado mercado. [30]

76. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo, por tanto, al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión planteada por el Tribunal de première instance que las empresas sujetas a un impuesto como el impuesto sobre la fuerza motriz no pueden alegar que la exención de dicho impuesto, de la que se benefician otros sujetos, constituye una ayuda de Estado para obtener la devolución de las cantidades que han pagado en virtud del citado impuesto.

Sobre la tercera cuestión (asunto C-41/05)

77. Mediante la tercera cuestión, el Tribunal de première instance pregunta al Tribunal de Justicia si el impuesto sobre la fuerza motriz debe considerarse una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, prohibida por el artículo 25 CE, ya que en la práctica la recauda una provincia o un ayuntamiento con ocasión del transporte del gas industrial fuera de los propios límites territoriales, mientras que el transporte de gas natural en las mismas circunstancias queda exento.

78. Air Liquide, por un lado, y la Comisión y las autoridades belgas, por otro, dan a la cuestión respuestas totalmente divergentes: mientras Air Liquide considera que se cumplen todos los requisitos exigidos por el artículo 25 CE, la Comisión y las autoridades belgas sostienen lo contrario.

30 — A este respecto, véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Transalpine Ölleitung in Österreich, antes citado, puntos 83 y 90.

79. Por mi parte, he de comenzar recordando que, con arreglo a dicha disposición, «quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal».

80. Por exacción de efecto equivalente, en el sentido de dicha disposición, se entiende un gravamen que, al igual que un derecho de aduana, se aplica a las operaciones de importación o de exportación, es decir, como consecuencia o con ocasión del paso de la frontera entre Estados miembros de una determinada mercancía. [31]

81. Pues bien, es inevitable señalar que el impuesto que se examina no se exige como consecuencia de la superación de un límite territorial. Como resulta con claridad del artículo 3 del Reglamento provincial, el hecho imponible del impuesto sobre la fuerza motriz no es el paso de una frontera, sino el uso de un motor en el ámbito profesional. Y efectivamente se exige, en el territorio de la provincia de Lieja, a todos aquéllos que usan motores en el marco de actividades económicas.

31 — Véanse, entre otras muchas, las sentencias de 25 de enero de 1977, Bauhuis (46/76, Rec. p. 5), apartados 9 y 10; de 14 de septiembre de 1995, Simitzi (C-485/93 y C-486/93, Rec. p. I-2655), apartado 15, y de 17 de septiembre de 1997, UCAL (C-347/95, Rec. p. I-4911), apartado 18.

82. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda que un impuesto sobre la fuerza motriz como el exigido en la provincia de Lieja, que grava el uso de motores para el transporte de gas industrial realizado mediante conductos a una presión muy elevada que requieren utilización de estaciones de compresión, no constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.

Sobre la cuarta cuestión (asunto C-41/05)

83. Mediante la cuarta cuestión, el Tribunal de première instance pregunta al Tribunal de Justicia si el impuesto sobre la fuerza motriz debe considerarse un tributo interno discriminatorio prohibido por los artículos 90 y ss. del Tratado.

84. Según Air Liquide, el impuesto controvertido es discriminatorio en la medida en que grava sólo el uso de los motores necesarios para introducir el gas industrial en los conductos subterráneos; por tanto, penaliza este tipo de transporte frente a otros medios de transporte del gas industrial, en concreto, en transporte en camión. Dado que el gas que se transporta en camión es, por lo general, de origen nacional y el que se transporta por los gaseoductos es, en gran parte, importado, en opinión de la demandante, la medida controvertida beneficia al gas industrial producido en Bélgica en perjuicio del importado.

85. La Comisión y las autoridades belgas se oponen radicalmente a esta tesis invocando argumentos a los que me referiré a continuación.

86. Por mi parte, comenzaré recordando que, como es sabido, el artículo 90 CE se dirige a garantizar la libre circulación de mercancías entre Estados miembros en condiciones normales de competencia prohibiendo toda forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos que tengan carácter discriminatorio a bienes procedentes de otros Estados miembros. En otras palabras, «tiene por objetivo garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos respecto a la competencia entre productos nacionales y productos importados». [32] La prohibición que establece dicha disposición debe considerarse aplicable, por tanto, cuando un gravamen fiscal pueda desincentivar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales. [33]

87. Sin embargo, no creo que sea éste el caso del impuesto que se examina. En efecto, con dicho tributo no se grava un bien, sino el desarrollo de una actividad económica (las actividades que implican el uso de motores) en la provincia de Lieja. Como ha confirmado en la vista el Gobierno belga, para numerosos entes territoriales, la fuerza motriz constituye un indicio útil para determinar la capacidad contributiva de los operadores económicos.

88. Por tanto, me parece evidente que, como subrayan las autoridades belgas y la Comisión, el impuesto controvertido se aplica con arreglo a un criterio de sujeción objetivo, transparente y, sobre todo, totalmente independiente del origen (o también del destino) de los bienes producidos o utilizados en el marco de las actividades económicas de que se trate.

