

tringe la libre circulación de mercancías y es equivalente a los derechos aduanas.

Con posterioridad, en el Asunto DIAMANTARBEIDERS, el TJCE -sentencia de 1 de julio de 1969³¹⁷- formuló una definición de exacciones de efecto equivalente que ya sería aceptada como definitiva:

"Una carga pecuniaria, aunque sea mínima, unilateralmente impuesta, cualquiera que sea su denominación y la técnica de su percepción, que grave las mercancías nacionales o extranjeras por razón de su paso por la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 9, 12, 13 y 16 del tratado, incluso cuando no es percibida en beneficio del Estado y no ejerce ningún efecto discriminatorio o protector, ni el producto gravado se encuentra en concurrencia con una producción nacional".

En consecuencia, una carga pecuniaria será calificada de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana aun cuando no exista un efecto discriminatorio o protector, por no existir un producto nacional semejante al gravado.

La definición jurisprudencial de exacción de efecto equiva-

³¹⁷ STJCE 1-VII-1969. Asuntos acumulados 2 y 3/69. Social Foods Diamantarbeiders c. Brachfeld et Chougol. Rec. 1969, págs. 211 y ss.

Los trabajadores del diamante en bruto del Reino de Bélgica habían constituido un Fondo social que percibía cotizaciones de los importadores de diamantes. Los fondos así recaudados se destinaban al pago de ventajas sociales para estos trabajadores. Al negarse 200 importadores a abonar dicha cuota, el Fondo reclamó judicialmente el pago a estos. El asunto sería llevado en cuestión prejudicial ante el TJCE por el Juez de Amberes.

lente es calificada por MAUBLANC³¹⁸ como "amplia³¹⁹ y estrecha³²⁰ a la vez", pues " ... [de un lado] contempla toda carga pecuniaria, independientemente de su denominación y de su técnica, conforme al realismo económico que inspira la jurisprudencia del Tribunal, pero [de otro] ... es la importación y más concretamente el traspaso de la frontera, lo que constituye el hecho generador de la exacción y lo que permite identificarla; grava específicamente el producto importado con exclusión del producto nacional similar".

³¹⁸ MAUBLANC-FERNANDEZ, L. y MAUBLANC, J. P.

"L'interdiction des entraves de nature fiscale ou parafiscale à la libre circulation des marchandises". Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n° 389. Juin-juillet. 1995, pág. 374.

³¹⁹ El concepto de exacción de efecto equivalente es indiferente a la naturaleza o al tipo de actividad que se pretende financiar.

Así, según la STJCE 16-XII-1992 (Asunto 17/91. Lornoy), las exacciones destinadas a financiar la actividad de un organismo de derecho público pueden presentar este carácter.

³²⁰ Según una reiterada jurisprudencia del TJCE (la más reciente es la STJCE 7-VII-1994. Asunto 130/93. Rec. pág. 3215), no pueden ser calificadas como exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana sobre la importación prohibida por el artículo 9 y ss. del TCE:

1° Una exacción cobrada con motivo de los controles efectuados para cumplir las obligaciones impuestas por el Derecho Comunitario (STJCE 25-XII-1977. Asunto 45/76. Bahuis. Rec. pág. 5).

2° Una exacción que constituye la contrapartida de un servicio efectivamente prestado, un montante proporcionado a dicho servicio (STJCE 9-XI-1983. Asunto 158/82. Commission c. Danemark. Rec. pág. 3573).

3° Una exacción que emana de un régimen general de censos interiores, que afectan sistemáticamente a los productos nacionales y a los productos importados según unos criterios idénticos para las dos categorías de productos, en la misma fase de comercialización. Tal exacción deriva de un sistema general de impuestos interiores (STJCE 31-V-1979. Asunto 132/78. Denkavit Loire. Rec. pág. 1923).

Posteriormente, con ocasión del Asunto ENTE NAZIONALE³²¹ (sentencia de 18 de junio de 1975), el TJCE -en respuesta a una cuestión prejudicial- afirmó en el mismo sentido:

" ... la prohibición del artículo 13.2 contempla cualquier exacción exigida con ocasión o por razón de la importación y que, al gravar específicamente un producto importado con exclusión del producto nacional similar, alterando su precio de coste, tiene la misma incidencia restrictiva sobre la libre circulación de mercancías que un derecho de aduana".

Es preciso destacar que resulta indiferente que la recaudación de la exacción se haga en provecho del Estado o no: la carga pecuniaria puede ser ya de naturaleza fiscal como de naturaleza parafiscal³²².

No obstante, el TJCE ha subrayado la relevancia del destino de los fondos recaudados para determinar la presencia o ausencia de exacción incompatible con el Tratado.

Así, en el Asunto CAPOLONGO³²³, el TJCE afirmó que una exacción parafiscal " ... puede, sin embargo, constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación cuando esta contribución es exclusivamente destinada a alimentar actividades que benefician específicamente el producto nacional gravado".

³²¹ STJCE 18-VI-1975. Asunto Ente Nazionale per la Cellulosa e per la Carta.

³²² Así, en el Asunto DIAMANTARBEIDERS precitado, las exacciones percibidas por el Fondo constituido se destinaban a financiar ventajas sociales complementarias a favor de los trabajadores del diamante, no destinándose, pues, a nutrir las arcas del Tesoro.

³²³ STJCE 19-VI-1973. Asunto 77/72. Capolongo c. Azienda Agrícola Maya. Rec. 1973, pág. 625.

Igualmente, en el Asunto COMPAGNIE COMMERCIALE DE L'OUEST³²⁴, el TJCE destacó que "... cuando el gravamen pecuniario o contribución se destina exclusivamente a financiar actividades que benefician específicamente a los productos nacionales gravados, puede seguirse de ello que el tributo general recaudado según los mismos criterios sobre el producto nacional y el importado constituye sin embargo para uno una carga suplementaria neta, mientras que para el otro constituye en realidad la contrapartida de ventajas o subvenciones recibidas. En consecuencia, una contribución incluida en un régimen general de tributos internos que se aplique sistemáticamente a los productos nacionales y a los importados según los mismos criterios puede, de todos modos, constituir una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación, cuando dicho tributo se destine exclusivamente a financiar actividades que beneficien específicamente a los productos nacionales a los que se aplica" (apdo. 24).

DAUSES³²⁵ define las exacciones de efecto equivalente a los derechos aduaneros como aquellas "medidas fiscales, parafiscales, comerciales y otras, que, sin ser derechos de aduana en el sentido clásico del término, e independientemente de su denominación

³²⁴ STJCE 11-III-1992. Asuntos acumulados C-78 a 83/90. Sociétés Compagnie commerciale de l'Ouest y otros c. Receveur principal des douanes de La Pallice-Port. Rec. 1992-3, págs. I-1847 y ss.

³²⁵ DAUSES, M.
 "La Giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di libera circolazione delle merci nella Comunità Europea". Rivista di Diritto Europeo. 1985, n° 1, pág. 21.
 También se puede encontrar esta definición en la versión francesa del artículo citado en Revue Trimestrielle de Droit Commercial et Droit Economique. 1985, n° 1, pág. 11.

y modo de apreciación, obstaculizan el comercio entre los Estados miembros de la misma forma que los derechos de aduana".

El fundamento de la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana radica en el obstáculo que las cargas pecuniarias, aplicadas en razón del paso de una frontera, constituyen para la circulación de mercancías.

Ahora bien, la jurisprudencia del TJCE -Asunto LEGROS³²⁶ y Asunto LANCRY³²⁷- ha precisado que por *frontera* hay que entender tanto una frontera aduanera *nacional* como una *regional* en la que se graven productos procedentes de otros Estados miembros o, incluso, nacionales.

Así, en el Asunto LANCRY citado, el TJCE, refiriéndose al *octroi de mer*³²⁸ que se recaudaba en los Departamentos franceses

³²⁶ STJCE 16-VII-1992. Asunto C-163/90. Administration des douanes et droits indirects c. Léopold Legros.

Comentarios sobre esta STJCE pueden encontrarse en:

-ARNULL, A.

European Law Review. 1993, págs. 129-137.

-BERR CLAUDE, J.

Journal du droit international. 1993, págs. 414-416.

-PERROT, D.

Revue du Marché Commun. 1993, págs. 427-435.

-SIMON, D.

Journal du Droit International. 1993, págs. 400-402.

-SLOTBOOM, M. M., S.E.W.

Sociall-economische wetgeving. 1993, págs. 602-609.

-SIMON, D. y MASELOT, J. F.

Europe 1993. Février. Chron., págs. 1-4.

³²⁷ STJCE 9-VIII-1994. Asuntos acumulados C-363/93, C-407/93 a C-411/93. René Lancry SA c. Direction générale des douanes. Rec. 1994-8, págs. 3957 y ss.

Un análisis sobre esta STJCE se puede encontrar en, VILLAR EZCURRA, M., "Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declarando la invalidez de la decisión del Consejo << octroi de mer >>". C.T., n° 74. 1995, págs. 113 a 122.

³²⁸ Sobre el *octroi de mer*, consúltese el estudio de BERLIN, D., "Jurisprudence fiscale européenne". Revue Trimestrielle Droit Européenne. 1990, n° 3, págs. 530 a 532 (apdos. 14 a 17).

de Ultramar (D.O.M.), declaró:

"Un tributo proporcional al valor en aduana de los bienes, percibido por un Estado miembro sobre todas las mercancías introducidas en una región de su territorio, constituye una *exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la importación*, no sólo en tanto en cuanto grava las mercancías introducidas en esta región procedentes de otros Estados miembros, sino también en la medida en que se percibe sobre las mercancías introducidas en dicha región procedentes de otra parte de ese mismo Estado" (la cursiva es nuestra).

El TJCE razona este fallo al entender que, resultando acreditado que el *octroi de mer* se aplicaba a todos los productos introducidos en el D.O.M. afectado, independientemente de su origen, sería incoherente declarar, por un lado, que el *octroi de mer* constituye una exacción de efecto equivalente, al percibirse sobre las mercancías procedentes de otros Estados miembros y, por otro, admitir que este mismo tributo no constituye una exacción de efecto equivalente cuando se perciba sobre mercancías originarias de la Francia metropolitana³²⁹.

³²⁹ El TJCE expresó al respecto:

"El perjuicio, para la unidad del territorio aduanero comunitario, que supone el establecimiento de una *frontera aduanera regional* es igual, ya se trate de productos nacionales o de productos procedentes de otros Estados miembros, que son gravados con un tributo debido a su paso por dicha frontera.

Por otra parte, el obstáculo a la libre circulación de mercancías que constituye la imposición, sobre los productos nacionales, de un tributo percibido en razón del paso de esta frontera no es menos grave que el que supone la percepción del mismo tipo de tributo sobre los productos procedentes de otro Estado miembro.

En efecto, el principio mismo de la unión aduanera, tal y como se halla prevista en el artículo 9 del Tratado, al abarcar la totalidad de los intercambios de mercancías, exige que se garantice de manera general la libre circulación de estas dentro de la unión y no solamente el comercio interestatal. Si los artí-

El TJCE actualiza de este modo el sentido del artículo 9 del TCE, al interpretar que dicho precepto exige la garantía general de la libre circulación de mercancías dentro de la Unión Aduanera, no sólo en el comercio interestatal, sino también en el comercio nacional interno. Además, el TJCE patentiza la existencia de mecanismos tributarios "camuflados" de no discriminatorios -como es el *octroi de mer-* con los que los Estados miembros impiden el juego de la libre circulación de mercancías.

No obstante, las exacciones -término este equiparable al de *tributo-* de efecto equivalente resultan difíciles de identificar, pues con frecuencia se presentan soterrada y sutilmente, junto a otras medidas, pudiendo variar de un Estado miembro a otro. Así son exacciones de efecto equivalente, por ejemplo, los controles sanitarios, el uso de instalaciones portuarias, controles de calidad, expedición de certificados, el *octroi de mer* citado anteriormente, etc.

Recientemente, el TJCE -en sentencia de 11 de agosto de 1995, Asunto DUBOIS³³⁰-, se pronunció por vez primera sobre la compatibilidad con los artículos 9 y 12 del TCE de una *obligación financiera* no percibida por un Estado, pero *derivada de un acuerdo entre particulares*.

culos 9 y siguientes sólo contemplan expresamente los intercambios entre Estados miembros, ello se debe a que partían de la base de la inexistencia de tributos de las características de un derecho de aduana dentro de dichos Estados. Puesto que la ausencia de tales tributos es una condición previa indispensable para la realización de una unión aduanera que abarque la totalidad de los intercambios de mercancías, los artículos 9 y siguientes suponen asimismo su prohibición" (apdos. 27, 28 y 29).

³³⁰ STJCE 11-VIII-1995. Asunto C-16/94. Edouard Dubois et fils SA, Général cargo services SA c. Garonor exploitation SA. Rec. 9-1995, punto 1.8.44.

El litigio se refería a una "tasa de paso" destinada a compensar la asunción, por una empresa privada, de los gastos derivados de la realización por los servicios de aduanas y los servicios veterinarios de su misión de servicio público, resultante de un acuerdo celebrado por una empresa privada con sus clientes.

El TJCE se basó en el principio de que la imposición a los agentes económicos, en caso de comercio intracomunitario, del coste de los controles y formalidades administrativas efectuados por las aduanas constituye una *exacción de efecto equivalente*.

Para llegar a tal consideración entendió que la naturaleza del acto por el que se impone a un agente económico una parte de los gastos de funcionamiento de los servicios aduaneros era indiferente. El hecho de que la obligación pecuniaria afecte al operador en virtud de un acto unilateral de la autoridad o por medio de una serie de acuerdos privados, como en el caso analizado, resulta siempre, directa o indirectamente, del incumplimiento del Estado miembro de que se trate de las obligaciones financieras que le incumben en virtud de los artículos 9 y 12 del TCE.

En España, ejemplos concretos de exacciones de efecto equivalente lo fueron los denominados *derechos obvencionales de los funcionarios aduanas*³³¹; la *Tasa de Mozos Arrumbadores*³³²; las

³³¹ Los *derechos obvencionales de los funcionarios de aduanas* constituyen unas tasas cobradas por las autoridades aduaneras españolas en favor de sus funcionarios, como compensación de los gastos que se originen a consecuencia de despachos de mercancías en lugares o recintos no públicos, correspondiendo al Ministerio de Economía y Hacienda fijar y revisar dichas indemnizaciones (artículo 57 de la Ley 21/86, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987).

Esta tasa fue considerada como una exacción de efecto equivalente, prohibida por los artículos 9 y 10 del TCE, en STJCE de 11 de julio de 1989. Asunto 170/88 Ford España S.A. c. Estado español.

En el Fallo se declaró que lo dispuesto en los artículos 9

*Tasas oficiales por Servicios de la Subsecretaría de Comercio*³³³; el *Arbitrio sobre Importación de Mercaderías*³³⁴ y *Arbi-*

y 13 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de España y Portugal y a las adaptaciones de los Tratados debe interpretarse en el sentido de que dichos artículos se oponen al cobro de un derecho calculado en función del valor declarado de las mercancías importadas por el hecho de que las operaciones de despacho aduanero de las mismas se efectúen en recintos o lugares que no tengan carácter público. Vid. "Derechos obvencionales de aduanas". Noticias C.E.E., n° 71. 1990, págs. 130 y 131.

³³² La STSJ de Cataluña de 25 de abril de 1994, declaró que la llamada *Tasa de Mozos Arrumbadores* constituye una exacción de efecto equivalente, prohibida de manera expresa por los artículos 35 ("Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana de importación existentes en los intercambios entre la Comunidad en su composición actual y España serán suprimidas el 1 de marzo de 1986. Ningún derecho de aduana de carácter fiscal será aplicable a partir del 1 de marzo de 1986") y 36 ("Los derechos de aduana de exportación y las exacciones de efecto equivalente existentes en los intercambios entre la Comunidad en su composición actual y España serán suprimidos el 1 de marzo de 1986") del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas. Vid. "Devolución de ingresos indebidos con base en el Derecho Comunitario. Sentencia del Tribunal Superior de Cataluña de 25 de abril de 1994". Noticias U.E., n° 117. 1994, págs. 125 y ss.

³³³ Las *Tasas oficiales por Servicios de la Subsecretaría de Comercio* se exigían por la tramitación de autorizaciones de importación y exportación y parece que también se han suprimido definitivamente.

³³⁴ La STS de 14 de junio de 1995 calificó de exacción de efecto equivalente a los gravámenes aduaneros al *Arbitrio sobre la Importación de Mercaderías* que el Ayuntamiento de Ceuta venía percibiendo desde la Ley de 30 de diciembre de 1944, como ingreso de su Hacienda municipal o recurso de su Presupuesto ordinario. Según el artículo 4 de la Ordenanza fiscal reguladora del Ayuntamiento de Ceuta, el hecho imponible de esta exacción consistía en "la importación en Ceuta de toda clase de mercancías, géneros, artículos y demás bienes, cualesquiera que sean el fin a que se destinen y la persona del importador. Se entiende por importación la entrada en Ceuta, definitiva o temporal y a través de cualquier régimen, de tales mercancías". La aplicación de tal Arbitrio municipal subsistió tras la Ley de 22 de diciembre de 1995, del Régimen Económico y Financiero de los Territorios de Ceuta y Melilla, pese a lo establecido en la Base 7ª de la Ley citada, e implicaba un gravamen por la mera y simple entrada de mercancías en tales territorios mediante el sistema de fielatos, Arbitrio o Impuesto denominado "Aforo" y cuyo régimen quedó definitivamente suprimido a partir de la fecha en que comenzase a aplicarse el nuevo Arbitrio sobre la Producción y la Importación para

*trio sobre la Producción e Importación en Ceuta y Melilla*³³⁵.

Ceuta y Melilla creado por la Ley 8/1991, de 25 de marzo.

En su FJ Sexto, el TS justificó su desestimación al recurso de casación en interés de ley presentado por el Ayuntamiento de Ceuta contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Andalucía, de 30 de julio de 1993:

"... dicho Arbitrio ha de integrarse en la noción de << exacción de efecto equivalente a un derecho aduanero a la importación >> ... Se trata en efecto, de una carga pecuniaria impuesta unilateralmente (no hay cobertura de autorización comunitaria ni de disposición de armonización que emane de las Instituciones de las Comunidades Europeas) por el Estado miembro -por un Ente público integrado en el mismo-, y que recae sobre la importación de mercancías, es decir, lo gravado es la pura entrada en el territorio de Ceuta de toda clase de mercaderías por el hecho de tal entrada y sin atender a finalidad alguna de consumo (dado que son también gravadas las mercancías de tránsito); no se extiende el gravamen -y este elemento es decisivo- a las mismas mercancías cuando son producidas en el territorio del Ayuntamiento ceutí, de tal manera que no se trata de un tributo interno perteneciente a un sistema fiscal general, de imposición indirecta, que grave sin distinción alguna y por criterios puramente objetivos a categorías de bienes o productos, sino que, ... , lo gravado es el puro hecho de la entrada de mercancías foráneas, no originarias del territorio de Ceuta, sin que pueda por ello encuadrarse en el artículo 95 del Tratado, según pretende el Ayuntamiento exactor". Vid. "Las exacciones de efecto equivalente. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de junio de 1995", Noticias U.E., nº 133. 1996, págs. 117 a 121.

³³⁵ El *Arbitrio sobre la Producción e Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla* -establecido por la Ley 8/1991, de 25 de marzo (B.O.E. de 26 de marzo de 1991, pág. 9418) para mantener el Arbitrio Municipal sobre la Importación de Mercaderías que hasta 1991 se recaudaba en Ceuta- fue considerado también como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana expresamente prohibido por los artículos 9, 12 y ss. del TCE, en virtud de la STJCE de 7 de diciembre de 1995.

Mediante auto de 16 de diciembre de 1993 -recibido en el TJCE el 4 de febrero de 1994- el TSJ de Andalucía preguntó al Tribunal europeo de Luxemburgo por vía prejudicial si el artículo 25, apartado dos, del Acta relativa a las Condiciones de Adhesión del Reino de España a las Comunidades Europeas, así como el Protocolo número dos de la misma, en relación con las disposiciones del TCE y TCECA sobre la libre circulación de mercancías, permiten después de 1991 la existencia de una exacción como la regulada por la Ley española 8/1991, de 25 de marzo, que aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, configurada de modo que se produce a través del mismo "la casi absoluta ausencia de carga tributaria adicional para las operaciones interiores", a la vez que mantiene la simultánea imposición efectiva sobre las importaciones procedentes del territorio aduanero de la Comunidad.

Dicha cuestión se suscitó como consecuencia de un recurso

Otras exacciones susceptibles de ser consideradas como de efecto equivalente a los derechos aduaneros son: Arbitrios sobre el algodón importado; Recargo sobre la importación de seda; Canon por la propaganda general del aceite de oliva; Exacciones para-fiscales a la importación de semillas; Tasa por autorización de exportación de objetos de valor o interés arqueológico, histórico; Tasas por Servicios sanitarios y por Inspección fitosanitaria³³⁶.

Hay que tener en cuenta, por otra parte, que según reiterada jurisprudencia del TJCE³³⁷, los artículos 9, 12 y 13 del TCE, que prohíben la percepción de derechos aduaneros a la importación o exportación o exacciones de efecto equivalente, no pueden ser

contencioso-administrativo de anulación interpuesto por la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Ceuta contra un Acuerdo adoptado por el Ayuntamiento, el 24 de septiembre de 1991, de aprobación definitiva de la Ordenanza Municipal reguladora del Arbitrio sobre la Producción y la Importación en la ciudad de Ceuta (B.O. de Ceuta de 25 de septiembre de 1995, pág. 143).

El TJCE respondió a al recurso prejudicial planteado declarando que " ... las disposiciones del Acta de Adhesión, así como el Protocolo núm. 2 de esta, en relación con los artículos 9 y 12 del TCE o con la letra a) del artículo 4 del TCECA, o con el artículo 95 del TCE, se oponen a que un Estado miembro recaude un arbitrio que, aunque presente la apariencia de un tributo interno, esté en realidad configurado de tal modo que, ya por el tenor de las normas que lo imponen, ya por el modo en que lo aplique la Administración grave los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría".

Vid. "STJCE de 7 diciembre 1995. Arbitrio sobre la Producción e Importación en Ceuta y Melilla. Exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Discriminación de los productos importados". Quincena Fiscal, n° 2. Enero 1996, págs. 41 a 45.

³³⁶ Vid. BONET, E. Aspectos económico-financieros de las Comunidades Europeas. Cap. XI, "La libre circulación de mercancías". Ministerio de Economía y Hacienda. Ed. Cámara de Comercio e Industria de Madrid. 1985, págs. 472-473.

³³⁷ Vid. STJCE 18-VI-1975. Asunto 94/74. IGAV. Rec. pág. 699 y STJCE 11-VI-1992. Asuntos 149-150/91. Sanders Adour. Rec. pág. 3918.

aplicados conjuntamente con el artículo 95 del mismo Tratado, que proscribe las imposiciones interiores discriminatorias respecto de productos de otros Estados miembros, al ser superiores a las que gravan los productos nacionales similares o concurrentes.

De este modo, mientras el concepto de exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana se refiere a una imposición concreta y exclusiva de los productos importados, la imposición discriminatoria o protectora de las producciones nacionales supone la existencia de productos nacionales similares fiscalmente beneficiados con relación a los mismos productos que proceden de otro Estado miembro, lo que supone la existencia de elementos de comparación pertinentes entre las cargas fiscales respectivas.

La violación de los artículos 9, 12 y ss. del TCE fue invocada ante el TJCE, entre otros, en el Asunto REWE³³⁸ y en el Asunto COMET³³⁹.

En el Asunto REWE, las sociedades alemanas Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral formularon un recurso ante la Chambre d'agriculture de la Sarre solicitando, por una parte, la anulación de unas exacciones cobradas por la Administración alemana en 1968 a título de control fitosanitario de unas manzanas francesas im-

³³⁸ STJCE de 16 de diciembre de 1976. Asunto 33/76. Rewe-Zentralfinanz EG et Rewe Zentral AG c. Landwirtschaftskammere für das Saarland. Rec. 1976, págs. 1989 y ss.

En este Asunto se plantearon ya algunos de los problemas más importantes del contencioso del indebido tributario comunitario, que serán estudiados en Caps. posteriores de esta Tesis: el principio de la autonomía o subsidiariedad procesal a favor de los Estados miembros en la resolución de las demandas de restitución presentadas y sus límites; el problema de la oponibilidad de los plazos de prescripción del Derecho nacional en el ejercicio de las acciones de devolución del indebido y la denominada teoría de la repercusión.

³³⁹ STJCE 16-XII-1976. Asunto 45/76. Comet BV c. Produktschap voor Siergewassen, Rec. 1976, págs. 2043 y ss.

portadas y, por otra, la restitución de los montantes pagados por este concepto, al entender que se había transgredido la prohibición del artículo 9 del TCE de percibir exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana³⁴⁰.

La reclamación fue rechazada por prescripción del plazo previsto en el ordenamiento jurídico germano³⁴¹, por lo que las dos firmas³⁴² recurrieron ante el Tribunal de la Sarre (*Verwaltungsgericht*), recurso que fue denegado. De conformidad con el artículo 177 del TCE, la Sala 7ª del Tribunal federal alemán (*Bundesverwaltungsgericht*) elevó -por escrito de 23 de enero de 1976- una cuestión prejudicial al TJCE³⁴³ para saber si, a pesar del transcurso del plazo previsto en el ordenamiento interno alemán, se puede conservar un derecho a la restitución de los tributos percibidos por las autoridades estatales en violación del Derecho Comunitario.

³⁴⁰ Las sociedades demandantes alegaron además que se había transgredido el apartado 2 del artículo 13 del TCE. No obstante, el Tribunal federal alemán, al elevar la cuestión prejudicial al TJCE, planteó la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de las exacciones en cuestión, no en base al apdo. 2 del artículo 13 cit., que no podía producir efectos directos durante el período transitorio en el que se produjo el litigio que finalizaba el 1 de enero de 1970, sino en virtud del párrafo 1º del artículo 13 del Reglamento 159/66/CEE del Consejo, de 26 de octubre de 1966 (J.O.C.E. n° 192 de 27 de octubre de 1966), que suprimía tales exacciones para las frutas y legumbres a partir del 1 de enero de 1967.

³⁴¹ Según el artículo 58 del Código de Procedimiento judicial administrativo alemán (*Verwaltungsgerichtsordnung*), el importador debe formular su reclamación dentro de **un mes** desde la fecha en que la autoridad nacional impuso la exacción.

³⁴² El litigante en el el Asunto COMET se encontraba en una situación similar según las correspondientes normas procesales danesas.

³⁴³ Fecha de entrada en la Secretaría del TJCE de 6 de abril siguiente.

El TJCE respondió que, en efecto, ya en la sentencia de 11 de octubre de 1973³⁴⁴, el mismo Tribunal reconoció que las exacciones en cuestión equivalían a aranceles aduaneros, expresamente prohibidos por los artículos 9 y ss. del TCE, pero que este pronunciamiento no tiene incidencia sobre el reconocimiento a favor de los Tribunales nacionales de la oponibilidad del agotamiento del plazo de prescripción fijado por los ordenamientos estatales a los justiciables que desean hacer prevalecer su derecho a la restitución de tributos nacionales ilegalmente recaudados.

2.2.3. ARTICULO 30 DEL TCE.

En este precepto se prohíben las *restricciones cuantitativas a la importación y medidas de efecto equivalente* entre los Estados miembros³⁴⁵.

Las *restricciones cuantitativas a la importación y medidas de efecto equivalente* se distinguen claramente, por su naturaleza, de los derechos de aduana y de las exacciones asimiladas a estos, que afectan a las condiciones económicas de las importaciones y exportaciones, sin que por ello supongan una intervención coactiva en la decisión de los operadores económicos³⁴⁶.

³⁴⁴ Asunto 39/73. Rec. 1973, pág. 1039.

³⁴⁵ Sobre este tema pueden consultarse además de CASADO OLLE-RO ("Aplicación judicial ... Ob. cit., págs. 941-44) y FALCON TELLA (Introducción ... Ob. cit., págs. 124 y 125), el trabajo de MARTINEZ LAGE, S., "La contribución de la jurisprudencia a la realización de la libre circulación de mercancías: la eliminación de las medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas", en El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial. Ob. cit., págs. 711 y ss.

³⁴⁶ Vid. STJCE de 10 de diciembre de 1968, Asunto 7/68.

Sin embargo, en la práctica, es frecuente que las medidas de efecto equivalente a una restricción cuantitativa -por ejemplo, controles sanitarios o técnicos llevados a cabo sobre la importación o exportación de mercancías- vayan acompañadas de una exacción de efecto equivalente, utilizada para financiar dichas medidas³⁴⁷.

La calificación e identificación de las medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas, plantea numerosos problemas.

La STJCE de 15 de julio de 1974³⁴⁸ las define como "toda reglamentación comercial de los Estados miembros, susceptible de obstaculizar, directa o indirectamente, actual o potencialmente, los intercambios comunitarios".

Por su parte, la Directiva 70/50 CEE de 22 de diciembre de 1969³⁴⁹ define las medidas de efecto equivalente en los siguientes términos:

"Cualquier disposición legal, reglamentaria o ad-

³⁴⁷ Vid. STJCE de 25 de enero de 1977, Asunto 46/76 y STJCE de 12 de junio de 1986, Asunto 58/85.

³⁴⁸ Asunto 8/74. Asunto DASONVILLE. Rec. 1974/75, pág. 837.

³⁴⁹ El apdo. 3 del artículo 2 de la Directiva mencionada (D.O.C.E. de 19 de enero de 1970) contiene diecinueve supuestos de medidas de efecto equivalente que son clasificados por MARTINEZ LAGE en los ss. grupos:

- a) Medidas relativas a los precios.
- b) Exigencia de condiciones distintas y más gravosas para los productos importados que para los productos nacionales.
- c) Restricciones al disfrute por parte de los productos importados de facilidades que se conceden a los productos nacionales.
- d) Sometimiento de los productos importados a reglamentaciones distintas de las aplicadas a los productos nacionales. MARTINEZ LAGE, S. Ob. cit., págs. 720 a 723.

ministrativa, incluidas las prácticas administrativas, y hasta las simples incitaciones que tengan o puedan tener por efecto imposibilitar las importaciones o hacerlas más difíciles o más costosas que la venta de la producción nacional".

Se incluyen, por tanto, las medidas que hacen más onerosas las operaciones de importación y exportación, e incluso las medidas aplicables indistintamente al comercio interior y al intracomunitario, si obstaculizan este último.

La prohibición de medidas de efecto equivalente a las restricciones cuantitativas no es tan severa como la prohibición de exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana.

En efecto, el artículo 36 del TCE se refiere a ciertas medidas restrictivas de las importaciones, de las exportaciones o del tránsito comunitario, que, sin embargo, no se encuentran prohibidas por estar fundadas en razones de orden público, moralidad, seguridad pública, protección de la salud, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional, o protección de la propiedad industrial y comercial.

Tales medidas, no obstante, no pueden producir discriminaciones arbitrarias, ni constituir una restricción encubierta al comercio entre los Estados miembros.

La aplicación del artículo 30 del TCE que se examina tiene carácter subsidiario y residual respecto de otras disposiciones específicas del mismo Tratado que prohíben también obstáculos a la libre circulación de mercancías, en particular, los artículos 9 a 16 y 95. Ello responde al aforismo según el cual la ley es-

pecial prima sobre el derecho común³⁵⁰.

En consecuencia, el TJCE³⁵¹ sólo examina la compatibilidad de una medida determinada respecto al artículo 30, siempre que dicha medida no entre en el ámbito de aplicación de las disposiciones de los artículos 12 y 13 de un lado, o del artículo 95 de otro.

Según la expresión del Abogado General TESAURO³⁵², el artículo 30 constituye una *lex generalis* en relación a otras normas

³⁵⁰ MAUBLANC-FERNANDEZ, L. y MAUBLANC, J. P.

"L'interdiction des entraves de nature fiscale ou parafiscale ... ". Ob. cit. pág. 374.

³⁵¹ Vid. STJCE 22-III-1977. Asunto 74/76. Ianelli & Volpi SpA c. Ditta Paolo Meroni. Rec. 1977. Première partie, pág. 574. En su apdo. 9, el Tribunal sostiene:

"Considerando que, por amplio que sea el campo de aplicación del artículo 30, no comprende sin embargo los obstáculos contemplados por otras disposiciones concretas del tratado; que en efecto, las consecuencias jurídicas de la aplicación o de una eventual violación de las distintas disposiciones deben ser determinadas en razón de su objetivo propio en el conjunto de los objetivos del tratado, estas consecuencias pueden ser de diferente naturaleza, lo que supone la necesidad de distinguir sus ámbitos de aplicación respectivos, excepción hecha sin embargo del caso de situaciones que pueden simultáneamente someterse a la aplicación de dos o más disposiciones del derecho comunitario;

que de este modo los obstáculos de naturaleza fiscal o de efecto equivalente contemplados en los artículos 9 a 16 y 95 del tratado no emanan de la prohibición del artículo 30".

Vid. también la STJCE 11-XII-1990. Asunto 47/88. Commission c. Danemark. Rec. pág. 4530.

En la STJCE 11-III-1992 (Asuntos 78 a 83/90. Sociétés Compagnie commerciale de l'Ouest y otros c. Receveur principal des douanes de La Pallice-Port. Rec. 1992-3/I, pág. 1872), el Tribunal declaró:

"Según jurisprudencia reiterada (vid., especialmente, la sentencia de 22 de marzo de 1977, Ianelli y Volpi, 74/76, Rec. pág. 557), el ámbito de aplicación del artículo 30 del Tratado no incluye los obstáculos contemplados por otras disposiciones específicas del Tratado y los obstáculos de naturaleza fiscal o de efecto equivalente a derechos de aduana que se contemplan en los artículos 9 a 16 y 95 del Tratado quedan fuera de la prohibición que establece el artículo 30" (apdo. 20).

³⁵² STJCE de 11 de marzo de 1992. Conclusiones. Asuntos 78 a 83/90. Compañía Comercial del Oeste. Rec. pág. 1872.

particulares del TCE, en concreto, las relativas a las imposiciones fiscales y a las exacciones de efecto equivalente. El TJCE pretende garantizar así la coherencia en la aplicación de las normas del Tratado y evitar que el artículo 30 termine por convertirse en una disposición -según expresión de TESAURO- *partout* ("para todo").

La vulneración del artículo 30 del TCE sirvió para fundamentar una demanda de reclamación de lo indebido ante el TJCE en el Asunto LEWIS³⁵³. En Inglaterra se creó un Consejo de desarrollo en el sector de manzanas y peras (*The Apple and Pear Development Council*) por O.M. de 1966 que más tarde se sustituyó por otra Orden de 1980. Las actividades desarrolladas por este Consejo -promoción de estudios e investigaciones científicas, producción, gestión y exportación de manzanas y peras- eran financiadas mediante un tributo recaudado a los productores y autorizado por el Ministerio del ramo. Los productores Lewis, Leighton y Capper se negaron a satisfacerlo, por lo que fueron citados ante el *Tunbridge Wells Country Court* en reclamación del pago eludido del tributo. A su vez, los demandados presentaron una demanda reconventional, en la que exigían al reseñado Consejo de comercialización de manzanas y peras, la restitución de las sumas que le habían pagado desde 1973. Para ello alegaron que las actividades del citado Consejo eran incompatibles con el TCE y que el tributo, en realidad, constituía una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa que debería haber sido eliminada en 1973, tras la adhesión del Reino Unido de Gran Bretaña a la CE.

³⁵³ STJCE, de 13 de diciembre de 1983. Asunto 222/82. *Apple and Pear Development Council c. K. J. Lewis Ltd.*
Rec. 1983, págs. 4083 y ss.

Planteada la cuestión prejudicial, el TJCE interpretó el artículo 30 del TCE indicando los tipos de actividades permitidas y prohibidas y afirmó que la percepción de un tributo destinado a la financiación de actividades incompatibles con el TCE sería también incompatible con el Derecho Comunitario.

2.2.4. ARTICULO 37 DEL TCE.

En este artículo se establece la *adecuación de los monopolios nacionales*³⁵⁴. para asegurar la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

³⁵⁴ Sobre los *monopolios fiscales* pueden consultarse los trabajos del Profesor RODRIGUEZ IGLESIAS que se refieren a continuación:

- El régimen jurídico de los Monopolios del Estado en la Comunidad Económica Europea. Instituto de Estudios Administrativos. I.E.A. Madrid. 1976.
- "Los Monopolios de Estado", en Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho Español. Cívitas. 1981.
- "Monopoles d'Etat et Entreprises publiques". Discipline communautaire et politiques économiques nationales. Kluwer Law and taxation publishers. Amberes. Boston. Londres. Frankfurt. 1984.

Consúltense además los ss. artículos del Profesor SANCHEZ GALIANA:

- "Monopolios fiscales y directrices comunitarias", en R.E.D.F., n° 37, 1983;
- "Los Monopolios de Estado en la CEE: estudio jurisprudencial". Noticias CEE, n° 48. 1989.
- "La legitimidad constitucional de los Monopolios fiscales", en R.E.D.F., n° 67, 1990 y, muy especialmente,
- "Los monopolios fiscales tras el Tratado de la Unión Europea", en Impuestos, n° 12. Junio de 1995.

Examínese también el artículo de BLANCO-MORALES, P., "Los monopolios en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas", Noticias CEE, n° 33. 1987.

Por último, el Profesor FALCON TELLA, en su Introducción ..., Ob. cit., dedica un apartado al estudio de los monopolios fiscales en el Derecho Comunitario (págs. 134 a 138).

En esta norma comunitaria entran en conflicto dos intereses muy diferentes: de un lado, la consecución de uno de los objetivos esenciales de la UE, a saber, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales (artículo 3 C del TCE), en el marco de una economía de mercado abierta y de libre competencia (artículo 3 A TCE). Y de otra parte, la protección de los mercados nacionales mediante la creación por los Estados miembros de monopolios de carácter comercial, constituyendo estos además, una notable fuente de recursos para las Haciendas estatales.

Este precepto obliga a determinar con precisión la noción de *monopolios nacionales de carácter comercial*. En esta tarea ha desempeñado una función esencial la jurisprudencia del TJCE³⁵⁵, incluyéndose en el ámbito de aplicación de tal norma comunitaria los supuestos ss.:

A) Monopolios en sentido estricto, es decir, exclusividad en la oferta, cuando afectan a productos susceptibles de ser objeto de intercambios en régimen de competencia, produciéndose una discriminación al dispensar -en relación con las condiciones de abastecimiento y de mercado- un trato desigual a los productos de otros países comunitarios respecto de los productos nacionales.

B) Situaciones en que un Estado miembro -o también un organismo autónomo, o un particular en régimen de concesión- intervienen "de facto" o "indirectamente" sobre los intercambios

³⁵⁵ Vid. -entre otras- las ss. SSTJCE:

-STJCE de 16 de noviembre de 1970. Asunto 13/70. Cinzano. Rec. pág. 1096.

-STJCE de 30 de abril de 1974. Asunto 155/73. Sacchi.

-STJCE de 21 de junio de 1983. Asunto 271/81.

intracomunitarios, ya con el fin de "controlar" o "dirigir" los referidos intercambios, o tan sólo con la de "influir" sobre ellos.

C) Los *monopolios fiscales*, es decir aquellos monopolios de carácter comercial que además de referirse al comercio de mercancías, tienen un evidente fin suplementario de naturaleza financiera o tributaria, a saber, la obtención de un considerable volumen de ingresos con los que aumentar el Tesoro estatal.

Se excluyen, por el contrario, del ámbito de aplicación del artículo 37 del TCE las ss. situaciones:

A) Monopolios de hecho o monopolios económicos que impliquen una explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo, pues estos supuestos quedan prohibidos expresamente por el artículo 86 del TCE y por el artículo 90.2 del TCE cuando se trata de empresas públicas.

B) Monopolios sobre la prestación de servicios, pese a que posibiliten al Estado la dirección de un sector de la economía nacional, siempre y cuando se respete el principio de libre circulación de mercancías, sin discriminar los productos importados en favor de los de producción nacional.

C) Actividades de fabricación que el monopolio puede desarrollar, dado que el artículo 37 sólo exige la adaptación del aspecto referente a la comercialización que es el que va a afectar al ámbito comunitario.

D) Casos en que el producto importado es situado en las mismas condiciones que el producto nacional afectado por el monopolio, pues no existiría entonces discriminación alguna.

La adaptación de los monopolios nacionales de carácter comercial a las exigencias del TCE corresponde, sobre todo, a los Estados miembros³⁵⁶. Estos deberán adoptar las medidas precisas para lograr el resultado perseguido por el Tratado: la eliminación de discriminaciones entre los nacionales de los Estados miembros respecto a las condiciones de abastecimiento y mercado.

Pero hay que plantearse si la expresión empleada por el artículo 37.1 del TCE, según la cual "Los Estados miembros adecua-

³⁵⁶ En España, la normativa comunitaria analizada obligaba a la transformación de los monopolios fiscales de carácter comercial del Tabaco y del Petróleo.

Así el artículo 48 del Acta de Adhesión de España a la CE, de 12 de junio de 1985 determinaba que el Reino de España "... adecuará progresivamente, desde el 1 de enero de 1986, los monopolios nacionales de carácter comercial ..., de tal modo que, a más tardar, el 31 de diciembre de 1991, quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y mercado".

Respecto al *Monopolio de Tabacos*, la adaptación se produjo por la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, del Monopolio fiscal de Tabacos, desarrollada por el R.D. 2738/1986, de 12 de diciembre, regulador de las actividades de importación y comercio mayorista y minorista de labores de tabaco.

Esta normativa implicó, respecto a los países comunitarios, la eliminación progresiva del monopolio de importación y comercialización al por mayor y su mantenimiento respecto a la fabricación y comercio al por menor, así como en los restantes aspectos (importación y comercio al por mayor) en relación a países no comunitarios.

El *Monopolio de Petróleos* comenzó a adaptarse a las exigencias del artículo 37 del TCE con el R.D. Ley 5/1985, de 12 de diciembre, de adaptación del Monopolio de Petróleos, en cuya virtud se procedió a la supresión, a partir del 1 de enero de 1986, de los derechos exclusivos de exportación y la progresiva liberalización del monopolio de importación y comercialización al por mayor de los productos petrolíferos procedentes de otros países comunitarios.

Finalmente y tras un largo período de transformación, la Ley 34/1992, de 22 de diciembre, de ordenación del sector petrolero, supuso la extinción del Monopolio de Petróleos en España. A partir de entonces se produce la liberalización de las actividades del sector petrolero, sustituyéndose el régimen de otorgamiento de concesiones de facultades del Monopolio a favor de particulares por el de la libertad de actuaciones sometidas a autorización administrativa como medio de control e intervención estatal.)

rán progresivamente los monopolios nacionales de carácter comercial, ... ", se ha de interpretar o no como una exigencia de abolición de tales monopolios.

Al respecto, las opiniones doctrinales han sido contrapuestas. Mientras hay quien es partidario de la necesidad de que los Estados miembros procedan a la supresión de los monopolios comerciales en cualquier caso³⁵⁷, otros sostienen, sin más, la no abolición³⁵⁸. Hay quien mantiene una posición intermedia, estimando que el artículo 37.1 tan sólo exige una paulatina transformación de los monopolios³⁵⁹, y, por fin, algún autor aboga por atender a cada caso concreto³⁶⁰, soluciones estas últimas que parecen las más prudentes, pese a que hay que reconocer que la manera más segura de suprimir las discriminaciones prohibidas por el TCE sea la eliminación del derecho de exclusiva en la comercialización de mercancías.

Al contrario de lo que sucede con otros preceptos del mismo Título del TCE, que atribuyen a los órganos comunitarios competencias decisorias respecto a la eliminación de los obstáculos arancelarios y no arancelarios a la libre circulación de mercancías, en materia de monopolios, el artículo 37.6 solamente con-

³⁵⁷ PAPPALARDO.

"Comentario al art. 37 del Tratado CEE", en Comentario CEE. Vol. I. Giuffrè. Milano. 1965, pág. 205.

³⁵⁸ BRAGUGLIA.

"L'art. 37 del Trattato CEE ed il monopolio italiano dei tabacchi". Rassegna Avv. dello Stato. 1976. I, pág. 205.

³⁵⁹ SANCHEZ GALIANA, J. A.

"Los monopolios fiscales tras el Tratado de la Unión Europea". Ob. cit., pág. 90.

³⁶⁰ RODRIGUEZ IGLESIAS, G. C.

El régimen jurídico ... Ob. cit., págs. 87-88.

fiere a la Comisión de la CE la función de formular Recomendaciones sobre las modalidades y el ritmo de la adaptación prevista.

No obstante ser las Recomendaciones normas comunitarias no vinculantes, tienen una enorme trascendencia. Así, RODRIGUEZ IGLESIAS afirma que en ellas se expresa un *modelo general* de adecuación de los monopolios que, en la práctica, ha resultado decisivo³⁶¹. Incluso, la observancia de este modelo puede resultar vinculante para los Estados miembros si no son capaces de elaborar un modelo alternativo, compatible con el TCE.

³⁶¹ En este sentido, son dignas de mención la Recomendación de 11 de marzo de 1962 que la Comisión dirigió al Gobierno italiano y la Recomendación de 6 de abril del mismo año, dirigida por la Comisión al Gobierno francés (D.O.C.E. núm. 48 de 23 de junio de 1962).

En dichas normas comunitarias se recomendaba la necesidad de eliminar gradualmente tres tipos de discriminaciones:

1° Limitación de las importaciones en relación a las posibilidades de absorción del mercado nacional que resulta del ejercicio del poder discrecional del monopolio, relativas a las cantidades y calidades a importar.

2° Discriminaciones en la formación de los precios resultantes de la aplicación de márgenes entre los precios de cesión y los precios de venta diferentes, ya fuesen productos nacionales o importados o por la fijación de precios de cesión para la producción del monopolio inferiores a los normales del mercado.

3° Disparidad en las condiciones de comercialización entre los productos nacionales y los importados, en lo que se refiere al suministro al detallista, estudios del mercado y publicidad.

Y frente a tales tipos de discriminaciones causadas por los monopolios nacionales de carácter comercial, la Comisión propuso en las mismas Recomendaciones citadas, las ss. medidas:

1° Incrementar paulatinamente las importaciones hasta alcanzar los límites de absorción del mercado nacional.

2° Suprimir progresivamente la desigualdad de los márgenes entre los precios de cesión y de venta de los productos importados respecto a los monopolizados, así como la fijación de unos precios de cesión de los productos monopolizados a un nivel razonable en relación a su coste de mercado.

3° Igualar escalonadamente las condiciones de comercialización de los productos nacionales e importados, sobre todo en lo relativo al abastecimiento al detallista, prospección de mercados y publicidad.

Junto a las Recomendaciones, las Resoluciones del Consejo también han jugado un importante papel en la transformación de los monopolios para evitar discriminaciones³⁶², así como -se ha indicado ya- la jurisprudencia del TJCE³⁶³.