89. En mi opinión, la sujeción al impuesto del gas de procedencia extranjera que transporta Air Liquide es un efecto indirecto y fortuito, consecuencia del modo en que Air Liquide ha decidido realizar sus actividades de transporte de gas (mediante gaseoductos que requieren el uso de máquinas). Pero como acertadamente ha señalado el Tribunal de Justicia en el pasado, el hecho de que un impuesto afecte de manera distinta a los costes de producción de varias empresas debido a las particularidades de su estructura económica carece de relevancia a los efectos del artículo 90 CE. [34]

32 — Sentencia de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 24.

33 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Bergandi, antes citada, apartados 24 y 25; de 27 de febrero de 1980, Comisión/Dinamarca (171/78, Rec. p. 447), apartado 5, y de 7 de diciembre de 1995, Ayuntamiento de Ceuta (C-45/94, Rec. p. I-4385), apartado 29.

34 — Sentencia de 28 de enero de 1981, Kortmann (32/80, Rec. p. 251), apartado 29.

90. Por otra parte, como ha observado el Gobierno belga, es absolutamente normal que impuestos distintos afecten de modo diferente a las empresas que compiten entre sí y que no han estructurado su actividad comercial o industrial de la misma manera. De este modo, el impuesto de circulación al que están sujetos los camiones necesarios para transportar por carretera el gas que producen las empresas que compiten con Air Liquide afecta a los citados competidores y no a Air Liquide.

91. Por lo demás, si se tiene en cuenta que el impuesto controvertido grava cualquier bien producido en el territorio de la provincia de Lieja cuya producción exige que la empresa correspondiente utilice un motor, pero no grava el mismo bien si ha sido producido en el extranjero *(rectius)*, fuera del territorio de la provincia) y transportado para venderlo en la provincia de Lieja, resulta evidente que dicho impuesto no tiene ningún efecto proteccionista.

92. Tampoco puede conducir a una solución distinta la circunstancia, que ha observado el órgano jurisdiccional remitente, de que el sistema fiscal implique una diversidad de trato entre el transporte de gas natural y el transporte de gas industrial. Si fuera así, y suponiendo también que los productos compiten entre sí, sería necesario concluir que el impuesto controvertido paradójicamente acaba beneficiando a un producto importado, a saber, el gas natural, frente a otros que también se producen en el territorio nacional, como el gas industrial. No obstante, según una jurisprudencia consolidada, este tipo de medidas fiscales, que discriminan en perjuicio de los productos nacionales, no entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 90 CE. [35]

93. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo, por tanto, al Tribunal de Justicia que responda al órgano jurisdiccional remitente que un impuesto sobre la fuerza motriz como el que se examina no constituye un tributo discriminatorio en el sentido del artículo 90 del Tratado.

Sobre la quinta cuestión (asunto C-41/05)

94. Con la quinta cuestión el Tribunal de première instance desea saber si, en caso de respuesta afirmativa a las cuestiones tercera y cuarta, el contribuyente que ha pagado el impuesto sobre la fuerza motriz está facultado para solicitar la devolución de dicho impuesto a partir del 16 de julio de 1992, fecha del pronunciamiento de la sentencia Legros y otros, antes citada.

35 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de marzo de 1979, Peureux (86/78, Rec. p. 897), apartados 32 y 33, y de 27 de febrero de 1980, Just (68/79, Rec. p. 501), apartados 15 y 16.

95. A este respecto, me limitaré a señalar que, al haber excluido que la medida de que se trata constituya una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, en el sentido del artículo 25 CE, o un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 90 CE, no me parece necesario pronunciarme sobre dicha cuestión.

V. Conclusión

96. Por tanto, a la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que declare que:

— En el asunto C-393/04:

«Una exención de un impuesto municipal sobre la fuerza motriz que beneficia exclusivamente a los motores utilizados en las estaciones de gas natural constituye una ayuda de Estado con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1.»

— En el asunto C-41/05:

«1) Una exención de un impuesto provincial sobre la fuerza motriz prevista exclusivamente para los motores utilizados en las estaciones de gas natural constituye una ayuda de Estado con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1.

2) Los contribuyentes sujetos a un impuesto como el impuesto sobre la fuerza motriz, establecido por la provincia de Lieja mediante el Reglamento provincial de 30 de octubre de 1998 y 29 de octubre de 1999, no pueden alegar que la exención de dicho impuesto de la que se benefician otros contribuyentes constituye una ayuda de Estado para obtener la devolución de las cantidades abonadas en concepto del citado impuesto.

3) Un impuesto sobre la fuerza motriz como el establecido por la provincia de Lieja mediante Reglamento provincial de 30 de octubre de 1998 y 29 de octubre de 1999 no constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.

4) Un impuesto sobre la fuerza motriz como el establecido por la provincia de Lieja mediante Reglamento provincial de 30 de octubre de 1998 y 29 de octubre de 1999 no constituye un tributo interno discriminatorio en el sentido del artículo 90 CE.»