El precepto comunitario referido sirvió para fundamentar la reclamación de restitución formulada con ocasión del Asunto PIGS AND BACON COMISSION c. Mc. CARREN AND COMPANY LIMITED³⁶⁴.

Según el Derecho irlandés, un organismo de Derecho Público "Pigs and Bacon Comission" (en adelante, P.B.C.) estaba autorizado a imponer y recaudar un tributo sobre las cortezas de cerdo destinadas a la fabricación de bacon. Este tributo servía a la financiación de sus actividades, a saber: mejora de la producción, comercialización del producto y pago de un subsidio a la exportación a aquellos productores que realizaban sus exportaciones a través de la mediación del mencionado organismo.

La sociedad Mc. Carren decidió retirarse de este sistema y efectuar sus exportaciones sin la mediación de P.B.C. por lo que renunció al subsidio y se negó a pagar el tributo.

La empresa Mc. Carren fue citada ante la "High Court of Ireland" por falta de pago. Pero mediante la formulación de una demanda reconventional dicha empresa impugnó la incompatibilidad

³⁶² Recuérdese la Resolución del Consejo de 21 de abril de 1970, en la que se prorrogaba implícitamente el plazo para la adaptación de los monopolios de tabacos francés e italiano. Vid. D.O.C.E. 1970. C 50.

³⁶³ Es digna de mencionar la STJCE de 3 de febrero de 1976. Asunto 59/75. *Manguera*. En dicha resolución, el TJCE exigió explícitamente la eliminación de los derechos exclusivos de importación en relación al Monopolio italiano de Tabacos.

³⁶⁴ STJCE de 26 de junio de 1979. Asunto 177/78. *Pigs and Bacon Commission c. Mc. Carren and Company Limited*. Rec., 1979, págs. 2161 y ss.

del sistema aplicado por P.B.C. con el Derecho Comunitario, reclamando la restitución de las sumas que había abonado voluntariamente.

El TJCE declaró contrarios al ordenamiento jurídico comunitario determinados aspectos del sistema de comercialización irlandés y estableció que en caso de pago de un tributo nacional incompatible con el Derecho Comunitario este debe ser devuelto:

" ... en principio, cualquier operador económico sujeto al pago del tributo tiene, por ello, derecho a reclamar la restitución de la parte del mismo destinada a fines incompatibles con el Derecho Comunitario".

2.2.5. ARTICULO 95 DEL TCE.

En tal precepto³⁶⁵ se prohíbe que un Estado miembro grave

³⁶⁵ El artículo 95 permite someter los productos procedentes de otros Estados miembros a gravámenes interiores con tal de que no sean superiores a los que recaen sobre los productos nacionales similares (apdo. 1°), o que no tiendan a proteger indirectamente otras producciones concurrentes (apdo. 2°).

Un análisis de este precepto comunitario se puede encontrar en el excelente trabajo de CASADO OLLERO, G. "El artículo 95 del Tratado de Roma y la diferenciación de los tipos en el I.V.A." (Comentarios a la sentencia de 16 de diciembre de 1986, Asunto 200/85), en Estudios sobre Armonización Fiscal y Derecho Presupuestario Europeo. Ed. T.A.T., Granada, 1987. Revista de Instituciones Europeas. 1987, n° 2.

Consúltese también ADONNINO, P., "Discriminación fiscal internacional". Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXVIII. 1993, págs. 195 y ss. Y MAUBLANC-FERNANDEZ, L. y MAUBLANC, J. P., "L'interdiction des entraves de nature fiscale ou parafiscale à la libre circulation des marchandises". Ob. cit. págs., 373 a 379.

Del precepto aludido se desprende, como subraya FALCON TELLA, que los tributos internos pueden mantenerse siempre que se introduzcan las modificaciones necesarias para eliminar el efecto discriminatorio.

Sin embargo, las exacciones de efecto equivalente están prohibidas en todo caso, "independientemente de la finalidad con que se han instituido y del destino de los ingresos producidos".

directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares o que puedan proteger otras producciones nacionales. El criterio de aplicación de dicha disposición es, por tanto, el carácter discriminatorio o proteccionista de una medida de tributación interna.

Este precepto ha sido considerado, junto con los artículos 96 y 98 del mismo texto normativo comunitario, como una de las "reglas permanentes de naturaleza fiscal del Tratado de Roma", al establecer obligaciones en materia tributaria que recaen sobre los Estados miembros de manera permanente, sea cual fuere el grado de armonización³⁶⁶.

Por otra parte, las sentencias dictadas por el TJCE por transgresión del artículo 95 -y del artículo 96- del TCE son las más numerosas y configuran el núcleo esencial de la jurisprudencia en materia de disposiciones fiscales de aplicación inmediata.

La disposición aludida supone, primero, la plasmación en el Derecho originario europeo del principio de igualdad de tratamiento como principio clave del Derecho Comunitario -y su consecuencia, la no discriminación- y, segundo, revela además el vínculo existente entre el principio de no discriminación y el man-

(STJCE de 1 de julio de 1969. Asunto 24/68). FALCON TELLA, R. Introducción ... Ob. cit., pág. 123.

³⁶⁶ BERLIN, D.

"Portée des dispositions fiscales du Traité de Rome et harmonisation des fiscalités indirectes (a propos de quelques arrêts récents de la Cour de Justice des Communautés Européennes)". Revue Trimestrielle de Droit Européen, n° 4. 1980, págs. 635-636.

tenimiento de la libre competencia y circulación de mercancías³⁶⁷.

En consecuencia, la prohibición contenida en el artículo 95 del TCE persigue la eliminación de todas las formas de protección que puedan resultar de la aplicación de imposiciones interiores discriminatorias respecto a los productos originarios de otros Estados miembros, así como la garantía de la total neutralidad de los impuestos interiores respecto de la concurrencia entre los productos nacionales y los productos importados³⁶⁸.

Advierte el Profesor CASADO OLLERO³⁶⁹ que el carácter discriminatorio o proteccionista de un tributo puede apreciarse tanto en sus elementos estructurales, como en los distintos procedimientos de cuantificación, gestión o recaudación de la prestación tributaria.

La fórmula más común para provocar un resultado fiscalmente discriminatorio consiste -continúa el autor citado- en diferen-

³⁶⁷ En tercer lugar, afirma el Profesor CASADO OLLERO " ... el artículo que comentamos muestra la compleja relación existente entre la soberanía fiscal de los Estados miembros y el poder de establecer y regular sus tributos internos, de una parte, y, de otra, las preocupaciones comunitarias relativas a la libre circulación de mercancías: el precepto sólo limita la soberanía tributaria de los Estados miembros para evitar las discriminaciones fiscales y los tributos con fines proteccionistas, y además no veta cualquier tipo de discriminación, sino sólo aquellas que tengan como criterio de diferenciación el origen de las mercancías". CASADO OLLERO, G. "El artículo 95 ... ". Ob. cit., pág. 387.

³⁶⁸ STJCE 3-III-1988. Asunto 252/86. Bergandi.
Rec. pág. 1343 y STJCE 11-XII-1990. Asunto 47/88. Commission c. Danemark. Rec. pág. 4530.

³⁶⁹ CASADO OLLERO, G.
"El artículo 95 ... ". Ob. cit., págs. 389 y 390.

ciar los tipos de gravamen³⁷⁰, de manera que los productos importados soporten una carga fiscal superior a la de los productos nacionales.

Pero el tratamiento discriminatorio se puede provocar también mediante la doble imposición de un mismo presupuesto de hecho³⁷¹; la diferente determinación de la base imponible³⁷²; previendo diferentes métodos de cálculo de la cuota³⁷³, o condiciones de pago³⁷⁴; privando a la producción importada de una exención o de una medida de favor fiscal, reconocida en cambio a la producción nacional³⁷⁵, o, en sentido contrario, extendiendo a los productos nacionales una desgravación fiscal sólo aplicable a las importaciones³⁷⁶, etc.

³⁷⁰ STJCE de 16 de diciembre de 1986. Asunto 200/85. Comisión de las Comunidades Europeas c. República Italiana.

³⁷¹ -STJCE de 20 de febrero de 1973. Asunto 54/72.
-STJCE de 5 de mayo de 1982. Asunto 15/81. Gaston Shul.
-STJCE de 21 de mayo de 1985. Asunto 47/84.

³⁷² -STJCE de 5 de mayo de 1970. Asunto 77/69.
-STJCE de 22 de marzo de 1977. Asunto 74/76. Iannelli c. Meroni. Rec. pág. 557.

³⁷³ -STJCE de 17 de febrero de 1976. Asunto 45/75.
-STJCE de 22 de junio de 1976. Asunto 127/75.
-STJCE 9-III-1995. Asunto C-345/93. Fazenda Pública y Ministerio Público c. Américo João Nunes Tadeu. Rec. 1995-3/4, págs. 479 y ss.

³⁷⁴ -STJCE de 27 de febrero de 1980. Asunto 55/79.
-STJCE de 10 de julio de 1984. Asunto 42/83.

³⁷⁵ -STJCE de 10 de octubre de 1978. Asunto 148/77.
-STJCE de 30 de octubre de 1980. Asunto 26/80. Schneider-Import. Rec. 3469.
-STJCE de 7 de mayo de 1981. Asunto 153/80. Rec. 1165.
-STJCE de 27 de mayo de 1981. Asuntos 142 y 143/80. Asuntos Essevi y Salengo. Rec. 1413.
-STJCE de 8 de enero de 1980. Asunto 21/79.
-STJCE de 30 de octubre de 1980. Asunto 26/80.

³⁷⁶ STJCE de 29 de abril de 1982. Asunto 17/81.

No obstante, el TJCE³⁷⁷ -en una decisión reciente- ha expresado los límites del principio de no discriminación a que se refiere el artículo 95 TCE, en el marco de un sistema de imposiciones interiores. En efecto. En su sentencia de 27 de octubre de 1993, (Asunto SCHARBATKE³⁷⁸), el TJCE ha considerado que la sola circunstancia de que una exacción parafiscal sea percibida sobre los productos importados, sin deducción de una exacción nacional ciertamente análoga, pero regulada de manera autónoma por la legislación nacional que ha gravado los mismos productos en el Estado miembro de exportación, no constituye una razón que justifique la incompatibilidad de esta exacción con el artículo 95 del TCE³⁷⁹.

³⁷⁷ Sobre el particular, consúltese el estudio de BERLIN, D., "Jurisprudence fiscale européenne". Revue Trimestrielle Droit Européenne. 1990, n° 3, págs. 557 a 561 (apdos. 53 a 59).

³⁷⁸ Asunto 72/92. Herbert Scharbatke. Rec. pág. 5525.

³⁷⁹ La exacción litigiosa era una exacción parafiscal cobrada en Alemania como consecuencia de la presentación ante la inspección de carnes de cerdo con fines comerciales, en beneficio de un fondo de comercialización de productos agrícolas.

La parte recurrente, que explotaba un comercio de carne al por mayor y un matadero en Alemania a partir de cerdos importados de los Países Bajos, discutía la legalidad del cobro de esta exacción en Alemania alegando que los cerdos habían sido ya sometidos en los Países Bajos a una exacción nacional similar, destinada a la financiación de medidas protectoras de los productos neerlandeses.

El reclamante consideraba que la exacción parafiscal cobrada en Alemania era discriminatoria a tenor del artículo 95 del TCE por cuanto no tomaba en consideración la exacción similar ya cobrada en el Estado de exportación.

En apoyo de su pretensión de deducción de las exacciones cobradas en los Países Bajos, la parte reclamante invocó la sentencia G.SCHUL de 5 de mayo de 1982 (Asunto 15/81. Rec. pág. 1409), en la que el TJCE consideró -dentro del sistema del I.V.A. y en virtud del régimen de armonización en este ámbito- que había que tener en cuenta -deduciéndola- la exacción ya cobrada en el país de exportación.

Sin embargo, pese a esta argumentación de la parte litigante, en su sentencia de 27 de octubre de 1993, el TJCE rechazó estas pretensiones por entender que esta solución -válida para una

Ello ha provocado cierto escepticismo en la eficacia de las disposiciones fiscales del TCE para salvaguardar la libre circulación de mercancías como objetivo primordial de la CE. En este sentido, MAUBLANC³⁸⁰ formula la siguiente reflexión:

" ... si la libre circulación de las mercancías está prevista por varias disposiciones del Tratado de Roma que prohíben las trabas de naturaleza fiscal o parafiscal, su aplicación se comprueba difícil a pesar de la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia. En efecto, la pluralidad de las hipótesis contempladas, distintas pese a los numerosos puntos comunes, el realismo económico de las soluciones, el control del destino de los fondos y la medida de las compensaciones otorgadas constituyen un conjunto complejo que no garantiza perfectamente la neutralidad de las operaciones".

Por otra parte -como se ha advertido con anterioridad- según una reiterada jurisprudencia del TJCE, un recurrente no podrá, para obtener la restitución de la cantidad indebidamente ingresada, alegar la incompatibilidad con el Derecho Comunitario de una exacción exigida por una norma nacional, invocando simultáneamente las prohibiciones contenidas en los artículos 12 y 13 y la prohibición de imposiciones interiores discriminatorias a que se refiere el artículo 95 del TCE.

Sin embargo, esta distinción entre los ámbitos de aplicación

materia ya armonizada, como ocurre con el I.V.A.- no es trasladable al ámbito de las exacciones parafiscales, que se regulan por las legislaciones nacionales internas, por lo que la aplicación del artículo 95 del TCE en un marco estrictamente nacional excluye la consideración de eventuales trabas de naturaleza fiscal en las operaciones intracomunitarias.

³⁸⁰ MAUBLANC-FERNANDEZ, L. y MAUBLANC, J. P.
"L'interdiction ... ". Ob. cit., pág. 379.

respectivos de los artículos 12, 13 y 95 del TCE, resulta clara sólo en teoría, pues -recuerda MAUBLANC³⁸¹- la misma " ... se complica cuando se considera el destino de las cargas pecuniarias obtenidas de las exacciones establecidas sobre los productos nacionales y los de otro Estado miembro".

Así, según jurisprudencia comunitaria constante³⁸², si la carga pecuniaria obtenida por la exacción se destina a financiar un fondo del que se benefician exclusivamente los productos nacionales gravados, la contribución general establecida según los mismos criterios sobre los productos importados y los productos nacionales constituye una carga clara para los primeros, y la obtención de beneficios o ayudas -contempladas en los artículos 92 a 94 del TCE³⁸³- para los segundos. Por el contrario, si el producto de la exacción financia un fondo del que se benefician principal pero no exclusivamente los productos nacionales, la contribución general establecida según los mismos criterios sobre los productos importados y los productos nacionales resulta discriminatoria en el sentido del artículo 95 del TCE.

En consecuencia, el destino de los fondos recaudados a tra-

³⁸¹ MAUBLANC-FERNANDEZ, L. y MAUBLANC, J. P.
"L'interdiction ... ". Ob. cit., pág. 375.

³⁸² Vid. entre otras la STJCE 19-VI-1973. Asunto 77/72. Capolongo. Rec. pág. 611 y la STCJE 18-VI-1974. Asunto 94/74. IGAV. Rec. pág. 699.

³⁸³ En estos preceptos, el TCE arbitra un procedimiento para el control de la compatibilidad de las *ayudas públicas* otorgadas por los Estados miembros a algún sector de la economía nacional con las normas comunitarias.

El destino -de todo o parte del importe recaudado por las exacciones impuestas sobre productos de otro Estado miembro- para financiar productos nacionales constituye una forma o modalidad de tales ayudas, que serán examinadas más adelante en un apartado específico de este mismo Cap. II.

vés de una exacción aparentemente exigida en idénticas condiciones sobre todos los productos nacionales o importados -lo que se denomina *compensación*- implica una apreciación global y una correlación entre la carga impuesta al producto y las ventajas por él recibidas:

a) Una compensación integral de la carga soportada por el producto nacional conduce a calificar la contribución como *exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibido* por el artículo 12 del TCE³⁸⁴.

b) Una compensación parcial de esta misma carga soportada por el producto nacional conduce a calificar la contribución de *imposición discriminatoria* en el sentido del artículo 95 del TCE³⁸⁵. En tal caso, una exacción es ilegal no en sí misma sino en la medida en la que es discriminatoria y en la medida en que excede de la carga soportada por el producto nacional, corres-

³⁸⁴ El TJCE declaró este extremo en su STJCE de 11-III-1992 (Asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90. COMPAGNIE COMMERCIALE DE L'OUEST Y OTROS. Rec. 1992-3/I, págs. 1881 y 1882):

" ... si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos del tributo de que se trata compensan íntegramente la carga que soporta el producto nacional en el momento de su despacho a consumo, dicho tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 12 y siguientes del Tratado" (FJ 27).

³⁸⁵ En el Asunto COMPAGNIE COMMERCIALE DE L'OUEST Y OTROS, el TJCE declaró:

"En cambio, si estas ventajas sólo compensan una parte de la carga que recae sobre el producto nacional, el tributo en cuestión está regulado por el artículo 95 del Tratado. En este último caso, la exacción sería incompatible con el artículo 95 del Tratado y, por tanto, estaría prohibida en la medida en que resultara discriminatoria en perjuicio del producto importado, es decir, en la medida en que compensara parcialmente la carga que soporta el producto nacional al que se aplica" (FJ 27).

pondiendo al juez nacional apreciar esta proporción³⁸⁶.

Por tanto, una autoridad nacional que establezca sobre un producto de otro Estado miembro de la Unión Aduanera una exacción de efecto equivalente a un derecho aduanero vulnerará los artículos 9, 12 y ss. del TCE. Pero si una parte del importe obtenido con tal exacción es distribuida bajo diversas formas con el fin de proteger la producción o comercialización de productos nacionales -compensación- en tal caso, puede constituir una ayuda contemplada por los artículos 92 a 94 del TCE, contraviniendo además indirectamente el artículo 95 del TCE, al dispensar a los productos de otros Estados miembros un trato fiscal discriminatorio, por ser menos favorable respecto del dispensado a los productos nacionales similares.

Este planteamiento³⁸⁷ tiene gran trascendencia pues, el debate sobre la conformidad de una exacción parafiscal con el Derecho Comunitario y la reclamación de devolución subsiguiente puede fundarse en la incompatibilidad de la ayuda financiada por medio de esta exacción según prevén los artículos 92 a 94 del TCE. Este tema será objeto de estudio en un apartado específico de este Cap. II.

³⁸⁶ En el Asunto COMPAGNIE COMMERCIALE DE L'OUEST Y OTROS, el TJCE determinó:

"Corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la carga que recae sobre el producto nacional resulta compensada total o parcialmente por la utilización de lo recaudado por la exacción de que se trata de modo que beneficie a los productos nacionales" (FJ 28).

Este último extremo se examinará más detenidamente en el Cap. IV de esta Tesis Doctoral, al tratar de la autonomía procesal e institucional de los Estados miembros en el procedimiento para la devolución del indebido tributario comunitario.

³⁸⁷ Vid. MAUBLANC-FERNANDEZ, L. y MAUBLANC, J. P.
"L'interdiction ... ". Ob. cit., pág. 377.

El Asunto HUMBLOT³⁸⁸ y el Asunto DEVILLE³⁸⁹ fueron resueltos por el TJCE basándose en la transgresión por la Administración tributaria francesa del artículo 95 del TCE, precisamente porque el tipo de gravamen del impuesto especial para los automóviles de importación resultaba muy superior al aplicado a los vehículos de producción nacional.

En el Asunto HUMBLOT, el TJCE declaró que " ... el artículo 95 del Tratado prohíbe someter los vehículos que superen una determinada potencia fiscal a un impuesto especial fijo, cuyo importe sea varias veces superior al importe más elevado del impuesto progresivo aplicable a los vehículos que no alcancen dicha potencia fiscal, en los casos en que los únicos vehículos gravados por dicho impuesto especial sean los importados de otros Estados miembros".

En el Asunto DEVILLE, el Sr. Deville planteó un litigio ante la "Administration des Impôts" francesa, en el que reclamaba la devolución del impuesto especial fijo que satisfizo por su automóvil en 1982 y que posteriormente fue declarado contrario al artículo 95 del TCE en la STJCE de 9 de mayo de 1985, en el referido Asunto HUMBLOT.

El Sr. Deville era propietario de un automóvil de fabricación italiana de una potencia fiscal superior a 16 CV. El 10 de diciembre de 1982, pagó el impuesto especial fijo correspondiente a su vehículo. El 31 de diciembre de 1985, por lo tanto después de la sentencia que declaró la incompatibilidad del impues-

³⁸⁸ STJCE de 9 de mayo de 1985. Asunto 112/84. Humblot c. Directeur des services fiscaux. Rec. 1985, págs. 1367.

³⁸⁹ STJCE de 29 de junio de 1988. Asunto 240/87. Deville c. Administrations des impôts. Rec. 1988, págs. 3513 y ss.

to especial con el artículo 95 del TCE, presentó una reclamación con objeto de que se le devolviera la diferencia entre el importe del impuesto especial satisfecho y el del impuesto diferencial más alto que grava los vehículos de fabricación francesa.

La *Administration des Impôts* desestimó dicha reclamación por haberse presentado fuera de plazo, esto es, por extemporánea. E Sr. DEVILLE recurrió la mencionada decisión ante el *Tribunal de grande instance* de Lille, quien planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación de los principios generales del Derecho Comunitario en materia de devolución de tributos nacionales percibidos en contravención con el ordenamiento jurídico europeo.

El TJCE declaró -como más adelante se estudiará- que la obligación de devolución que incumbe al Estado miembro deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que se ha infringido, es decir, en este caso el artículo 95 del TCE.

La sentencia de 17 de septiembre de 1987, dictada por el TJCE en el Asunto FELDAIN³⁹⁰, implicó también indirectamente el reconocimiento del derecho a la restitución de un indebido tributario, por incompatibilidad de una norma francesa de exacción sobre vehículos a motor con el artículo 95 del TCE.

En efecto, el Sr. FELDAIN sostuvo -ante el *Directeur Général des Impôts* francés (5 de septiembre de 1984) y ante el *Tribunal de Grande Instance* de Mulhouse (20 de noviembre de 1984)- su derecho a la restitución de la diferencia entre la cuotas que satisfizo en 1983 y 1984 en concepto de los impuestos especial y diferencial que gravaban los vehículos de la categoría de 12

³⁹⁰ STJCE 17-IX-1987. Asunto 433/85. Jacques Feldain c. *Directeur des services fiscaux du département du Haut Rhin*. Rec. 1987-8, págs. 3521 y ss.

a 16 CV. Planteó también ante el juez francés que la Ley n° 85/695³⁹¹ resultaba contraria al artículo 95 del TCE, debiendo por consiguiente declararse su inaplicabilidad.

Así las cosas, el *Tribunal de Grande Instance* de Mulhouse formuló al TJCE una cuestión prejudicial para saber si el artículo 95 del TCE prohíbe gravar los vehículos automóviles que exceden de determinada potencia fiscal con un impuesto diferencial cuyas cuotas aumentan de modo exponencial en función de dicha potencia fiscal, ella misma determinada por una fórmula que tiende a hacer soportar los efectos de la referida progresividad exponencial a los vehículos de determinada cilindrada, cuando dichos vehículos no se fabrican en Francia pero sí en otros países de la CE.

A tal interrogante del juez nacional, el TJCE respondió que " ... las modalidades de cálculo del impuesto diferencial son tales que los automóviles importados de otros Estados miembros son los únicos que se incluyen en las categorías fiscales más fuertemente gravadas, sin que esto se justifique en base a un criterio objetivo. Como esta situación hace que los propietarios de dichos automóviles soporten un coste adicional, se incita a que los consumidores compren, entre los vehículos de categoría superior, automóviles de fabricación francesa en lugar de automóviles importados de otros Estados miembros" (FJ 18).

En consecuencia, se declaraba incompatible con el artículo 95 del TCE el impuesto sobre la circulación de automóviles francés, implicando de este modo, el reconocimiento del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente por el deman-

³⁹¹ J.O.R.F. de 12-VII-1985, pág. 7855.

dante a la Administración tributaria francesa:

"Un sistema de impuesto sobre la circulación que, por una parte, al establecer un tramo impositivo que incluye más potencias fiscales que los demás, frena la progresión normal del impuesto en beneficio de los automóviles de categoría superior de fabricación nacional, y que, por otra parte, contiene modalidades de determinación de la potencia fiscal desfavorables para los automóviles importados de otros Estados miembros, tiene efecto discriminatorio o protector en el sentido del artículo 95 del Tratado" (FJ 29).

En igual sentido se pronunció el TJCE, en su reciente sentencia de 9 de marzo de 1995³⁹², Asunto TADEU³⁹³. El Sr. Nunes TADEU pagó a la Aduana de Oporto 276.665 escudos en concepto de Impuesto sobre los Automóviles calculado con arreglo al artículo 1 del Decreto-ley n° 152/89, de 10 de mayo de 1989³⁹⁴. No obs-

³⁹² Vid. "Impuesto sobre los automóviles. Tributos internos. Discriminación. Sentencia de 9 de marzo de 1995". Revista Noticias U.E., n° 133. 1996, págs. 111 a 114.

³⁹³ STJCE 9-III-1995. Asunto C-345/93. Fazenda Pública y Ministerio Público c. Américo João Nunes Tadeu. Rec. 1995-3/4, págs. 479 y ss.

³⁹⁴ J.O.R.F., serie I, n° 107, de 10 de mayo de 1989, pág. 1858.

Dicho precepto establecía:

"El Impuesto sobre los Automóviles (IA) es un tributo interno que grava los vehículos automóviles ligeros destinados al transporte de pasajeros, bien importados, ya sea nuevos o de segunda mano, o bien montados o fabricados en Portugal, y que sean matriculados.

El Impuesto es de carácter específico, monofásico y su tipo es variable en función de la cilindrada, de conformidad con la tarifa que figura como anexo al presente texto legal, del que constituye parte integrante.

La cuota del Impuesto que se liquide sobre los automóviles usados de importación, con más de dos años transcurridos desde que fueron matriculados por primera vez, será objeto de una bonificación del 10% sobre los valores que resulten de la aplicación de la tarifa mencionada en el apartado anterior".

tante, el Sr. TADEU reclamó su devolución al *Tribunal Fiscal Aduanero do Porto* en diciembre de 1991. Alegó que dicho Impuesto resultaba contrario a los artículos 5, 85 y 95 del TCE, en la medida en que se aplicaba a los vehículos de segunda mano importados. Mediante resolución de 3 de abril de 1992, el Tribunal Aduanero do Oporto estimó las pretensiones del Sr. Nunes TADEU.

Ante tales circunstancias, la Administración de Hacienda portuguesa (*Facenda Pública*), respaldada por el Ministerio Fiscal portugués, formuló contra dicha resolución recurso de apelación ante el Supremo Tribunal Administrativo. Este alto órgano jurisdiccional portugués planteó por vía prejudicial al TJCE si la norma tributaria citada con anterioridad resultaba o no contraria a los artículos 9 y 12 del TCE, primero, y al artículo 95 del TCE, después.

El TJCE entendió desde un inicio que " ... no se puede calificar de derecho de aduana o de exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado, un impuesto sobre los automóviles que se aplica sin distinción tanto a los vehículos montados o fabricados en el Estado miembro en el que se recauda como a los vehículos importados, lo mismo nuevos que de segunda mano" (FJ 7).

Y respecto a la segunda cuestión, el TJCE sostuvo que " ... la recaudación por un Estado miembro de un impuesto sobre los automóviles de segunda mano procedentes de otro Estado miembro es contraria al artículo 95 del Tratado, cuando la cuota del impuesto, calculada sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo, excede de la cuantía del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos automóviles de segunda mano similares

ya matriculados en el territorio nacional" (FJ 20), los cuales, al haber sido gravados en el momento de dicha matrícula, no lo son ya cuando son revendidos como de segunda mano.

2.2.6. ARTICULO 6 DEL TCE.

En el mismo³⁹⁵ se proclama la *prohibición general de cualquier discriminación*³⁹⁶ por razón de nacionalidad (antes del

³⁹⁵ El artículo 6 del TCE ha sido modificado por el artículo G. 8 del TUE de 1992. Con anterioridad, el principio por el que se prohíbe toda discriminación por razón de nacionalidad se contenía en el artículo 7 del TCE.

Este principio se desarrolla en relación con ámbitos específicos de aplicación del TCE en el artículo 48 (libre circulación de trabajadores); artículo 52 (libertad de establecimiento); artículos 59 y 65 (libre prestación de servicios) y artículo 67 (libre circulación de capitales).

³⁹⁶ LENAERTS diferencia entre *discriminación directa* y *discriminación indirecta*.

Para este autor, "Hay discriminación 'directa' cuando una reglamentación comunitaria o nacional aplica un criterio de distinción prohibido o somete casos diferentes a una reglamentación formalmente idéntica.

Hay discriminación 'indirecta' cuando, aun no aplicando criterios de distinción prohibidos, una reglamentación comunitaria o nacional aplica otros criterios de distinción cuyos efectos son idénticos o al menos análogos a los que llegaría la aplicación del criterio de distinción prohibido".

LENAERTS advierte también que "Las aplicaciones más sorprendentes de la diferencia entre la discriminación directa y la discriminación indirecta aparecen en la jurisprudencia que el Tribunal ha consagrado al principio de no discriminación en razón de nacionalidad y al principio de igualdad de remuneración de los trabajadores masculinos y de los trabajadores femeninos cuando realizan un trabajo idéntico". LENAERTS, K. "L'Egalite de traitement en Droit Communautaire. Un principe unique aux apparences multiples". Cahiers de Droit Européen, n° 1-2. Vol. XXVII. 1991, pág. 12.

Además, sobre el principio comunitario de *igualdad de tratamiento* y *no discriminación fiscal* pueden consultarse los ss. trabajos:

- ADONNINO, P.: "Discriminación fiscal internacional". Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LXXVIII. 1993, págs. 195 y ss.
- APOLLIS, G.: "Le principe de l'égalité de traitement en droit économique communautaire". Revue du Marché

TUE, artículo 7).

Esta prohibición constituye una de las múltiples aplicaciones -no discriminación por razón de sexo, igualdad en el ámbito de la política agrícola común, etc.- que se derivan del *principio comunitario de igualdad de tratamiento*³⁹⁷ -principio este, empero, no enunciado como tal en ningún precepto del TCE- y expresa la necesidad de evitar o reducir los efectos perjudiciales de situaciones discriminatorias.

Tampoco existe una definición de la discriminación fiscal en la normativa comunitaria. Sobre el particular, ADONNINO³⁹⁸ ha escrito:

"El concepto de discriminación supone que la *diferencia de trato es injustificable*, en lo que respecta a las dos situaciones que se comparan y a la finalidad para la que se toman en cuenta; si la situación de discriminación presunta está justificada, no representa una discriminación, porque de otro modo la

Commun, n° 234. 1989, pág. 74.

-AVERY JONES, J. y Otros: "The non-discrimination article in tax treaties", en *European Taxation*, n° 10. 1991, págs. 310 y ss.

-CLAEYS BOUUAERT, I.: "La règle de non discrimination dans la jurisprudence fiscale de la Cour de Justice Européenne". *Journal de droit fiscale*, n° 9-10. 1991, págs. 290 y ss.

³⁹⁷ Al respecto, ADONNINO expresa lo siguiente:

"El concepto de discriminación recuerda al de igualdad, siendo su opuesto, y por consiguiente corresponde en principio al concepto de desigualdad.

El concepto de igualdad supone que se aplique la misma reglamentación a dos relaciones que se han producido en conexión con las mismas situaciones y que tienen iguales características.

Por consiguiente, supone que se compara la relación real que se regula y otra relación hipotética con la cual ha de compararse la primera". ADONNINO, P. Ob. cit. pág. 198.

³⁹⁸ ADONNINO, P.
Ob. cit., pág. 199.

igualdad de trato sería discriminatoria al no estar justificada".

En sentido amplio, el principio de igualdad y su consecuencia, la no discriminación, desempeñan una función esencial en la Comunidad Europea, pues como afirma LENAERTS, "El conjunto del Tratado CEE reposa sobre la premisa de que ni la nacionalidad de las personas ni el origen nacional de las mercancías, los servicios o de los capitales pueden entorpecer la libertad del agente económico deseoso de sacar partido de las probabilidades ofrecidas por el mercado comunitario. Ni la Comunidad, ni los Estados miembros, ni, en determinados casos, los particulares tienen derecho a establecer una discriminación fundamentada en la nacionalidad"³⁹⁹.

Además, el principio de igualdad "contribuye de manera importante a la construcción de la << Europa del ciudadano >>, pues más allá del objetivo económico de una integración del mercado tan completa como sea posible, la Comunidad pretende también conferir a sus ciudadanos, por la interpretación de las normas jurídicas de las que se ha dotado, la protección de derechos que apenas tienen relación con la actividad económica"⁴⁰⁰.

En concreto, la violación del referido artículo 6 del TCE sirvió como fundamento en el Asunto COMISION c. REINO DE BELGICA⁴⁰¹ para plantear la restitución del ingreso tributario indebido, a cuyo estudio se dedican las siguientes páginas.

³⁹⁹ LENAERTS, K.
"L'Egalite ... ". Ob. cit., pág. 21.

⁴⁰⁰ LENAERTS, K.
"L'Egalite ... ". Ob. cit, pág. 25.

⁴⁰¹ STJCE de 3 de mayo de 1994. Asunto C-47/93. COMISION EUROPEA c. REINO DE BELGICA. Rec. 1994-5, pág. I-1593.

En este caso, el indebido tributario comunitario objeto de la STJCE de 3 de mayo de 1994 surgió al exigir el Reino de Bélgica a los nacionales de otros Estados miembros de la UE que cursaran estudios en su territorio con vistas a adquirir una formación profesional en centros universitarios, pero no a los propios ciudadanos belgas, el pago de una tasa o derecho de matrícula complementario, comúnmente llamado *minerval*.

Se trata de un tema⁴⁰² sobre el que ya se pronunció el TJCE en anteriores ocasiones, bien al plantearsele una cuestión prejudicial (sentencia de 13 de julio de 1983, Asunto FORCHIERI⁴⁰³; sentencia de 13 de febrero de 1985, Asunto GRAVIER⁴⁰⁴ -respecto a la formación profesional no universitaria-; sentencia de 2 de febrero de 1988, Asunto BARRA⁴⁰⁵ y sentencia de 2 de febrero de

⁴⁰² Vid. sobre el particular, "Primauté du Droit Communautaire. Répétition de l'indu.- Minerval". Revista Europe, n° 11. Nov. 1993, págs. 9 y 10.

⁴⁰³ Asunto 152/82. Sandro Forcheri et Marisa Marino, épouse Forchieri, c. État belge et Asbl Institut supérieur de sciences humaines appliquées. École ouvrière supérieure. Rec. 1983, pág. 2323 y ss.

⁴⁰⁴ Asunto 293/83. Françoise Gravier c. Ville de Liège. Rec. 1985, pág. 593 y ss.

⁴⁰⁵ STJCE de 2 de febrero de 1988. Asunto 309/85. BRUNO BARRA c. ETAT BELGE. Rec. 1988, págs. 1099 y ss.

En 1985, el Tribunal de première instance de Lieja (Bélgica) planteó dos cuestiones prejudiciales al TJCE referentes a la interpretación de ciertos principios de Derecho Comunitario para poder apreciar la compatibilidad con ellos de una ley belga por la que se limitaba la posibilidad de obtener la restitución de unos derechos de matrícula, *-minervals-* que según la STJCE en el Asunto Gravier eran indebidos por contravenir el artículo 7 del TCE (hoy, artículo 6).

El Sr. Barra -lo mismo que los restantes dieciséis recurrentes- cursó estudios secundarios técnicos y profesionales en Bélgica. El Reino de Bélgica imponía a los alumnos nacionales de otros Estados miembros, como condición para el acceso a los cursos de enseñanza profesional, el pago de unas tasas anuales de matrícula que no se exigían a los estudiantes de nacionalidad belga. Por ello, el Sr. Barra y los demás firmantes solicitaron

1988, Asunto BLAIZOT⁴⁰⁶ -respecto a la formación profesional universitaria-), o bien, por la vía del recurso por incumplimiento (sentencia de 2 de febrero de 1988, Asunto COMISION c. REINO DE BELGICA⁴⁰⁷).

La Comisión, planteó ya en 1987 -Asunto 293/85- un recurso por incumplimiento⁴⁰⁸, (uno de los medios de control de la adaptación del Derecho interno al ordenamiento jurídico comunitario con arreglo a los artículos 169 a 171 del TCE, junto con la cuestión prejudicial del artículo 177 del TCE).

En aquella ocasión, la institución comunitaria pretendía

a la Administración belga la devolución de tales derechos de matrícula.

El Estado belga se negó a devolverles el importe de las tasas de matrícula que habían pagado antes de la fecha de la sentencia Gravier, alegando que los demandantes no habían ejercitado -como exigía la ley- una acción judicial de reembolso antes de la fecha de la mencionada Sentencia.

El juez nacional belga consultó por la vía prejudicial al Tribunal europeo sobre el Asunto. El TJCE respondió que una disposición legal nacional que prive del derecho a obtener la devolución de los derechos de matrícula indebidamente pagados sólo por haber ejercitado la acción de devolución después de haberse dictado la sentencia por la que se invalida dicha norma nacional es inoponible en virtud del Derecho Comunitario; al hacer imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el TCE.

⁴⁰⁶ Asunto 24/86. Vincent Blaizot c. Universidad de Lieja y otros. Rec. 1988, págs. 379 y ss.

⁴⁰⁷ Asunto 293/85. Comisión de las Comunidades Europeas c. Reino de Bélgica. Rec. 1988-2, págs. 305 y ss.

⁴⁰⁸ Por *incumplimiento* hay que entender, según la jurisprudencia del TJCE (Vid. sentencia de 5 de mayo de 1970. Asunto 77/69. Comisión c. Bélgica. Rec. XVI, págs. 237 y ss.), tanto las conductas positivas como las omisiones o retrasos en la ejecución de las Directivas de armonización fiscal y demás normas comunitarias, sea cual sea la instancia responsable dentro del Estado, incluidas las Comunidades Autónomas, los órganos jurisdiccionales y los órganos 'constitucionalmente independientes'.

El objeto del recurso es determinar si ha existido o no incumplimiento por el Estado de las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario. FALCON TELLA, R. Introducción ... Ob. cit., pág. 231.

también -fundándose en una razón muy semejante al recurso que aquí se estudia- que el TJCE declarara el incumplimiento por el Reino de Bélgica del principio comunitario de igualdad de trato a los no nacionales consagrado en el artículo 6 del TCE⁴⁰⁹.

Pero la inobservancia por la Comisión de las garantías procesales previstas en el artículo 169 del TCE, motivó entonces que el TJCE declarara la inadmisibilidad del recurso de incumplimiento planteado por aquella, sin entrar en el fondo del asunto⁴¹⁰.

No obstante ello, la reticencia del Reino de Bélgica en la aplicación de la normativa citada motivó que la Comisión, en cuanto *guardián y garante* del TCE, interpusiera nuevamente ante la Secretaría del TJCE, el 17 de enero de 1993, un recurso por incumplimiento.

La exigencia de los derechos de matrícula complementarios se implantó en el Reino de Bélgica en virtud de la Ley sobre Financiación y Control de los Centros Universitarios, de 27 de julio de 1971⁴¹¹, como forma de financiación de los gastos ordinarios de funcionamiento de las instituciones universitarias.

⁴⁰⁹ Antes del 1 de noviembre de 1993 -fecha de la entrada en vigor del TUE, firmado en Maastricht en febrero de 1992- el contenido de este precepto correspondía al artículo 7 del TCE.

⁴¹⁰ STJCE de 2 de febrero de 1988. Asunto 293/85.
Rec. 1988-2.

En su apdo. 20 se afirma:

" ... la brevedad de los plazos señalados por la Comisión -ocho días civiles para responder a la carta de requerimiento y quince días para pronunciarse sobre el dictamen motivado- no está justificada. De ello resulta que en el presente asunto falta uno de los requisitos de admisibilidad de los recursos basados en el artículo 169 del Tratado CEE, a saber, que el procedimiento precontencioso se haya desarrollado de forma regular. Por tanto, debe declararse la inadmisibilidad del recurso".

⁴¹¹ Moniteur belge de 17-9-1971.

Posteriormente, la Ley de 5 de enero de 1976⁴¹², modificadora de la anterior, estableció en su artículo 85 exenciones a la exigencia del *minerval* únicamente en favor de determinadas categorías de estudiantes⁴¹³.

Por su parte, el artículo 2 del R.D. n° 171, de 30 de diciembre de 1982⁴¹⁴ fijó el importe máximo del *minerval* exigible por las instituciones universitarias a los estudiantes extranjeros no exentos, en la mitad del coste a tanto alzado por alumno.

Para dar cumplimiento a la STJCE de 13 de julio de 1983, Asunto FORCHIERI⁴¹⁵, en la que se declaró contrario al Derecho Comunitario la exigencia de derechos de matrícula complementarios a la esposa de un funcionario comunitario residente en Bélgica, se dictó la Ley de 21 de junio de 1985⁴¹⁶, relativa a la enseñanza.

⁴¹² Moniteur belge de 6-1-1976.

⁴¹³ Tales categorías son:

- a) los estudiantes de nacionalidad belga;
- b) los estudiantes de nacionalidad luxemburguesa;
- c) los estudiantes de nacionalidad extranjera cuyos padres o cuyo tutor legal tengan su domicilio o residan en Bélgica y ejerzan o hayan ejercido en este país sus principales actividades profesionales;
- d) los estudiantes que residan en territorio belga, cuyos padres o cuyo tutor legal trabajen o hayan trabajado en territorio belga y sean nacionales de un Estado miembro de la CEE.
- e) los estudiantes de países en vías de desarrollo.
- f) los estudiantes extranjeros que gocen de una beca de estudios.
- g) los estudiantes extranjeros distintos de los citados que no superen un 2% del total de los estudiantes belgas regularmente tomados en consideración el año académico anterior en una rama de estudios.

⁴¹⁴ Moniteur belge de 21-2-1983.

⁴¹⁵ Asunto 152/82, ya cit. Rec. 1983, pág. 2323.

⁴¹⁶ Moniteur belge de 6 de julio de 1985.

En virtud del apdo. 1 del artículo 16 de la misma, se incluyeron dentro de las categorías de estudiantes comunitarios exentos, a los "estudiantes, nacionales de un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, que estén regularmente instalados en el territorio belga y que ejerzan o hayan ejercido una actividad profesional", así como los "estudiantes cuyo cónyuge, nacional de un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea, esté regularmente instalado en el territorio belga y ejerza o haya ejercido una actividad profesional en dicho territorio".

En el apdo. 2 del artículo 16 de la Ley referida se confiere a los rectores de las instituciones universitarias la facultad de denegar, a partir del año académico 1985-86, " ... la matriculación de estudiantes que no sean tenidos en cuenta a efectos de la financiación de los centros universitarios", a cargo del Estado belga, esto es, los alumnos extranjeros no exentos del pago del *minerval*.

El artículo 63 de la Ley de 1985 condiciona el ejercicio del derecho a la devolución de las tasas de matriculación complementarias indebidamente abonadas por los alumnos y estudiantes nacionales de un Estado miembro de la CEE que hubieran cursado estudios de formación profesional universitarios y no universitarios en Bélgica, al afirmar que sólo " ... se reembolsarán en virtud de resolución judicial, dictada conforme a una acción de repetición, que hubiere sido entablada ante los Tribunales belgas con anterioridad al 13 de febrero de 1985", fecha esta de la sentencia que resolvió el Asunto GRAVIER⁴¹⁷.

En la sentencia GRAVIER, el TJCE afirmó que la exigencia del

⁴¹⁷ Asunto 293/83, ya cit. Rec. 1985, pág. 593 y ss.

derecho de matrícula complementario como requisito de acceso a los cursos de formación profesional no universitarios de los estudiantes nacionales de los demás Estados miembros, mientras que semejante carga no se imponía a los estudiantes nacionales, constituía una discriminación por razón de la nacionalidad prohibida por el artículo 6 del TCE.

El TJCE, en sentencia de 2 de febrero de 1988, Asunto BLAIZOT⁴¹⁸, amplió el alcance de la sentencia GRAVIER también a la enseñanza universitaria.

Por último, el R.D. n° 435, de 31 de marzo de 1987, declaró exentos del pago del *minerval* a "los estudiantes nacionales de un Estado miembro de la Comunidad que inicien en Bélgica un año de estudios a condición de que aporten la prueba de haber sido admitidos, en su país de origen, para realizar estudios idénticos y de haber abonado en dicho país los correspondientes derechos de matrícula".

Las pretensiones de la Comisión y las alegaciones del Reino de Bélgica fueron las siguientes:

A) Primera pretensión.

La Comisión consideró que el ordenamiento jurídico belga (Comunidad Francófona) conculcaba el principio de no discriminación por razón de la nacionalidad prescrito en el artículo 6 del TCE⁴¹⁹, en conexión con los principios de libertad de esta-

⁴¹⁸ Asunto 24/86, ya citado. Rec. 1988, pág. 379.

⁴¹⁹ Reiteramos que este principio se contenía en el antiguo artículo 7 del TCE, modificado por el artículo G del TUE, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 y vigente a partir del 1

blecimiento (artículo 52 del TCE) y libertad de prestación de servicios (artículos 59⁴²⁰ y 65 del TCE), "al no eximir, en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley de Educación de 21 de junio de 1985, del pago del 'minerval étudiants étrangers' a los nacionales de los demás Estados miembros que se desplazan a Bélgica con la única finalidad de cursar estudios en los centros universitarios belgas".

Habría así una desigualdad en el trato dispensado a los estudiantes de otros Estados miembros respecto a los estudiantes belgas, pues a estos no se les exige el pago de tales tasas⁴²¹.

En consecuencia, la violación del Derecho Comunitario por el ordenamiento jurídico belga fundamenta el derecho a la devolución de ingresos indebidamente pagados.

de noviembre de 1993.

⁴²⁰ Por mor del artículo 59 del TCE, los estudiantes nacionales de otro Estado miembro podrían tener derecho a la libre circulación como destinatarios de una prestación de servicios que es la enseñanza.

⁴²¹ Además de los citados preceptos del TCE en contra de la exigencia del *minerval*, también se han invocado los artículos 1 y 14 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos, de 4 de noviembre de 1950 y los artículos 2 y 5 de su primer protocolo adicional, de 20 de marzo de 1952, en los que se consagra el derecho a recibir una instrucción. En particular, el artículo 14 determina:

"El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras de origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación".

Asimismo, el artículo 10 de la Carta Social Europea de 18 de octubre de 1961 establece:

"... para afianzar el ejercicio efectivo del derecho de formación profesional, las Partes Contratantes se comprometen ... a arbitrar medios que permitan el acceso a la enseñanza técnica superior y a la enseñanza universitaria, con base únicamente en el criterio de la aptitud individual".

B) Segunda pretensión.

La Comisión entendía que el apdo. 2 del artículo 16 de la Ley de 1985 vulneraba igualmente el TCE, "al otorgar a los rectores de los centros universitarios, el derecho a denegar la inscripción de los estudiantes" de otros Estados miembros, que deseen cursar estudios de formación profesional en las universidades belgas (sólo en la Comunidad Francófona), y no conferirles la misma facultad respecto de los estudiantes belgas.

Ante estas pretensiones de la Comisión, el Gobierno belga no negó la vigencia de las normas de su ordenamiento referidas, ni que las mismas fueran contrarias a la exigencia de igualdad de trato para los no nacionales prescrita por el TCE, si bien advirtió que se estaban realizando las reformas pertinentes destinadas a adecuarlas al Derecho europeo.

En sentencia de 3 de mayo de 1994, el TJCE declaró por fin, que el Reino de Bélgica había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 6 del TCE, dado que:

1° No exime en el apdo. 1 del artículo 16 de la Ley de Educación de 21 de junio de 1985, del pago del "minerval étudiant étrangers" a los nacionales de los demás Estados miembros que se desplazan a Bélgica con la única finalidad de cursar estudios en los centros universitarios belgas.

2° Otorga a los rectores de las instituciones universitarias el derecho a denegar la inscripción a dichos estudiantes.

2.2.7. ARTICULOS 48.2, 52, 58, 59 Y 67 DEL TCE.

Por último, el indebido tributario comunitario y el consiguiente derecho a su devolución puede surgir al vulnerarse el artículo 48.2 TCE, en el que se consagra el principio de la libre circulación de trabajadores; el artículo 52 TCE, relativo a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado de la UE; el artículo 58 TCE, que proclama el trato no discriminatorio de empresas de otro Estado miembro; el artículo 59 TCE, sobre la libre prestación de servicios y el artículo 67 TCE, referente a la libre circulación de capitales⁴²², preceptos todos ellos que constituyen un desarrollo del principio de no discriminación por razón de nacionalidad consagrado en el artículo 7 del TCE.

Es cierto que el TCE no contiene disposiciones concretas que proscriban la discriminación en el sector de la imposición directa. Ello se debe a que en este ámbito de la fiscalidad no se previó una labor armonizadora⁴²³, siendo esta hasta el momento casi

⁴²² Sobre el particular, consúltese "La contribución de la jurisprudencia del TJCE a la realización del derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios", por ABELLAN HONRUBIA, V., en El Derecho Comunitario europeo y su aplicación judicial. Cívitas. Consejo General del Poder Judicial. Universidad de Granada. 1ª ed. 1993. Dirigido por RODRIGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑAN NOGUERAS, D.

⁴²³ AGULLO AGÜERO afirma al respecto:

"El Tratado de Roma ni regula directamente, ni establece los principios básicos para la regulación de la imposición directa de los países miembros, ni prevé expresamente su armonización. Pero esto no significa que la imposición directa de los Estados miembros no pueda verse afectada por el Derecho comunitario.

El Tratado de Roma no establece ningún principio que vincule a los Estados miembros en materia de impuestos directos y, por consiguiente, que cree derechos individuales y responsabilidades exigibles ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad, ni prevé

inexistente⁴²⁴. En efecto, la escasa actividad acometida en este campo ha obtenido pírricos resultados, debido no precisamente a razones técnicas, sino muy al contrario, por motivaciones de las políticas económicas de los Estados miembros.

Pero al evolucionar la ejecución de los objetivos primordiales de la UE, la consecución de tales fines puede verse gravemente obstaculizada por las normas nacionales que establecen discriminaciones fiscales en los impuestos directos. Así lo advierte AGULLO AGÜERO⁴²⁵:

"Los motivos que impulsan a la armonización fiscal y los principios a que responde son siempre los mismos. Lo que difiere, en realidad, es el grado de incidencia de las diversas figuras impositivas en la consecución de los objetivos que pretende dicha armonización, y que básicamente se reducen a dos: la

ninguna actuación armonizadora de los órganos comunitarios sobre las legislaciones fiscales de los países miembros en esta materia; pero sí define claramente los fines y objetivos de la Comunidad, las actividades que para cumplir tales objetivos corresponda emprender a la Comunidad y a los Estados miembros, y los procedimientos a observar en cada caso.

Existe una importante diferencia entre la imposición directa y la imposición indirecta de los países miembros con respecto al Derecho comunitario, pero esa diferencia no reside en sus posibilidades de armonización. La diferencia fundamental entre ambos tipos de imposición radica en que sólo para la segunda existe un Derecho comunitario originario que le es directa, específica e inmediatamente aplicable, mientras que para la primera -la imposición directa-, por el contrario, sólo podrá verse afectada por un eventual Derecho comunitario derivado. Las posibilidades de armonización de la imposición directa y de la imposición indirecta, sin embargo, son teóricamente idénticas". AGULLO AGÜERO, A. "El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario". Impuestos. 1986. Vol. II, pág. 898 y ss.

⁴²⁴ Sobre esta materia, consúltese VILLA GIL, J. M., La armonización comunitaria en el ámbito de la imposición directa. Ed. Instituto de Planificación Contable. 1988.

⁴²⁵ AGULLO AGÜERO, A.
Ob. cit., pág. 898 y ss.

no discriminación por razones fiscales, en primer lugar, y, en segundo lugar, la neutralidad de los instrumentos de imposición; objetivos que son, a su vez, los principios que están en la base de las disposiciones específicamente fiscales del Tratado constitutivo de la CEE.

La imposición directa, obviamente, tiene capacidad más que suficiente para distorsionar las condiciones de libre concurrencia en el seno del Mercado Común, obstaculizando, por ejemplo, la libre circulación de capitales, y condicionando la libertad de establecimiento, esto es, influyendo en las decisiones sobre lugar y tipo de inversión; favoreciendo una determinada forma jurídica de ejercer la actividad empresarial".

Por consiguiente, los Estados miembros se han amparado en la casi inexistente armonización de la imposición directa para otorgar un trato fiscal más favorable a los residentes frente a los no residentes⁴²⁶. No obstante ello, el TJCE ha declarado repetidas veces que la armonización de las normativas fiscales de los Estados miembros no es un requisito previo para la aplicación del artículo 48 del TCE, anteriormente citado⁴²⁷.

Así las cosas, resulta evidente que las normas fiscales na-

⁴²⁶ Sobre el concepto de *residencia fiscal*, consúltese FALCON TELLA, R. "La residencia habitual y el ordenamiento comunitario". Impuestos, n° 10. 1992, págs. 60 y ss.

⁴²⁷-STJCE 28-I-1986. Asunto 270/83. Comisión c. Francia. Rec. pág. 273.

-STJCE 28-I-1990. Asunto 204/1990. Bachman. Rec. I, pág. 249.

-STJCE 28-I-1990. Asunto 300/1990. Comisión c. Reino de Bélgica. Rec. I, pág. 305.

Consúltese sobre el particular, el trabajo de MERINO JARA, I. "La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores". Noticias U.E., n° 132. 1996, págs. 41 a 46.

cionales discriminatorias pueden entorpecer gravemente el logro de los objetivos fundamentales de la CE antedichos, esto es, la libre circulación no sólo de bienes sino también de personas, capitales y servicios, o el cumplimiento del derecho de establecimiento. En efecto. Actualmente, la supresión total de las barreras aduaneras, lograda a partir de 1 de enero de 1993, así como la supresión de trabas a la libre circulación de capitales ponen en evidencia las dificultades que resultan de regímenes fiscales nacionales muy diferentes.

Sobre la persistencia de un tratamiento fiscal diferenciado a los no residentes en Estados miembros de la UE, ha escrito acertadamente ROMERO⁴²⁸, lo que sigue:

"Si se habla de un espacio europeo común, de una ciudadanía europea, de un mercado común, ¿ qué sentido tiene hablar de obligación real de tributar en los países de la CEE en relación a rendimientos obtenidos en un país por residentes de otro ?".

En consecuencia, concluye este autor afirmando que "La regulación de la obligación real en los diferentes países comunitarios choca con la idea de la integración europea"⁴²⁹.

Así, si un no residente fuera gravado por un Impuesto sobre la Renta de un Estado miembro que no le reconociera las mismas

⁴²⁸ ROMERO.

"Algunos de los problemas originados por los impuestos directos en la CE: la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad de 29 de enero de 1986". R.E.D.F., n° 70. 1991, pág. 273.

⁴²⁹ ROMERO.

Ob. cit., nota anterior.

ventajas fiscales que a un residente⁴³⁰, los ingresos tributa-

⁴³⁰ Tales ventajas fiscales pueden derivar de varios factores como la capacidad contributiva del sujeto pasivo, su estado civil y otras circunstancias familiares, gastos diversos, etc.

En España, la Ley reguladora del I.R.P.F., Ley 18/1991, de 6 de junio, distingue según que los no residentes actúen o no con establecimiento permanente (artículos 7 y 6 Dos 1° y 2° de la Ley del I.R.P.F., respectivamente).

Las discriminaciones de los no residentes que actúen **con establecimiento permanente** se concretan en la determinación de la base liquidable regular (no les son aplicables las reducciones sobre la base imponible regular) y en la determinación de la cuota líquida (no se les reconoce la posibilidad de practicar las deducciones familiares, por gastos de enfermedad, alquiler, inversiones y otras deducciones como el 75% neto del I.M.I.V.T. y la deducción por el trabajo dependiente).

Por su parte, cuando los no residentes actúen **sin establecimiento permanente**, no se tendrán en cuenta gastos de ningún tipo. En los incrementos de patrimonio no se aplicará el límite de no sujeción si el importe de la transmisión no excede de 500.000 pesetas. No se les admite reducción alguna sobre la base imponible regular para obtener la base liquidable. Sólo podrán tener presentes para determinar su deuda tributaria (artículo 20 Uno), las donaciones que hayan realizado, las retenciones que les hayan sido efectivamente practicadas y los demás pagos a cuenta.

Expresado de una manera sistemática y resumida, las diferencias más sustanciales entre el régimen fiscal de los residentes respecto de los no residentes contenidas en la normativa vigente del I.R.P.F. y que conllevan un trato discriminatorio para los segundos son las ss.:

1° El límite a la cuota íntegra previsto en su artículo 76 es de exclusiva aplicación a los sujetos por obligación personal;

2° Los incrementos de patrimonio obtenidos por no residentes se gravan a un tipo de gravamen único del 35%. En cambio, si son obtenidos por residentes se les aplica la tarifa general, en cuyo caso, los discriminados podrían acabar siendo los propios residentes en la medida en que el tipo de gravamen puede llegar hasta el 56%;

3° Los sujetos pasivos del impuesto por obligación real no pueden practicar más deducciones de la cuota que las previstas en su artículo 20; es decir, tanto si operan mediante establecimiento permanente como si no, de la cuota del impuesto no podrán deducirse nada por sus circunstancias personales y familiares, ni por gastos de custodia de niños, ni por inversiones, deducciones todas ellas previstas en el artículo 78 de la Ley del I.R.P.F., apartados uno a cuatro; y en fin,

4° El mínimo exento, en los términos del artículo 96 de la Ley I.R.P.F., sólo está previsto para los sujetos pasivos por obligación personal.

En síntesis: a la luz de la normativa española reguladora del régimen tributario aplicable a los sujetos no residentes, se puede concluir -como hace BAENA AGUILAR- que el criterio de suje-

rios realizados por aquel en este concepto podrían considerarse como *indebidos*, al vulnerar los citados artículos 48.2, 52, 58, 59⁴³¹ y 67⁴³² del TCE, generando a favor del contribuyente el consiguiente derecho a su restitución.

La situación descrita fue objeto de debate en el Asunto BIEHL⁴³³. El ciudadano alemán de tal nombre estuvo domiciliado en el Gran Ducado de Luxemburgo entre el 15 de noviembre de 1973 y el 31 de octubre de 1983, ejerciendo durante dicho tiempo una actividad por cuenta ajena en ese Estado miembro. No obstante, el 1 de noviembre de 1983 se trasladó a la República Federal de

ción por obligación real, " ... desde el momento en que no toma en consideración la riqueza global del sujeto, ignora también sus circunstancias personales y familiares; en cualquiera de sus modalidades, es un gravamen inequívocamente objetivo. De esta forma, puede decirse con GIARDINA, que la obligación real incorpora el principio de capacidad económica en su sentido absoluto, que se manifiesta a la hora de seleccionar los hechos imposables reveladores de aptitud contributiva; pero no en su acepción relativa, pues sus elementos cuantificadores no persiguen conocer la medida individual de dicha aptitud. El mandato del art. 31 de la Constitución Española ("todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica") debe restringirse a los sujetos que presentan una relación cualificada con el Estado español: esto es, a los residentes, que son los únicos para quienes nuestro sistema tributario establece gravámenes en función de su concreta capacidad económica. Este aserto se confirma cuando se aprecia en la obligación real de contribuir la existencia de un gran número de disposiciones con fines eminentemente extrafiscales; el intérprete llega a tener la impresión, ante determinados beneficios fiscales, de que la única tributación presidida por principios de justicia es la que recae sobre los sujetos residentes, pues la obligación real es siempre susceptible de utilización como estímulo de la inversión exterior". BAENA AGUILAR, A. La obligación real de contribuir ... Ob. cit., págs. 609 y 610.

⁴³¹-STJCE de 21-X-1988. Asunto 267/86. Van Eyck.
-STJCE de 28-I-1992. Asunto 204/90. Bachmann. Rec. I, pág. 249.

⁴³² Idem nota anterior.

⁴³³ STJCE 8-V-1990. Asunto C-175/88. Klaus Biehl c. Administration des contributions del Gran Ducado de Luxemburgo. Rec. 1990-5, págs. 1779 y ss.

Alemania para continuar allí su actividad profesional.

Al efectuar la liquidación definitiva del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio de 1983, el Sr. BIEHL advirtió que la cuantía total de su cuota tributaria era inferior al importe de las retenciones practicadas sobre su salario a cuenta de aquel impuesto por el empresario luxemburgués entre el 1 de enero de 1983 y el 31 de octubre del mismo año.

Por ello, el ciudadano alemán referido reclamó a la Administration des contributions del Gran Ducado de Luxemburgo, la devolución de la cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto sobre la Renta, siendo esta petición rechazada por el Bureau d'imposition de Luxemburgo al invocar el artículo 154 (6) de la *Loi sur l'impôt sur le revenu*⁴³⁴, que sólo reconoce el derecho de devolución a las personas que han residido en el territorio nacional durante todo el período impositivo:

"Las retenciones sobre los rendimientos del capital debidamente practicadas quedarán en beneficio del Tesoro y no podrán ser objeto de devolución. La misma regla se aplicará a la retención a cuenta del Impuesto sobre las retribuciones y salarios, practicada a cargo de los trabajadores por cuenta ajena que sean sujetos pasivos residentes tan sólo durante parte del año, porque se establezcan en el país o se marchen de él en el curso del período impositivo".

Para el reclamante, esta disposición del ordenamiento luxemburgués supone una discriminación encubierta entre los sujetos pasivos, prohibida por el Derecho Comunitario, pues se aplica preferentemente a contribuyentes de nacionalidad extranjera.

⁴³⁴ Mémorial A n° 79, de 6 de diciembre de 1967.

A esta argumentación, la Administration des contributions del Gran Ducado alegó, por el contrario, que el objetivo del artículo 154 (6) antes transcrito era garantizar el carácter progresivo del impuesto. Así, el contribuyente que se establece en Luxemburgo o se marcha de él durante el año reparte sus rentas, y en consecuencia su imposición, en al menos dos Estados, a saber, el Gran Ducado, por un lado, y el Estado miembro que ha abandonado o aquel en el cual se establece, por otro. Esta circunstancia falsea el sistema impositivo. En efecto, para una renta anual igual, el sujeto pasivo residente temporal, por el hecho de haber obtenido rendimientos en dos Estados miembros sucesivamente, se beneficiaría, si obtuviera la devolución de la cantidad pagada en exceso a cuenta de impuesto, de un tipo impositivo más favorable que el que se aplica a los rendimientos de un sujeto pasivo residente que sí ha de declarar en el Gran Ducado la totalidad de sus ingresos, sean o no de origen nacional.

Así las cosas, el órgano jurisdiccional luxemburgués suspendió el procedimiento que ante él se sustanciaba y planteó al TJCE la siguiente cuestión prejudicial:

"El artículo 7 del Tratado CEE, o alguna otra norma del Derecho comunitario, en particular el artículo 48 del Tratado, que garantiza la libre circulación de los trabajadores, ¿ se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta de impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año, porque se establezca en el país o porque se marche de él en el curso del

período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución ?".

En su sentencia de 8 de mayo de 1990, el TJCE rechazó la justificación argumentada por la Administración tributaria de Luxemburgo, pues " ... una norma nacional como esta [se refiere al artículo 154 (6), precitado] puede violar el principio de igualdad de trato en diferentes casos. Ello ocurre especialmente cuando el sujeto pasivo residente temporal no haya obtenido rendimientos durante el ejercicio fiscal en el país que ha abandonado o el que se haya establecido. En dicho caso, este contribuyente está en desventaja con respecto al contribuyente residente, puesto que se le privará del derecho a la devolución de la cantidad pagada en exceso a cuenta del Impuesto, al cual siempre tiene derecho el sujeto pasivo residente" (FJ 16).

El Tribunal de Justicia europeo observó que "el principio de la igualdad de trato referente a la remuneración quedaría privado de sus efectos si fuera anulado por disposiciones nacionales discriminatorias relativas al impuesto sobre la renta" (FJ 12).

En definitiva, el TJCE declaró contrario al artículo 48 del TCE el rechazo de la Administración luxemburguesa a devolver al Sr. BIEHL la mayor retención aplicada sobre su sueldo, al haber este abandonado el Gran Ducado de Luxemburgo durante el período impositivo de 1983:

"El apartado 2 del artículo 48 del Tratado se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta del impuesto efectuadas sobre las retribuciones y salarios, practicadas a cargo de un trabajador

por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año porque se establezca en el país o porque se marche de él en el curso del período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución".

En el Asunto *COMMERZBANK*⁴³⁵, el TJCE⁴³⁶ declaró contraria a los artículos 52 y 58 del TCE una norma del ordenamiento británico que reconocía a las sociedades fiscalmente residentes el pago de los intereses correspondientes a la devolución del impuesto indebido, mientras que los negaba a las sociedades residentes en otro Estado miembro.

En efecto, entre 1973 y 1976, la sucursal londinense de la entidad bancaria alemana *COMMERZBANK A. G.* (con residencia fis-

⁴³⁵ STJCE 13-VII-1993. Asunto C-330/91. *The Queen c. Inland Revenue Commissioners*, ex parte: *Commerzbank AG*.
Rec. 1993-7, págs. 4017 y ss.

Vid. una síntesis de esta STJCE en el n° 122 de G.F. 1994, págs. 114 y 115.

⁴³⁶ Ya en su sentencia de 28 de enero de 1986 (Asunto 270/83. Rec., pág. 273), el TJCE declaró que el establecimiento permanente en Francia de una sociedad de otro Estado miembro debe beneficiarse del crédito tributario relacionado con dividendos recibidos de origen francés, del mismo modo que una sociedad con su sede en Francia:

" ... el artículo 52, párrafo primero, frase segunda, deja expresamente a los agentes económicos la posibilidad de escoger libremente la forma jurídica apropiada para el ejercicio de sus actividades en otro Estado miembro y esta libre elección no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias" (apdo. 22).

En consecuencia, esta sentencia demuestra que, según los artículos 52 y 58 del TCE, el lugar donde está emplazada una sociedad no tiene importancia, ya sea el lugar de establecimiento, de administración central o de centro principal de actividades; la conexión de esas posibles situaciones diferentes con la negativa a conceder ciertas ventajas fiscales al establecimiento permanente de una sociedad no nacional, limita la libertad de establecimiento y es una manera indirecta de discriminación que vulnera las disposiciones del TCE.

Consúltese en el mismo sentido, la STJCE de 10-VII-1986. Asunto 79/85. *Segers*. Rec. pág. 2375, apdo. 16.

cal en Alemania, no en Gran Bretaña) concedió préstamos a sociedades estadounidenses. Por los intereses percibidos, la sociedad alemana pagó a los *Inland Revenue Commissioners* en el Reino Unido la cantidad de 4.222.234 UKL, en concepto del impuesto británico sobre la renta.

No obstante, *COMMERZBANK* solicitó ante la Administración tributaria británica la devolución del impuesto pagado, al entender que le era aplicable el artículo XV del Convenio de doble imposición de 2 de agosto de 1946 entre el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y los Estados Unidos de América⁴³⁷, en virtud del cual los dividendos e intereses abonados a una sociedad no residente (como era el caso) están exentos del impuesto británico sobre la renta, sometiéndose sólo a imposición en el Reino Unido cuando el beneficiario sea un nacional, un residente o una sociedad británica.

El 12 de febrero de 1990, la *Chancery Division of the English High Court* confirmó una resolución del *Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts*), reconociendo la devolución del impuesto indebidamente pagado por *COMMERZBANK*.

Pero en un segundo procedimiento, la entidad bancaria alemana reclamó los intereses correspondientes a la cantidad pagada en exceso⁴³⁸. Para ello, invocó el artículo 825 apdo. 2 de la *Income and Corporation Taxes Act* (Ley de 1988, reguladora del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto de Sociedades) a cuyo te-

⁴³⁷ S. R. & O. 1946 n° 1327.

Versión modificada por el Protocolo adicional de 20 de septiembre de 1966 (S. I. 1966 n° 1188).

⁴³⁸ La cuantía de los intereses correspondientes al indebido alcanzaba la cifra de 5.199.258 UKL, un importe, por tanto, superior al impuesto ingresado.

nor:

"2. Sin perjuicio de los apartados siguientes del presente artículo, cuando la Administración Tributaria o un inspector efectúa un pago contemplado en el presente artículo, por un importe no inferior a 100 UKL, después de un período de doce meses tras la fecha que se considere, dicho pago [esto es, la devolución del indebido] se incrementará, en virtud de lo dispuesto en el presente artículo, en una cuantía denominada 'complemento de devolución' [*repayment supplement*] igual a los intereses sobre la cantidad pagada, calculados al tipo anual del 8,25% ... ".

La demanda fue desestimada por el *Board of Commissioners of the Inland Revenue*, argumentando que el apdo. 1⁴³⁹ del referido precepto reserva el derecho a percibir los intereses derivados de la devolución del indebido sólo a las sociedades que tengan su domicilio fiscal en el Reino Unido.

Contra la resolución de la Administración tributaria británica, *COMMERZBANK* interpuso un recurso contencioso-administrativo (*judicial review*) ante la *High Court of Justice of England and Wales*, sosteniendo que el requisito de la residencia fiscal en Gran Bretaña exigido por el ordenamiento de este país para pagar los intereses del indebido tributario devuelto constituía una infracción manifiesta de los artículos 52 y 58 del TCE. Esto es, suponía una restricción del derecho de establecimiento y una dis-

⁴³⁹ Artículo 825.1 Income and Corporation Taxes Act:

"1. El presente artículo se aplicará a los siguientes pagos efectuados a favor de una sociedad, durante un período contable en el cual la sociedad haya tenido su residencia en el Reino Unido [la cursiva es nuestra] ... :

(a) la devolución del Impuesto sobre Sociedades ingresado por la sociedad durante dicho período contable ...; ".

criminación indirecta basada en la nacionalidad, al ser extranjeras la mayor parte de las sociedades afectadas.

La Administración tributaria británica objetó que, en realidad, lejos de sufrir un perjuicio a causa del régimen fiscal británico, COMMERZBANK se había beneficiado, de un trato preferente, debido a la exención que le fue concedida de un impuesto que normalmente deben pagar las sociedades residentes. Por ello, según el Gobierno británico no puede sostenerse que exista una discriminación en materia de pago de intereses correspondientes a la restitución del indebido: las sociedades residentes y las no residentes reciben un trato diferente porque, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se encuentran en situaciones distintas.

Así las cosas, el *High Court*, mediante resolución de 12 de abril de 1991, suspendió el procedimiento iniciado, planteando una cuestión prejudicial al TJCE⁴⁴⁰, en la que preguntaba si la norma tributaria británica -que negaba el pago de los intereses de la devolución a causa de la no residencia de la sociedad acreedora- era compatible o no con el Derecho Comunitario y si resultaba relevante el hecho de que la sociedad alemana no habría gozado de la exención de haber sido residente.

En sus observaciones ante el TJCE, las partes reiteraron las argumentaciones esgrimidas ante la justicia británica.

El TJCE -siguiendo el criterio del Abogado General Sr. DARMON en sus Conclusiones-, declaró que el requisito de la residencia fiscal en el territorio nacional exigido por la norma tributaria británica para conceder el interés correspondiente a la de-

⁴⁴⁰ Dicha cuestión prejudicial fue registrada en la Secretaría del TJCE el 18 de diciembre del mismo año.

volución de los impuestos indebidamente ingresados puede operar más especialmente en detrimento de las sociedades que tengan su domicilio social en otros Estados miembros, pues serán estas las que con mayor frecuencia hayan establecido su residencia fiscal fuera del territorio del Estado miembro de que se trate (apdo. 15).

El TJCE consideró también que "Una disposición nacional como la controvertida entraña una desigualdad de trato ... [pues] ... cuando se priva a una sociedad no residente [la sociedad reclamante, COMMERZBANK] del derecho al complemento de devolución de impuestos [los intereses de la devolución] al que tienen derecho siempre las sociedades residentes, se le perjudica con relación a estas últimas ... " (apdo. 18).

Además, "La circunstancia de que la exención de impuestos que dio lugar a la devolución se reservase a las sociedades no residentes no puede justificar una norma de exclusión que tiene carácter general. En consecuencia, dicha norma es discriminatoria" (apdo. 19,).

En consecuencia, a la devolución del impuesto indebidamente ingresado por la sucursal en Londres de la entidad bancaria alemana COMMERZBANK, había de añadirse por la Administración tributaria británica el interés correspondiente.

La solución dada por el TJCE en el Asunto BIEHL anteriormente descrito fue invocada nuevamente por dicho Tribunal en el Asunto COMISION c. GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO⁴⁴¹.

En este Asunto, el TJCE declaró igualmente que Luxemburgo

⁴⁴¹ "Sentencia de 26-X-1995. Asunto C-151/94. Comisión de las Comunidades Europeas contra Gran Ducado de Luxemburgo". Técnica Tributaria, n° 31. Oct.-Dic. 1995, págs. 162-3.

había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del apartado 2 del artículo 48 del TCE y del apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de trabajadores dentro la CE, al mantener en vigor determinadas disposiciones en virtud de las cuales el exceso de las retenciones a cuenta del Impuesto practicadas sobre las retribuciones y salarios de un nacional de un Estado miembro, que haya residido en el territorio nacional o haya ejercido en él una actividad por cuenta ajena durante sólo una parte del período impositivo, queda en beneficio del Tesoro y no puede ser objeto de devolución ni de regularización.

En efecto. La legislación fiscal luxemburguesa establece que la devolución de las cantidades recaudadas en exceso en concepto del Impuesto sobre la Renta se efectúa de distinto modo en función de que el sujeto pasivo tenga o no derecho a una liquidación practicada sobre una base imponible.

El primer caso se refiere al sujeto pasivo que ha percibido una retribución o un salario que rebasa determinado límite o tiene ingresos importantes que no están sujetos a retención en la fuente y que, por ello, se ha visto obligado a presentar una declaración anual de sus ingresos a la Administración competente, la cual, sobre esta base, practica una liquidación tributaria. Conforme al apdo. 5 del artículo 154 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el exceso recaudado se compensa con otros créditos tributarios o, a falta de estos, se devuelve de oficio al sujeto pasivo.

El segundo caso se refiere al sujeto pasivo que percibe ingresos que, en lo esencial, están sujetos a retención en la fuen-

te y no superan determinados límites. Con arreglo al apartado 1 del artículo 145 de la Ley del Impuesto sobre la Renta luxemburgesa, el exceso recaudado se compensa con otros créditos tributarios o, a falta de estos, se devuelve de oficio al sujeto pasivo.

Sin embargo -y aquí se encuentra el trato fiscal discriminatorio- para obtener la devolución del exceso recaudado o la regularización mediante una deducción anual el sujeto pasivo debe, en el curso del período impositivo, haber residido o, según los casos, haber trabajado por cuenta ajena durante al menos nueve meses en territorio luxemburgués (artículo 154.6, antes transcrito).

Invocando la sentencia pronunciada en el Asunto BIEHL, el TJCE sostuvo de nuevo que el apdo. 2 del artículo 148 del TCE se opone a que la legislación tributaria de un Estado miembro prevea que las retenciones a cuenta del Impuesto practicadas sobre las retribuciones y salarios, a cargo de un trabajador por cuenta ajena nacional de un Estado miembro, que es sujeto pasivo residente tan sólo durante una parte del año porque se ha establecido en el país o porque se ha marchado de él en el curso del período impositivo, queden en beneficio del Tesoro y no puedan ser objeto de devolución.

Otro supuesto fiscalmente discriminatorio se planteó en el Asunto SCHUMACKER⁴⁴², donde el TJCE se pronunció también con

⁴⁴² STJCE 14-II-1995. Asunto 279/93. Finanzamt Köln-Alts-tadt/Roland Schumacker. Rec. 1995, pág. I-225 y ss.

Sobre esta importante STJCE consúltense:

- "STJCE de 14 de febrero de 1995. Schumacker. Asunto 279/93.

Rec. pág. I-225 y ss.". Quincena Fiscal, n° 4. Febrero 1996, págs. 43 y ss.

-CUBERO TRUYO, A.

claridad sobre el principio de no discriminación y la obligación real de contribuir en el I.R.P.F.

En el referido Asunto una persona física, el Sr. R. Schumacker, residente en Bélgica (país de residencia de su mujer e hijos), ejerció una actividad por cuenta ajena en Alemania desde el 15 de mayo de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989.

De acuerdo con el Convenio de doble imposición suscrito entre Bélgica y Alemania (artículo 15.1), le correspondía a este último país el derecho a gravar los rendimientos derivados de la citada actividad. El Sr. Schumacker quedó sometido a gravamen en Alemania por el régimen de obligación real de contribuir, pues era residente en Bélgica a efectos fiscales.

Al obtener la mayor parte de su renta en Alemania, el Sr. Schumacker entendió que podía beneficiarse de las disposiciones propias del régimen de los residentes (obligación personal), como el sistema de *splitting* y ciertas deducciones personales y familiares, por lo que solicitó al Finanzamt alemán la aplicación de los mismos, con lo que su cuota a ingresar sería muy inferior a la liquidada inicialmente. Este rechazó la solicitud, y el contribuyente apeló esta decisión ante el Finanzgericht de Colonia. Al reconocer este último Tribunal la pretensión invocada, el Finanzamt sometió el asunto ante el Bundesfinanzhof, el cual planteó cuestión prejudicial ante el TJCE.

El TJCE sostuvo, en primer lugar, que el ámbito de los im-

"Discriminación tributaria por causa de nacionalidad o de residencia. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de marzo de 1995. Asunto C-279/93. Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker". Noticias U.E., n° 137. Junio. 1996, págs. 63 y ss.

Vid. también el Informe General de la Comisión sobre la Actividad de la Unión Europea en 1995, págs. 483 y 484.

puestos directos no es, por sí mismo, competencia de la CE, pero los Estados miembros deben ejercer sus competencias en cumplimiento del Derecho Comunitario y, especialmente, de las normas relativas a la libre circulación de los trabajadores, con su principio esencial de la abolición de toda discriminación basada en la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros.

Según una jurisprudencia constante, las normas de igualdad de trato prohíben no solamente las discriminaciones directas, sino también cualquier forma disimulada de discriminación que, por aplicación de otros criterios de distinción, llegan de hecho al mismo resultado. Y para el TJCE, una normativa fiscal que contempla una diferenciación fundamentada en el criterio de la residencia, en el sentido de negar a los no residentes ciertas ventajas concedidas a los residentes, corre el peligro de jugar principalmente en perjuicio de los ciudadanos de los restantes Estados miembros; en efecto, los no residentes son, por lo general, no nacionales. Por ello, el TJCE entendió que "las ventajas fiscales reservadas únicamente a los residentes de un Estado miembro pueden constituir una discriminación indirecta según la nacionalidad".

No obstante, sólo hay discriminación cuando se aplican normas diferentes a situaciones comparables o la misma norma a situaciones diferentes. Ahora bien, señala el TJCE que "en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por regla general, comparables", y, en consecuencia, las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores no se oponen en principio a la aplicación de una

normativa de un Estado miembro que imponga al no residente, que ocupe un empleo asalariado en este Estado, una imposición mayor sobre sus rentas que la residente que ocupa el mismo empleo.

El TJCE sostuvo que el diferente régimen fiscal establecido en función de la condición de residente/no residente del contribuyente comunitario queda justificado cuando la mayoría de los ingresos se perciben en el país de residencia. En estos casos se admite y, en consecuencia, no resulta discriminatorio que en el régimen de obligación real se excluyan ciertas deducciones, como las vinculadas a la situación personal o familiar del sujeto pasivo, aplicándose así un régimen más riguroso que se verá compensado en el país de su residencia, donde se tendrá en cuenta tal situación. En estos supuestos no existe, pues, "una situación comparable" y es admisible la heterogeneidad en el régimen de obligación de contribuir.

Sin embargo, allí donde un no residente obtiene la mayor parte de sus ingresos en el país de la fuente, sí media situación comparable, de forma que "no existe ninguna diferencia de situación objetiva que pueda justificar la diferencia de trato"

(FJ 37). Por tanto, en el caso de un no residente que cobra en un Estado miembro distinto al de su residencia la parte fundamental de sus rentas y la casi totalidad de sus rentas familiares -como sucedía en el Asunto SCHUMACKER-, la discriminación consiste en que la situación personal y familiar de este no residente no se toma en cuenta al final ni en el Estado de empleo, ni en el Estado de residencia. De ahí que las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores se opongan, en una situación de este índole, a que el Estado de empleo deniegue

las ventajas fiscales que concede a los residentes.

En conclusión, en los casos donde el no residente obtiene la mayor parte de su renta en el Estado de la fuente -como sucedía en el citado Asunto SCHUMACKER-, existe una situación comparable con los residentes de este país y, por tanto, el no residente no puede verse privado en el mismo de las deducciones y beneficios reconocidos en dicho Estado a los residentes.

En la sentencia de 11 de agosto de 1995 (Asunto WIELOCKX)⁴⁴³, el TJCE apreció también la incompatibilidad de una norma tributaria de un Estado miembro con el artículo 52 TCE.

En dicha sentencia, el TJCE declaró que una norma tributaria⁴⁴⁴ adoptada por un Estado miembro (Países Bajos) que permite a las personas residentes en dicho Estado deducir de los rendimientos imponibles, los rendimientos derivados de la actividad empresarial afectados a la constitución de una reserva para la vejez⁴⁴⁵, pero que deniega⁴⁴⁶ esta ventaja a los sujetos pasivos comunitarios que, aunque residan en otro Estado miembro (Bélgica), obtienen en el primer Estado la totalidad o la casi

⁴⁴³ STJCE 11-VIII-1995. Asunto C-80/94. G.H.E.J. WIELOCKX e INSPECTEUR DER DIRECTE BELASTINGEN. Rec. I-1995, págs. 2493 y ss.

Consúltese esta STJCE en "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los no residentes y el principio de igualdad de trato". Noticias U.E., n° 103, págs. 103 y ss.

⁴⁴⁴ Ley del I.R.P.F. (*Nederlandse wet op de inkomstenbelasting, Staatsblad 519*) de 16 de diciembre de 1964. Esta ley fue completada por la Ley de 16 de noviembre de 1972 (*Staatsblad 612*).

⁴⁴⁵ Artículo 3.3 de la Ley de 1964.

⁴⁴⁶ Artículo 48.3 de la Ley de 1964.

totalidad de sus rendimientos⁴⁴⁷, no puede justificarse por el hecho de que las rentas periódicas que el sujeto pasivo no residente perciba posteriormente de la reserva para la vejez, no se gravan en dicho Estado, sino en el Estado de residencia -con el que existe un Convenio para evitar la doble imposición⁴⁴⁸-, aun cuando la generalización de la ventaja no permita garantizar, en el sistema tributario holandés, una correspondencia estricta entre el carácter deducible de los importes destinados a la reserva para la vejez y el carácter imponible de los importes que se retiran de dicha reserva. Tal discriminación resulta contraria al artículo 52 del TCE (apdo. 27).

En prevención de estas situaciones fiscalmente discriminatorias, la **Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993**⁴⁴⁹ establece unas condiciones mínimas para garanti-

⁴⁴⁷ Este era el caso del ciudadano belga Sr. WIELOCKX quien ejercía, en calidad de asociado independiente, la profesión de fisioterapeuta en Venlo (Países Bajos), donde obtuvo la totalidad de sus rendimientos y donde fue gravado.

El Sr. WIELOCKX solicitó a la Administración tributaria holandesa que a los rendimientos imponibles que obtuvo en los Países Bajos durante el año 1987 (73.912 florines holandeses, reducidos a 65.643 por la Administración tributaria) se les dedujera la cantidad de 5.145 florines en concepto de dotación a la reserva para la vejez. Tal petición fue denegada por la Administración tributaria de los Países Bajos.

Ante ello, el Sr. WIELOCKX interpuso un recurso contra dicha decisión en la Sala de lo Tributario del *Gerechtschof te's-Hertogenbosh*. Este órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y planteó una cuestión prejudicial al TJCE sobre la compatibilidad de las disposiciones tributarias neerlandesas relativas a la reserva para la vejez con la libertad de establecimiento prevista en el artículo 52 del TCE.

⁴⁴⁸ *Tractatenblad*. 1970, n° 192.

⁴⁴⁹ D.O.C.E. L-039. 10-II-1994, pág. 22.

Vid. sobre esta Recomendación los ss. artículos doctrinales:

-MERINO JARA, I.

"Nuevas iniciativas sobre la tributación de determinadas rentas obtenidas por no residentes: la Recomendación de la

zar a las personas físicas no residentes un trato fiscal no discriminatorio en el país de desarrollo de la actividad.

Comisión de las Comunidades Europeas de 21 de diciembre 1993". Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, n° 34. 1994, págs. 15 y ss.

-DOCAVO ALBERTI, L.

"La armonización de la tributación de los no residentes en la Unión Europea. Comentarios a la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993". Impuestos, n° 2. 1995, págs. 57 y ss.

Posteriormente, la Comisión aprobó la **Recomendación 94/390/CE, de 25 de mayo de 1994**, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas (D.O.C.E. N° L-177. 9-7-94), con la que se persigue crear un entorno más favorable al desarrollo de las PYME en los Estados miembros de la UE para garantizar la plena eficacia del Mercado Interior.

Dos son los bloques de medidas fiscales que la Comisión de la CE invita a los Estados miembros a adoptar:

1° Corrección de los efectos disuasorios de la progresividad del Impuesto sobre la Renta que grava a las empresas individuales y las sociedades personalistas por lo que se refiere a los beneficios reinvertidos. Para ello, se recomienda dos tipos de actuaciones, a saber:

a) Conceder a dichas empresas y sociedades un derecho a optar por el impuesto de sociedades, y/o

b) Limitar la carga fiscal aplicable a los beneficios reinvertidos a un tipo comparable al del Impuesto de Sociedades.

2° Eliminación de los obstáculos de carácter fiscal para la modificación de la forma jurídica de las empresas individuales o sociedades personalistas en sociedades de capital.

Y en el ámbito de las personas jurídicas, el Consejo ha dictado dos Directivas de armonización del régimen fiscal aplicable a las sociedades de Estados miembros diferentes, con lo que se persigue evitar cualquier discriminación que vulnere el principio de libre circulación de personas y capitales, reforzando la efectividad del Mercado Interior:

1° Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990 (D.O.C.E. L-225. 20 de agosto de 1990), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.

2° Directiva 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990 (D.O.C.E. L-225. 20 de agosto de 1990), relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros.

Hay que tener presente que la Comisión ha considerado indispensable la reestructuración del Impuesto sobre sociedades para el funcionamiento de un mercado único en el que las inversiones se efectúen no en función del régimen fiscal, sino de las condiciones de productividad y rentabilidad efectivas. Vid. "Programa de armonización fiscal de los impuestos directos". D.O.C.E. Suplemento 8/1967, pág. 7.

De este modo, la citada Recomendación, considerando que la libre circulación de personas -necesaria para el correcto funcionamiento del mercado interior- puede verse obstaculizada por normas nacionales relativas al I.R.P.F. que impongan mayor carga fiscal a los no residentes que a los residentes que se hallen en situaciones comparables- puso en conocimiento de los Estados miembros las disposiciones que, a juicio de la Comisión, pueden garantizar que los no residentes se beneficien de un trato fiscal tan favorable como el de los residentes.

La idea esencial de la mencionada Recomendación es tratar de eliminar algunos de los obstáculos fiscales que dificultan la libre circulación de personas. Ello implica una serie de iniciativas dirigidas a lograr que las personas físicas que sean residentes en un Estado miembro y estén sujetas al Impuesto sobre la Renta en otro Estado miembro, del que no sean residentes, no sean discriminadas con respecto a los residentes.

En efecto, según declara la Exposición de Motivos de la Recomendación referida " ... esta libre circulación todavía se ve obstaculizada por determinadas disposiciones fiscales cuya aplicación supone que, en muchos casos, las personas que hacen uso de dicha libertad para ejercer su actividad en un Estado miembro distinto del de su residencia, están sujetas al Impuesto sobre la renta en este último caso en unas condiciones menos favorables que los residentes en dicho Estado". Ello provoca que, continúa la Recomendación, " ... varios centenares de miles de personas se ven frecuentemente discriminadas. Las numerosas denuncias recibidas por la Comisión, así como las peticiones presentadas por el Parlamento Europeo, son muestra de ello".

En consecuencia, el artículo 2 de la Recomendación dispone que las personas físicas no residentes en un Estado miembro que obtengan un 75% de su renta imponible total en el país en donde se desarrolla la actividad, " ... no podrán ser sometidas por el Estado miembro que las grave, a un Impuesto superior al que dicho Estado establecería si el contribuyente, su cónyuge y sus hijos fueran residentes en ese mismo Estado miembro".

No obstante, las medidas propuestas por la norma comunitaria citada no son obligatorias para los Estados miembros, pues derivan de una Recomendación, norma esta que no es vinculante (último párrafo del artículo 189 del TCE).

La Recomendación tan sólo invita a los Estados miembros a adoptar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para lograr una armonización fiscal de los no residentes. Así, el artículo 5 de la Recomendación 94/79/CE de la Comisión, de 21 de diciembre de 1993 dispone:

"Se invita a los Estados miembros a comunicar a la Comisión, antes del 31 de diciembre de 1994, el texto de las principales disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que adopten para dar curso a la presente Recomendación, y a que pongan en conocimiento de la Comisión cualquier ulterior modificación en este ámbito".

En definitiva, pese a que la Recomendación citada no tiene carácter vinculante para los Estados miembros, revela cierta tendencia favorable a eliminar discriminaciones fiscales respecto de los no residentes que sean ciudadanos de la UE, que tarde o temprano es de esperar se traduzca en una Directiva.

Esta idea comunitaria de eliminar las discriminaciones fis-

cales a los no residentes, quedaría confirmada -meses después de publicarse la Recomendación anteriormente mencionada- con la respuesta⁴⁵⁰ dada por la Sra. SCRIVENER a la pregunta⁴⁵¹ formulada por el Sr. Enrique BARON CRESPO, al afirmar que " ... es contrario al artículo 48 del Tratado y al apartado 2 del artículo 7 del Reglamento (CEE) n° 1612/68 que un trabajador que ejerce una actividad en un Estado miembro sin trasladar a él su residencia y posee la nacionalidad de otro Estado miembro se vea sometido a una presión fiscal más elevada que los residentes de dicho Estado miembro, si obtiene en él la práctica totalidad o la mayor parte de sus ingresos. No pueden negarse ventajas relacionadas con la situación familiar por el hecho de que los miembros de la familia residan en otro Estado miembro".

2.3. DEVOLUCION DE SUMAS PERCIBIDAS POR LOS ESTADOS MIEMBROS EN VIRTUD DE DISPOSICIONES DE DERECHO COMUNITARIO ERRONEAMENTE APLICADAS O DECLARADAS NULAS.

Este supuesto se produce cuando se perciben ciertas cantidades por los órganos nacionales encargados de la recaudación de los recursos comunitarios, bien aplicando erróneamente una disposición comunitaria válida⁴⁵² o bien aplicando una norma europea

⁴⁵⁰ D.O.C.E. n° C 317 de 14-XI-1994.

⁴⁵¹ Pregunta escrita E-3324/93.

⁴⁵² La integración europea depende en gran parte de dos factores estrechamente relacionados: de un lado, la correcta aplicación de las normas comunitarias y de otro, la uniformidad de tal aplicación. Por ello, el control de la legalidad de las Administraciones en la aplicación del Derecho Comunitario aparece como uno de los elementos clave del fenómeno comunitario. Consúltese RIDEAU, J. "Contrôle juridictionnel et nouvelles protections dans

declarada nula⁴⁵³.

Aquí los justiciables se oponen a un texto de Derecho Comunitario en virtud del cual se ha producido la exacción y, fundándose en una sentencia de *invalidez*⁴⁵⁴ de la referida norma en virtud de los artículos 173 y 174 del TCE y por vía del recurso prejudicial del artículo 177 del mismo, intentan obtener una sa-

les Communautés européennes", en DEBBASCH, Ch., Administration et administrés en Europe. CNRS. París. 1984, págs. 307-323. Vid. también ORDÓÑEZ SOLIS, D., "Administraciones nacionales e integración europea". Noticias U.E. Separata del n° 136. Mayo 1996, págs. 63 a 67.

⁴⁵³ Vid. las SSTJCE ss.:

- STJCE 25-X-1972. Asunto 96/71. Haegeman c. Commission des Communautés européennes. Rec. 1972. Volume XVIII-2, págs. 1005 y ss.
- STJCE 12-XI-1974. Asunto 34/74. Société Roquette Frères c. Etat Français. Rec. 1974, págs. 1217 y ss.
- STJCE 27-I-1976. Asunto 64/75. Importazione Bestiame carni srl c. Commission. Rec. 1976, págs. 65 y ss.
- STJCE 21-V-1976. Asunto 26/74. Société Roquette Frères c. Commission. Rec. 1976, págs. 677 y ss.
- STJCE 12-VI-1980. Asunto 130/79. Express Dairy Foods Limited c. Intervention Board for Agricultural Produce, Rec. 1980, pág. 1887 y ss.
- STJCE 13-V-1981. Asunto 66/80. S.p.A. International Chemical Corporation c. Amministrazione delle finanze dello Stato. Rec. 1980, págs. 1887 y ss.
- STJCE 25-II-1988. Asunto 199/86. Raiffeisen Hauptgenossenschaft e.G. c. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung (BALM).
- STJCE 30-V-1989. Asunto 20/88. S.A. Roquette Frères c. Commission des Communautés européennes. Rec. 1989, págs. 1553 y ss.
- STJCE 29-VI-1989. Asunto 22/88. Vreugdenhil y Otros. Rec. pág. 2049.
- STJCE 9-VIII-1994. Asuntos acumulados C-363/93, C-407/93 a C-411/93. René Lancry SA c. Direction générale des douanes. Rec. 1994-8, págs. 3957 y ss.

⁴⁵⁴ Cuando un acto no es ajustado a Derecho, el ordenamiento comunitario lo denomina *inválido*; las consecuencias jurídicas de tal invalidez habrán de deducirse, en cada caso, de lo que al respecto diga la STJCE en que se declare aquella, pues el Derecho Comunitario no distingue entre *anulabilidad* o nulidad relativa y *nulidad de pleno Derecho* o nulidad absoluta.

Una vez más, se advierte la distinta significación y terminología que el Derecho Comunitario atribuye a los institutos jurídicos de los ordenamientos internos de los Estados miembros.

tisfacción pecuniaria⁴⁵⁵.

En este sentido, en el Asunto ZUCKERFABRIK SÜDERDITHMARSENCHEN⁴⁵⁶, el TJCE afirmó que "cuando la aplicación de reglamentos comunitarios corresponde a las instancias nacionales, la protección jurisdiccional garantizada por el derecho comunitario conlleva el derecho para los justiciables a impugnar, como incidente, la legalidad de estos reglamentos ante el juez nacional y de provocar el planteamiento al Tribunal de cuestiones prejudiciales".

En el mismo Asunto, el TJCE sostuvo que un juez nacional que reenvíe una cuestión prejudicial relativa a la validez de un Reglamento comunitario, puede suspender, como medida cautelar, los efectos del acto nacional resuelto en virtud de este Reglamento, aun cuando el artículo 185 del TCE⁴⁵⁷ reserva al TJCE la competencia para suspender la ejecución del acto impugnado. Ello es así por cuanto que el sistema de fuentes del Derecho Comunitario impone no sólo la inaplicación de las disposiciones nacionales contrarias a las comunitarias, sino también la inaplicación de las disposiciones comunitarias contrarias a los preceptos de rango superior.

Por tanto, resulta totalmente viable el control de la lega-

⁴⁵⁵ Consúltese SANCHEZ LEGIDO, A., La tutela judicial del particular frente a la actividad normativa comunitaria. Universidad de Castilla-La Mancha. Cuenca. 1994.

⁴⁵⁶ STJCE de 21 de febrero de 1991. Asuntos acumulados C-143/88 Y 92/89, ZUCKERFABRIK SÜDERDITHMARSENCHEN c. HAUPTZOLLAMT ITZCHOE. Rec. 1991-2, págs. 415 y ss.

⁴⁵⁷ El artículo 185 del TCE prescribe:

"Los recursos interpuestos ante el Tribunal de Justicia no tendrán efecto suspensivo. Sin embargo, el Tribunal de Justicia podrá, si estima que las circunstancias así lo exigen, ordenar la suspensión de la ejecución del acto impugnado".

lidad de los actos de las instituciones comunitarias por los particulares, utilizando el procedimiento indirecto que supone el planteamiento de una cuestión prejudicial de validez.

Así, en el Asunto LANCRY⁴⁵⁸, el TJCE anuló una Decisión del Consejo de la CE contestando a una cuestión prejudicial de validez planteada por el juez interno francés, a instancias del demandante. Como consecuencia, el órgano jurisdiccional francés falló a favor de la solicitud de restitución del indevido tributario percibido por la Administración nacional basándose en dicha norma comunitaria invalidada, correspondiendo a las autoridades de los D.O.M. franceses la devolución de los indebidos percibidos en concepto del *octroi de mer*.

El Sr. René LANCRY fundamentó ante los Tribunales franceses su solicitud de devolución de los ingresos tributarios indebidamente percibidos por la Administración de los Territorios Franceses de Ultramar (D.O.M.), en la incompatibilidad de la Decisión 89/688/CEE del Consejo -por la que se autorizaba a la República francesa a mantener hasta el 31 de diciembre de 1994 los *octroi de mer*- con el artículo 9 del TCE.

En efecto. Desde el año 1946 se recaudaba en los Departamentos franceses de Ultramar (D.O.M.) un tributo llamado *octroi de mer*, que gravaba todas las mercancías de cualquier origen -incluidas las procedentes de la Francia metropolitana- que se introdujeran en tales territorios. No obstante, los productos de la región estaban dispensados del *octroi de mer* o de cualquier otro tributo interno equivalente.

⁴⁵⁸ STJCE 9-VIII-1994. Asuntos acumulados C-363/93, C-407/93 a C-411/93. René Lancry SA c. Direction générale des douanes. Rec. 1994-8, págs. 3957 y ss.

Con el establecimiento y recaudación del *octroi de mer* se perseguían dos objetivos, a saber:

- 1° Obtener ingresos fiscales en favor de los Territorios franceses de Ultramar, y
- 2° Fomentar las actividades económicas locales, destinando los fondos obtenidos al favorecimiento del desarrollo de las empresas locales.

Ante las reiteradas denuncias de que fue objeto este tributo, la Comisión inició, en 1984, un procedimiento de infracción contra la República francesa. Pero, con posterioridad, la Comisión decidió suspender tal procedimiento y prefirió buscar una solución política, conforme a la cual el Consejo adoptó dos Decisiones basadas en los artículos 227 apdo. segundo y 235 del TCE:

1ª La primera fue la Decisión 89/687/CEE del Consejo por la que se establece un programa de opciones específicas de la lejanía e insularidad de los departamentos franceses de Ultramar (Poseidom).

2ª La segunda es la Decisión 89/688/CEE del Consejo ya referida (*octroi de mer*), que aplicaba el capítulo fiscal de la Decisión Poseidom.

El artículo 1 de la Decisión 89/688/C.E.E. del Consejo (*octroi de mer*) establecía que las autoridades francesas adoptarían, antes del 31 de diciembre de 1992, las medidas necesarias para que el régimen de *octroi de mer* vigente en los D.O.M. fuera aplicable indiferentemente a los productos introducidos y a los productos obtenidos en tales regiones. Con ello se pretendía precisamente la transformación del *octroi de mer* en un tributo interno no discriminatorio permitido por el artículo 95 TCE.

El artículo 4, por su parte, autorizaba a la República francesa a mantener hasta el 31 de diciembre de 1994 el *octroi de mer*, con la condición de notificar a la Comisión todo proyecto de aumento de tipos impositivos o de ampliación de productos afectados por el tributo.

Por ello, con motivo de las peticiones de devolución de cantidades percibidas en concepto de *octroi de mer*, la Cour d'Appel de París y el Tribunal d'instance de Saint-Denis (Reunión) plantearon al TJCE una cuestión prejudicial para saber si la referida norma comunitaria era o no incompatible con el artículo 9 del TCE.

El TJCE, acumulando la resolución de ambas cuestiones prejudiciales, declaró -en su sentencia de 9 de agosto de 1994- que el *octroi de mer* resulta incompatible con el artículo 9 del TCE, al constituir una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana expresamente prohibidos por el dicho precepto.

Y en relación con la validez de la Decisión del Consejo en virtud de la cual habían sido percibidos los *octroi de mer* por las autoridades tributarias de los D.O.M., el TJCE declaró su nulidad en los siguientes términos:

"2° La Decisión 89/688/C.E.E. del Consejo, de 22 de diciembre de 1989, relativa al régimen de *octroi de mer* en los departamentos franceses de Ultramar, es inválida en tanto en cuanto autoriza a la República francesa a mantener, hasta el 31 de diciembre de 1992, el régimen de *octroi de mer* vigente en el momento de adoptarse dicha decisión".

En consecuencia, resultaba procedente la devolución de los *octroi de mer* indebidamente percibidos por los D.O.M. en virtud

de la Decisión anulada, al declarar el TJCE que dicha norma comunitaria era incompatible con el ordenamiento jurídico comunitario al autorizar a la autoridad nacional la obtención de una exacción de efecto equivalente expresamente prohibida por el artículo 9 del TCE.

En este grupo de indebidos tributarios, las autoridades comunitarias intentan escapar a las consecuencias financieras de la sentencia del TJCE que ellas deberían soportar, invocando el párrafo segundo del artículo 174⁴⁵⁹ del TCE -por el que se atribuye al TJCE la facultad de indicar qué efectos de un Reglamento nulo deben ser considerados definitivos- o una pretendida teoría del enriquecimiento sin causa en caso de prosperar la acción de devolución del ingreso tributario indebido a favor del tercero.

Las soluciones proporcionadas por la jurisprudencia del TJCE sobre este segundo supuesto de indebido comunitario están inspiradas en las elaboradas respecto de la devolución de los tributos nacionales incompatibles con el Derecho Comunitario y las conclu-

⁴⁵⁹ Tito BALLARINO ha criticado el párrafo 2° de este artículo 174, en los ss. términos:

" ... hay una evidente violación del principio general de que el órgano que juzga no debe interferir en la actividad propiamente típica del órgano legislativo ... ".

No obstante esto, el mismo autor añade que " ... otras normas parecen preocuparse de proteger las jurisdicciones internas de la posible interferencia de la comunitaria o, inversamente, de preservar la competencia del Tribunal comunitario de cualquier 'reflexión' de los Estados miembros. Mientras que la primera limitación se refleja en la norma del artículo 183 según la cual 'salvada la competencia atribuida al Tribunal de Justicia del presente Tratado, las controversias en las que la Comunidad sea parte, no son, por tal motivo, sustraídas a la competencia de las jurisdicciones nacionales", el segundo encuentra aplicación en el artículo 219 por el cual 'los Estados miembros se obligan a no someter una controversia relativa a la interpretación o a la aplicación del presente Tratado a un procedimiento de solución distinto a los previstos en el Tratado mismo' ". BALLARINO, T. "Rimborsi, ripetizione d'indebito e Art. 177 Trattato CEE". Assago. Anno 23. 1984, n° 1-2, pág. 153.

siones de ellas derivadas son *mutatis mutandi* aplicables así mismo a los casos considerados en este apdo.

Por ello, para evidenciar las especificaciones que presenta la percepción indebida por las autoridades nacionales de recursos propios comunitarios y sin perjuicio de que sean tratados más adelante de manera global los contenciosos surgidos con motivo del indebido tributario comunitario, se puede adelantar ya respecto de esta modalidad concreta del mismo, que un *primer problema* que se plantea es el de saber si el interesado, para obtener la restitución discutida y otras cuestiones a ella accesorias (pago de intereses correspondientes al lucro cesante ocasionado por la salida de su patrimonio de una suma indebidamente abonada a la Administración nacional, remuneraciones abonadas a terceros en concepto de asesoramiento jurídico), debe dirigirse a la autoridad nacional a la que se ha efectuado el pago o a la Unión Europea misma a la que se destinan las cantidades recaudadas.

El problema se resolvió hace tiempo en el primer sentido, al declarar el TJCE en el Asunto ROQUETTE II⁴⁶⁰ que las controversias de esta naturaleza entran en la competencia de los jueces nacionales y que los particulares no pueden reclamar directamente a la UE ni la devolución de las cantidades indebidamente recaudadas en su nombre por los organismos nacionales con cargo a sus recursos propios, ni otras cuestiones accesorias a aquella restitución:

" ... corresponde a las autoridades nacionales garantizar el cobro, por cuenta de la Comunidad y con arreglo a las

⁴⁶⁰ STJCE de 21 de mayo de 1976. Asunto 26/74. Societé Roquette Frères c. Comission. Rec. 1976, pág. 677 y ss.

disposiciones del Derecho comunitario, de un cierto número de cánones, entre ellos, los montantes compensatorios monetarios" (apdo. 9).

En consecuencia, el juez nacional tiene la posibilidad de condenar a la Administración estatal no solamente a la devolución del indebido propiamente dicho, sino también al pago de sumas distintas de las que se abonaron indebidamente⁴⁶¹.

No obstante, el TJCE otorgó al Estado el derecho a exigir a la UE la devolución de tales sumas, ya que el Estado miembro se limita a gestionar el sistema de recursos propios comunitarios "por cuenta de la Comunidad".

Un *segundo problema* que se plantea en este grupo de indebidos comunitarios tributarios es el de determinar los efectos de la declaración de nulidad sobre actos distintos al declarado nulo.

Sobre esta cuestión se pronunció el TJCE en su sentencia de 12 de junio de 1980, en el Asunto EXPRESS DAIRY FOODS⁴⁶²: la declaración de nulidad de una disposición comunitaria se extiende también para todos los actos anteriores o posteriores que constituyan su desarrollo.

⁴⁶¹ Consúltese GARCIA DE ENTERRIA, E.

"Sobre la posibilidad de que las jurisdicciones nacionales adopten medidas cautelares positivas (y no sólo suspensiones) contra los actos de sus Administraciones respectivas dictados en ejecución de Reglamentos comunitarios cuya validez se cuestiona (Sentencia Atlanta del Tribunal de Justicia, de 9 de noviembre de 1995)". R.E.D.A., n° 88. Octubre-Diciembre de 1995, págs. 565 a 579.

⁴⁶² STJCE de 12 de junio de 1980. Asunto 130/79. Express Dairy Foods Limited c. Intervention Board for Agricultural Produce, Rec. 1980, pág. 1887 y ss.

El TJCE en su sentencia de 13 de mayo de 1978⁴⁶³ declaró nulo el artículo 1 del Reglamento comunitario n° 539/75 de la Comisión, por el que se fijaba del 3 de marzo al 4 de agosto de 1975 montantes compensatorias monetarios (M.C.M.) sobre la lactosa en polvo cuando este producto, en razón de su situación en el mercado, no podía nunca ser sometido a ese mecanismo tal como era definido por la reglamentación comunitaria.

En el Asunto EXPRESS DAIRY FOODS referido, el Tribunal nacional solicitó al TJCE que indicara si la declaración de nulidad que había formulado en su sentencia de 13 de mayo de 1978, suponía también la nulidad de todos los demás Reglamentos de la Comisión, establecidos entre el 1 de febrero de 1973 y el 11 de agosto de 1978, en la medida en la que fijaban también montantes monetarios compensatorios sobre las operaciones de lactosa en polvo.

El TJCE comprobó si los motivos de anulación del Reglamento n° 539/75 vician también el conjunto de la reglamentación cuestionada, concluyendo que toda la normativa referida establecía montantes compensatorios, pese a que ello había sido prohibido.

En consecuencia, el TJCE declaró que " ... los reglamentos de la Comisión, adoptados entre el 1 de febrero de 1973 y el 11 de agosto de 1977 deben ser considerados como nulos en la medida en la que establecen cantidades compensatorias monetarias aplicables a los intercambios de lactosa en polvo".

Un *tercer problema* -que será examinado con más detenimiento en un ulterior Cap.- consiste en saber si la declaración de nulidad produce sus efectos sólo a partir del momento en que se dictó

⁴⁶³ Asunto 131/77. Milac. Rec. 1977, pág. 1041.

la sentencia (*ex nunc*) o bien si se aplica retroactivamente a todas las relaciones jurídicas nacidas y constituidas bajo el imperio de la regla declarada nula antes incluso de la sentencia del TJCE (*ex tunc*).

Es decir, el derecho a la devolución de ingresos indebidos en el ordenamiento jurídico comunitario existirá siempre que el TJCE no limite en el tiempo el alcance de la sentencia por la que se declara la invalidez de la disposición comunitaria.

A fin de asegurar una aplicación uniforme del Derecho Comunitario, el TJCE ha optado por la segunda solución.

2.4. DEVOLUCION DE LOS INGRESOS ADUANEROS INDEBIDOS.

La consideración de los derechos aduaneros como un recurso propio comunitario de naturaleza tributaria⁴⁶⁴ -alcanzada ya la

⁴⁶⁴ Los artículos 201 y 201 A del TCE se refieren a los *recursos propios* de la Comunidad.

El que los derechos de aduana sean un *recurso propio* de la CE, merece para FALCON TELLA la siguiente explicación:

" ... una vez suprimidos los derechos de aduana internos y establecido el arancel común, las mercancías se importan por los puertos y estaciones mejor situados geográficamente, aunque estén destinadas a ser consumidas en otro Estado miembro, lo que haría muy difícil una distribución equitativa de estos ingresos entre los Estados. De no atribuirse los derechos de aduana a la Comunidad sería necesario establecer un complicado sistema de compensaciones financieras". FALCON TELLA, R. Introducción ... Ob. cit., pág. 267.

En efecto, los ingresos obtenidos de los derechos aduaneros -cuya gestión, corresponde a las autoridades aduaneras de cada Estado miembro- se atribuyen directamente y en su totalidad a la CE.

Además, la consideración de los derechos aduaneros como un tributo comunitario queda confirmada al reconocer el propio Derecho interno español, en el Apdo. Cuarto de la Disposición Adicional Quinta del R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre, regulador del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, que la devolución de los derechos a la importación y a la exportación indebidamente ingresados, " ... se regirá por los Reglamentos de la Comunidad Económica Europea que les sean específicamente apli-

Unión aduanera⁴⁶⁵- se contempla en el artículo 2.1 b) de la Decisión 94/728/CE Euratom, del Consejo, de 31 de octubre de 1994, relativa al sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas⁴⁶⁶:

"Constituyen recursos propios, consignados en el presupuesto de las Comunidades, los ingresos procedentes de:

a) las exacciones reguladoras agrícolas, ...

b) los derechos del arancel aduanero común y otros derechos que hayan fijado o puedan fijar las instituciones de las

cables, teniendo carácter supletorio las disposiciones contenidas en este Real Decreto cuando lo permita el ordenamiento comunitario".

La alusión por esta disposición a "los Reglamentos de la Comunidad Económica Europea que les sean específicamente aplicables" queda referida hoy, al Reglamento 2913/1992, de 12 de octubre, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario y al Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, de Aplicación del anterior.

⁴⁶⁵ El 13 de julio de 1968, con dos años de antelación sobre el plazo previsto por el Tratado de Roma, los derechos de aduana fueron eliminados dentro de la Comunidad, transfiriéndose la frontera aduanera a los confines de aquella, siendo desde entonces el arancel aduanero común el instrumento regulador de los tipos del intercambio desde y hacia los países terceros.

No obstante, la eliminación de los derechos de aduana en 1968 no supuso, de ninguna manera, la eliminación de los controles en frontera para mercancías y personas, ya que los servicios de aduana en frontera no sólo no se suprimieron, sino que se les atribuyó la función de control y cobro de los tributos indirectos para los que el paso de aquella constituye el hecho generador; esto es, del I.V.A. y de los I.E.

De este manera, la sustitución de la frontera aduanera por la fiscal, acaecida en 1968, impidió la creación y el funcionamiento de un mercado común cuyas características fuesen las de un mercado interior, alejando así la posibilidad de crear, en un tiempo razonable, una unión económica entre los Estados miembros.

Por ello, la desaparición de las fronteras fiscales el 1 de enero de 1993 -junto a las fronteras físicas y técnicas- ha constituido el corolario indispensable a la eliminación de los derechos aduaneros. Consúltese VEGA MOCOROA, I., "La supresión de las fronteras fiscales". Cap. II de la monografía La armonización del IVA y el logro del mercado interior. Lex Nova. Valladolid. 1991, págs. 189 a 199.

⁴⁶⁶ D.O.C.E. L 293, de 12 de noviembre de 1994.

Comunidades en los intercambios con los países no miembros, así como los derechos de aduana sobre los productos regulados por el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero".

No obstante, conviene advertir que es incorrecta la afirmación contenida en el precepto transcrito de que "constituyen recursos propios ... los ingresos procedentes" de tales tributos. Los recursos tributarios propios de la CE no son los ingresos derivados de los derechos aduaneros -como indica la norma comunitaria- sino los derechos aduaneros en sí mismos considerados, en cuanto tributos de titularidad comunitaria. Los *recursos*, en este caso, estarían constituidos por el referido instituto tributario y los *ingresos* serían el producto que obtienen las Comunidades de aquel⁴⁶⁷.

Pues bien, los ingresos indebidamente realizados en concepto de tributos aduaneros -derechos de importación⁴⁶⁸ y exportación⁴⁶⁹- pueden considerarse como un supuesto de indebido comu-

⁴⁶⁷ SAINZ DE BUJANDA se refiere a los *recursos* como los "institutos jurídicos que operan como fuentes de ingresos". Sistema ... Ob. cit., págs. 478 a 480.

Consúltese el comentario que sobre la referida Decisión realiza LOPEZ ESPADAFOR, C. M^a. en su artículo "La nueva Decisión sobre recursos propios ... ". Ob. cit.

⁴⁶⁸ Los *derechos de importación* abarcan:

1° Los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente exigidos por la importación de mercancías.

2° Las exacciones reguladoras agrícolas y restantes gravámenes a la importación exigidos en el ámbito de la política agrícola común o en el de los regímenes particulares aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas.

⁴⁶⁹ En los *derechos de exportación* se incluyen:

1° Los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente exigidos por la exportación de mercancías.

2° Las exacciones reguladoras agrícolas y otros gravámenes a la exportación establecidos en el ámbito de la política

nitario tributario.

Según el **Código Aduanero Comunitario**⁴⁷⁰ -en el marco del

agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a ciertas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas.

⁴⁷⁰ Reglamento (CEE) n° 2913/1992 del Consejo, de 12 de octubre de 1992. D.O.C.E., L-302, de 19 de octubre de 1992.

El artículo 253 del citado Reglamento que aprueba el C.A. establece que el mismo "Será aplicable a partir del 1 de enero de 1994".

El CA refunde y deroga -artículo 251 del CA (Título IX, *Disposiciones finales*, Cap. 3, *Otras disposiciones finales*) deroga expresamente los Reglamentos n° 1430/79 y n° 1697/79, ambos del Consejo, que se referían a la devolución del indevido comunitario, junto con otros Reglamentos y Directivas- la dispersa y fragmentaria normativa comunitaria anterior.

Tal normativa aduanera comunitaria que regulaba el llamado *arancel aduanero común* estaba constituida -en lo que se refiere a la devolución de ingresos indebidos efectuados en el ámbito de la importación y exportación- por los ss. Reglamentos:

1° El Reglamento básico n° 1430/79 del Consejo, de 2 de julio de 1979, (D.O.C.E. n° L 175/1, de 12 de julio de 1979, pág. 1), que entró en vigor el 1 de julio de 1980, relativo al resarcimiento y a la condonación de los impuestos a la importación o a la exportación, (cuya última modificación la constituye el Reglamento CEE n° 1854/89. D.O.C.E. n° L 186 de 30 de junio de 1989, pág. 1).

Con este Reglamento quedó instaurado por vez primera un régimen comunitario que determinaba la devolución de los derechos aduaneros indebidamente cobrados, cuando concurrieran una serie de hipótesis, todas ellas reconducibles al error material.

En la Exposición de Motivos -aunque no es denominada así expresamente la introducción que en las normas comunitarias se realizan- del Reglamento referido se contemplaba como supuesto justificado para proceder a la devolución o la condonación de las cantidades indebidamente liquidadas el de que, "por un error, el despacho a libre práctica de una mercancía dé lugar a la liquidación de unos derechos de importación a los que, en virtud de las disposiciones en vigor, no esté sujeta esta mercancía".

En su artículo 1 consideraba como *devolución*, "la restitución, total o parcial, de los derechos de importación o de exportación que hayan sido pagados". En particular, los derechos de aduana y tasas de efecto equivalente, las detracciones agrícolas y otras imposiciones a la importación o a la exportación previstos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a algunas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas.

El artículo 2 establecía:

"Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación, en la medida en que, a satisfacción de las autoridades competentes, se compruebe que la cantidad contraída de estos derechos: 1. Corresponda a mercancías para las que no

se haya producido el nacimiento de deuda aduanera o para las que la deuda aduanera se haya extinguido por forma distinta al pago de su importe o por prescripción; o sea superior, por cualquier motivo, a la cantidad que legalmente corresponda percibir; y 2. La devolución o la condonación de los derechos de importación por los motivos indicados en el apartado 1 se concederá previa petición presentada ante la aduana correspondiente a contar desde la fecha de contracción de dichos derechos por la autoridad encargada de su recaudación. Las autoridades competentes procederán de oficio a la devolución o a la condonación cuando comprueben por sí mismas, durante este plazo, la existencia de cualquiera de los casos descritos en el apartado 1".

El citado Reglamento fue modificado por los Reglamentos (CEE) n° 1672/82; n° 2640/82; n° 918/83; n° 945/85; n° 3069/86.

2° El Reglamento n° 1697/79 del Consejo, de 24 de julio de 1979, (D.O.C.E., n° L 197 de 3 de agosto de 1979, pág. 1), concerniente al cobro a posteriori de los impuestos a la importación o a la exportación que no fueron exigidos al deudor por las mercancías declaradas en régimen aduanero que conllevan la obligación de pagar tales impuestos, (cuya última modificación la constituye el Reglamento CEE n° 1854/89. D.O.C.E., n° L 186, de 30 de junio de 1989, pág. 1).

Este marasmo normativo existente hasta la aparición del CA es descrito con acierto por GOIZUETA:

" ... la existencia de Reglamentos del Consejo, modificados, casi todos ellos, varias veces, así como la de los correspondientes Reglamentos de aplicación, a su vez modificados continuamente, provocaba una casi imposibilidad de seguir adecuadamente el desarrollo de la legislación debido a la enorme dispersión de las normas en los correspondientes Diarios Oficiales de las Comunidades. Ni siquiera los expertos en la materia podían tener la completa seguridad de conocer la última norma comunitaria sobre un determinado aspecto sectorial del ámbito aduanero". GOIZUETA, J. "El Código de Aduanas Comunitario". Impuestos, n° 17. 1992, pág. 753.

Hay que reconocer que el CA ha contribuido a una mayor clarificación en la regulación de la normativa aplicable a la materia, objetivo este declarado ya en su Preámbulo:

" ... en interés tanto de los operadores económicos de la Comunidad como de las administraciones aduaneras, es conveniente reunir en un Código las disposiciones del derecho aduanero, actualmente dispersas en una multitud de reglamentos y directivas comunitarias y ... dicha tarea adquiere un interés primordial desde la perspectiva del mercado interior ... ".

Los fines perseguidos por el CA se pueden resumir en los tres ss.:

- 1° Sustitución de un conjunto de normas diversas por una norma única y coherente.
- 2° Transparencia de la legislación aduanera.
- 3° Consolidación de la normativa existente.

En cuanto a las ventajas de la adopción del CA se pueden citar:

1° Se pone fin a una compartimentación artificial que separaba los elementos de la deuda, deudor y contracción del im-

artículo 9 y de los artículos 12 a 37 del TCE⁴⁷¹, relativos a la Unión Aduanera y a la supresión de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros, surgirá el derecho a la devolu-

porte de los derechos arancelarios.

2° Aun existiendo régimen y destinos aduaneros diferentes, las disposiciones comunes a todos ellos se regulan una sola vez, como por ejemplo las que se refieren a la declaración y el levante de las mercancías, el alcance y los efectos jurídicos de las decisiones administrativas y las autorizaciones.

3° Se pone fin a las repeticiones de carácter terminológico y de la definición del procedimiento de adopción de las disposiciones de aplicación incluidas en cada uno de los reglamentos sectoriales, al crearse un único Comité, aunque en su actuación tenga que observar dos procedimientos diferentes, según cuál vaya a ser la materia objeto de desarrollo.

4° La presentación en un marco estructurado de un tema tratado en su conjunto permite eliminar la superposición actual de reglamentaciones y hace posible, incluso para los no expertos, satisfacer las necesidades propias de información sobre la base de una orientación rápida. GOIZUETA, J. Ob. cit., págs. 753 y 754.

RENALES SALINERO, por su parte, indica que el CA " ... constituye un hito fundamental en el ámbito de la Legislación Comunitaria.

Primero por ser un paso definitivo para la plena consecución del Mercado Interior, al significar la aplicación homogénea de la legislación aduanera, segundo porque supone la mayor operación de codificación realizada en el ámbito del Derecho Aduanero Comunitario". RENALES SALINERO, P. "El Código Aduanero Comunitario y sus Disposiciones de aplicación". Aduanas Informa sobre Comunidades Europeas. Boletín de Estudios. Agencia Tributaria, n° 58. Enero-Febrero. 1994, págs. 5 y ss.

No obstante, PELECHA ZOZAYA denuncia " ... los límites de la labor refundidora de ... [el CA y su RA]". Pues, "Basta con echar un vistazo a las tablas de disposiciones derogadas por el CA y el RA ... y al repertorio de disposiciones comunitarias aplicables una vez entrados en vigor el CA y su RA para llegar a la conclusión de que si lo que pretendía el legislador comunitario era suprimir o, al menos, paliar los efectos de ... 'la dispersión de las disposiciones de Derecho aduanero en una multitud de reglamentos y directivas comunitarias', no se puede decir, precisamente, que el éxito total haya acompañado a la empresa". PELECHA ZOZAYA, F. El Código Aduanero Comunitario ... , Ob. cit., págs. 14 y 15.

⁴⁷¹ El artículo 18 del TCE establece el arancel aduanero común.

ción de la derechos aduaneros⁴⁷² indebidamente ingresados cuando concorra alguno de los ss. motivos⁴⁷³:

⁴⁷² El artículo 4 del CA da una definición base de *deuda aduanera*.

⁴⁷³ La normativa comunitaria aduanera ha seguido el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros.

En el Anexo F-6 del Convenio referido, se define el concepto de *derechos y exacciones de importación* y de *devolución* de los mismos:

"Para la aplicación del presente Anexo se entiende:

a) Por 'devolución de los derechos y exacciones de importación': la devolución, total o parcial, de los derechos e impuestos de importación pagados por las mercancías declaradas a consumo y la condonación total o parcial, de estos derechos y exacciones en el caso en que no hubieran sido satisfechos;

b) Por 'derechos y exacciones de importación: los derechos de aduana y cualesquiera otros derechos, impuestos y gravámenes o imposiciones diversas que se perciban en el momento de la importación o con motivo de la importación de mercancías, con excepción de los gravámenes e imposiciones cuyo importe se limite al coste aproximado de los servicios prestados".

También se regulan los casos en los que puede surgir la devolución de los derechos e impuestos a la importación, partiendo de que "La legislación nacional enunciará los casos y las condiciones en las que se concede una devolución de derechos y exacciones de importación, cuando estos han sido pagados o liquidados con vistas al pago, y cuando su cuantía excede de la legalmente exigible" (Norma 2):

1° Error cometido en la liquidación (Norma 3).

"La devolución de los derechos y exacciones de importación se concederá cuando se demuestre que el exceso percibido resulta de un error cometido durante la liquidación de estos derechos y exacciones".

2° Mercancías con valor inferior al declarado (Norma 4).

"La devolución de los derechos y exacciones de importación se concederá cuando se compruebe que los derechos y exacciones de importación han sido liquidados sobre la base de un valor superior al valor en aduana, a condición que los hechos sean debidamente demostrados a satisfacción de las autoridades aduaneras".

3° Clasificación arancelaria inexacta (Norma 5).

"El reembolso de los derechos y exacciones de importación se concederá, cuando el exceso percibido sea imputable a una clasificación arancelaria inexacta de las mercancías declaradas, a condición que los hechos se demuestren debidamente a satisfacción de las autoridades aduaneras".

4° Mercancías dañadas, destruidas o perdidas (Norma 6).

"La devolución de los derechos y exacciones de importación se concederá a las mercancías dañadas, destruidas o irremediable-

1° Cuando, con carácter general, se compruebe que el importe pagado por los derechos de importación o exportación no era legalmente debido (**artículo 236.1, párrafo primero**).

2° Cuando se compruebe que la cantidad ingresada fue contraída en contra de lo dispuesto en el apdo. 2 del artículo 220 del mismo texto normativo -supuestos de no contracción a posteriori de la deuda aduanera- (**artículo 236.1, párrafo primero, in fine**).

Esto es, procederá la devolución de un ingreso aduanero, inicialmente *debido* en el momento en que se pagó su importe, pero que con posterioridad se convirtió en *indebido* al demostrarse la concurrencia de alguna de las ss. circunstancias:

a) la decisión inicial de contraer los derechos o de hacerlo a un nivel inferior al importe legalmente adeudado

mente perdidas como consecuencia de un accidente o por causa de fuerza mayor antes del levante para el despacho a consumo, a condición que los hechos se demuestren debidamente a satisfacción de las autoridades aduaneras".

5° Mercancías no conformes a las características convenidas (Norma 8).

"La devolución de los derechos y exacciones de importación se concederá a las mercancías importadas que en el momento de la importación eran defectuosas o no conformes, por cualquier otra causa, a las características convenidas y que son reexportadas en un plazo razonable, sea al proveedor extranjero, sea a otra persona designada por este último, sin haber sufrido ningún trabajo o reparación y sin haber sido utilizadas en el país de importación. Sin embargo, la utilización de las mercancías no impide la devolución, cuando dicha utilización haya sido indispensable para comprobar sus defectos o cualquier otro hecho que motive su reexportación. En lugar de reexportarse las mercancías pueden, según la decisión de las autoridades aduaneras, abandonarse a favor del Tesoro Público, o destruirse o tratarse bajo control de la aduana de manera que se les prive totalmente de valor comercial. Este abandono o esta destrucción no debe acarrear ningún gasto para el Tesoro Público".

Este Convenio Internacional de 18 de mayo de 1983, contempla además, las modalidades de la devolución (Normas 11 a 13), los plazos (Norma 14) y la información relativa a la devolución (Norma 15), materia que será examinada en un Cap. posterior de esta Tesis Doctoral.

se adoptó sobre la base de disposiciones de carácter general invalidadas después por resolución judicial;

b) el importe legalmente adeudado de derechos se contrajo como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras⁴⁷⁴ que razonablemente no pudo ser conocido por el deudor, siempre que este, por su parte, hubiera actuado de buena fe y observara todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana;

c) las disposiciones adoptadas según el procedimiento del Comité dispensen a las autoridades aduaneras de la contracción a posteriori de los importes de derechos que sean inferiores a un importe determinado.

3° Cuando se invalide una declaración en aduana y se

⁴⁷⁴ El TJCE trata el error de las autoridades aduaneras, en las ss. sentencias:

-STJCE de 22 de octubre de 1987. Asunto 314/1985.

Rec. 1987, págs. 4199 y ss.

-STJCE de 23 de mayo de 1989. Asunto 378/1987.

Rec. 1989, págs. 1359 y ss.

-STJCE de 4 de mayo de 1993. Asunto C-292/1991.

En sus Conclusiones -presentadas en audiencia pública del TJCE el 10 de diciembre de 1992- el Abogado General Sr. VAN GERVEN propuso que el TJCE respondiera que:

"2. Si resultase que tales productos (tejidos importados en Portugal, que luego se exportaron en régimen de perfeccionamiento pasivo a Yugoslavia) fueron calificados, por error, como productos originarios de la Comunidad, en las circunstancias del presente caso, debe considerarse que un operador económico no pudo descubrir tal error, de forma que actuó de buena fe, a efectos del apartado 2 del artículo 5 del Reglamento (CEE) n° 1697/79 del Consejo, de 24 de julio de 1979".

Basándose en tal argumento, el TJCE pronunció el siguiente Fallo:

"En la medida en que una autoridad aduanera consideró erróneamente que productos originarios de Portugal deberían considerarse, a efectos de la aplicación del Acuerdo de Cooperación firmado entre la Comunidad y la República Federativa Socialista de Yugoslavia, como productos originarios de la Comunidad, que no se percibieron los derechos de importación y que el importador observó todas las disposiciones de la normativa en vigor relativas a su declaración de aduana, los derechos de importación no son recuperables".

hayan elaborado (determinado) los derechos (**artículo 237**).

4° Cuando se pruebe que el importe contraído en concepto de tales derechos corresponda a mercancías incluidas en el régimen aduanero de que se trata y rechazadas por el importador por defectuosas o no conformes con las estipulaciones del contrato que haya dado lugar a la importación de estas mercancías (**artículo 238.1**).

5° Cuando concurren *situaciones especiales*, distintas de las contempladas en los artículos 236, 237 y 238:

-que se determinarán según el procedimiento del Comité⁴⁷⁵;

-que resulten de circunstancias que no impliquen ni maniobra ni manifiesta negligencia por parte del interesado. Las situaciones en las que se podrá aplicar esta disposición y las modalidades de procedimiento que se seguirán a tal fin se definirán según el procedimiento del Comité. La devolución o condonación podrán supeditarse a condiciones especiales (**artículo 239.1**).

El Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunita-

⁴⁷⁵ El Comité Aduanero constituye un órgano creado *ad hoc*, compuesto por representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión.

La misión del Comité Aduanero consiste en examinar cualquier cuestión relativa a la normativa aduanera comunitaria y emitir un dictamen que servirá a la Comisión para adoptar las medidas pertinentes.

El Comité es pues un órgano comunitario encargado de vigilar la aplicación uniforme del Derecho Aduanero comunitario.

Se regula este Comité en los artículos 247 a 249 del CA, correspondientes a su Título IX, *Disposiciones Finales*.

rio⁴⁷⁶, Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, ya citado, desarrolla este último motivo de devolución por *situaciones especiales*, en sus artículos 900.1 y 901.1.

Así, según el artículo 900.1 del RA referido, se procederá a la devolución o condonación de los derechos de importación en los ss. casos:

1° Mercancías no comunitarias que habiendo sido robadas se recuperen en un plazo breve y vuelvan a su situación aduanera inicial⁴⁷⁷.

2° Mercancías comunitarias que hayan sido repuestas al régimen aduanero inicial en el que se encontraban, subsanando el error cometido⁴⁷⁸.

⁴⁷⁶ D.O.C.E. L-253, de 11 de octubre de 1993.

En particular, los artículos 877 a 912 del Título IV de este Reglamento -así como su Anexo III, relativo a la Solicitud de devolución/condonación- regulan el procedimiento para la "Devolución o condonación de los derechos de importación o de exportación", cuyo estudio será objeto de un Cap. de esta Tesis Doctoral.

Este RA del CA ha sido modificado por:

·Reglamento (CEE) n° 1500/94 de la Comisión, de 21 de junio de 1994. D.O.C.E. L-162, de 30 de junio de 1994.

·Reglamento (CEE) n° 2193/94 de la Comisión, de 8 de septiembre de 1994. D.O.C.E. L-235, de 9 de septiembre de 1994.

⁴⁷⁷ **Artículo 900.1 a)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [correspondientes] ... las mercancías no comunitarias incluidas en un régimen aduanero que implique una exención total o parcial de los derechos de importación, o las mercancías despachadas a libre práctica que se beneficien de un tratamiento arancelario favorable por razón de su destino especial, hayan sido robadas, siempre que dichas mercancías se recuperen en un breve espacio de tiempo y se repongan en su situación aduanera inicial en el estado en que se hallaban en el momento del robo;"

⁴⁷⁸ **Artículo 900.1 b)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... se hayan retirado por descuido mercancías no comunitarias de un régimen aduanero que implique una exención total o parcial de los derechos de importación al cual estaban sujetas, siempre que se re-

3° Reexportación inmediata de mercancías, cuando no hayan podido ser descargadas en el momento de su llegada al destino por diversas circunstancias⁴⁷⁹.

4° Conservación definitiva por el suministrador de las mercancías despachadas inicialmente a libre práctica y que le fueron devueltas en régimen de perfeccionamiento pasivo⁴⁸⁰.

5° Comprobación por la Administración aduanera -al recaudar a *posteriori*⁴⁸¹ el derecho de importación de una mercan-

pongan en su situación aduanera inicial en el momento en que se haya constatado el error y en el estado en el que se hallaban en el momento en que fueron retiradas;"

⁴⁷⁹ **Artículo 900.1 c)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... sea imposible hacer funcionar el sistema de apertura del medio de transporte en el cual se encuentren las mercancías previamente despachadas a libre práctica y proceder, en consecuencia, a su descarga en el momento de su llegada al destino siempre que dichas mercancías sean reexportadas inmediatamente".

⁴⁸⁰ **Artículo 900.1 d)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... el suministrador establecido en un tercer país de mercancías inicialmente despachadas a libre práctica y que le hayan sido devueltas en régimen de perfeccionamiento pasivo para que proceda gratuitamente, bien a la supresión de defectos existentes antes del levante [incluso si han sido descubiertos tras el levante], bien a su adecuación a las cláusulas del contrato en virtud del cual se efectuó el despacho a libre práctica de dichas mercancías, decida conservar definitivamente las mercancías de que se trate, debido a la imposibilidad de remediar la situación o de remediarla en condiciones económicas aceptables;"

⁴⁸¹ Sobre este tema, pueden consultarse -entre otros- los trabajos ss.:

-GALIANO MARTOS, G.

"Recaudación << a posteriori >> de la deuda aduanera. Comentarios sobre la normativa vigente y algunas sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas". C.T., n° 74. 1995, págs. 27 y ss.

-GONZALEZ LLORENTE, A.

"La recaudación a posteriori de la deuda aduanera". Impuestos. Tomo II. 1988.

-PELECHA ZOZAYA, F.

"Contracción y recaudación a *posteriori*", en El Código Aduanero Comunitario ... Ob. cit., págs. 209-210.

cía originariamente despachada a libre práctica y exenta del mismo-, de que dicha mercancía se reexportó fuera del territorio aduanero de la CE sin someterse al control correspondiente por parte de la autoridad aduanera⁴⁸².

6° Reexportación de una mercancía -incluida inicialmente en un régimen aduanero que suponga el pago de un derecho de importación- fuera del territorio de la Comunidad o destrucción de la misma, tras haber sido proscrita su comercialización por un órgano judicial⁴⁸³.

7° Imposibilidad por el declarante facultado para ello, de enviar a su destinatario mercancías por las que deberían abonarse derechos aduaneros⁴⁸⁴.

⁴⁸² **Artículo 900.1 e)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... se compruebe, en el momento en que las autoridades aduaneras decidan recaudar *a posteriori* los derechos de importación efectivamente adeudados por una mercancía inicialmente despachada a libre práctica con exención total de dichos derechos, que dicha mercancía ha sido reexportada fuera del territorio aduanero de la Comunidad sin haber sido sometida al control de las autoridades aduaneras, siempre que las condiciones materiales previstas en el Código para la devolución o la condonación del importe de los derechos de importación de que se trate se hubieran cumplido efectivamente en el momento en que tuvo lugar la reexportación, si dicho importe se hubiera percibido en el momento del despacho a libre práctica de dicha mercancía;"

⁴⁸³ **Artículo 900. 1 f)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... alguna instancia judicial haya declarado la prohibición de comercialización de una mercancía previamente incluida en un régimen aduanero que implique la obligación de pagar derechos de importación en condiciones normales por el interesado, seguida de su reexportación fuera del territorio aduanero de la Comunidad o de su destrucción bajo el control de las autoridades aduaneras, siempre que se compruebe que la mercancía no ha sido efectivamente utilizada en la Comunidad;"

⁴⁸⁴ **Artículo 900.1 g)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... las mercancías hayan sido incluidas en un régimen aduanero que implique la obligación de pagar estos derechos por un declarante facultado para proceder así de oficio y, por un motivo no imputable a este

8° Error en el expedidor al enviar mercancías a su destinatario⁴⁸⁵.

9° Inadecuación de las mercancías para su utilización prevista, imputable a un error material manifiesto en el pedido realizado⁴⁸⁶.

10° Incumplimiento de las normas vigentes sobre utilización o comercialización de una mercancía importada que la inutilice para el fin previsto por el destinatario de la misma⁴⁸⁷.

11° Imposibilidad de utilización de las mercancías por causas sobrevenidas al momento del pago del derecho aduanero⁴⁸⁸.

12° Imposibilidad de obtención de exenciones sobre los

declarante, no hayan podido ser enviadas a su destinatario;".

⁴⁸⁵ **Artículo 900.1 h)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... las mercancías hayan sido enviadas al destinatario por un error del expedidor;".

⁴⁸⁶ **Artículo 900.1 i)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... las mercancías hayan resultado inadecuadas para el uso previsto por el destinatario como consecuencia de un error material evidente que se haya producido en el pedido;".

⁴⁸⁷ **Artículo 900.1 j)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... las mercancías para las que se haya establecido, tras su levante para un régimen aduanero que incluya la obligación de pagar derechos de importación, que no se atienden, en el momento en que tenga lugar dicho levante, a la normativa vigente en lo que se refiere a su utilización o comercialización y que no pueden, por esta razón, utilizarse para los fines previstos por el destinatario;".

⁴⁸⁸ **Artículo 900.1 k)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... la utilización de mercancías para los fines previstos por el destinatario sea irrealizable o se vea considerablemente restringida, debido a medidas de alcance general adoptadas con posterioridad a la fecha en la que se dio el levante para un régimen aduanero que incluya la obligación de pagar los derechos por una autoridad o un organismo que tenga poder de decisión en la materia;".

derechos de importación por causas no imputables al interesado⁴⁸⁹.

13° Retraso en el plazo de entrega de las mercancías al destinatario, a consecuencia de lo cual haya surgido para el este la obligación de pago de derechos aduaneros de importación⁴⁹⁰.

14° Entrega de las mercancías a determinados centros de beneficencia por imposibilidad de venderlas en el territorio aduanero de la CE⁴⁹¹.

Se concederá además la devolución o condonación de derechos de importación, según el artículo 901.1 de dicho RA, cuando:

a) las mercancías declaradas por error para un régimen aduanero que implique la obligación de pagar derechos de impor-

⁴⁸⁹ **Artículo 900.1 l)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... el beneficio de una exención total o parcial de derechos de importación, solicitada por el interesado sobre la base de las disposiciones en vigor, no pueda, por motivos no imputables al interesado, ser efectivamente concedida por las autoridades aduaneras, las cuales, por tanto, contraigan los derechos de importación exigibles;".

⁴⁹⁰ **Artículo 900.1 m)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... las mercancías lleguen al destinatario fuera de los plazos forzosos de entrega previstos en el contrato a raíz del cual se hayan incluido dichas mercancías en un régimen aduanero que implique la obligación de pagar derechos de importación;".

⁴⁹¹ **Artículo 900 n)**: "Procederá la devolución o condonación de los derechos de importación ... [cuando] ... las mercancías que, no habiendo podido venderse en el territorio aduanero de la Comunidad, sean entregadas gratuitamente a establecimientos de beneficencia:

-que ejerzan sus actividades en terceros países, siempre que tales establecimientos dispongan de representación en la Comunidad o,

-que ejerzan sus actividades en el territorio aduanero de la Comunidad, siempre que puedan beneficiarse de una franquicia en caso de importación a libre práctica de mercancías similares procedentes de terceros países".

tación hayan sido reexportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad, sin haber sido previamente declaradas para el régimen aduanero en el que deberían haber sido incluidas, y se hayan cumplido las demás condiciones previstas en el artículo 237 del Código;

b) la reexportación o destrucción de las mercancías prevista en la letra b) del apdo. 2 del artículo 238 del Código no haya sido efectuada bajo el control de las autoridades aduaneras y se hayan cumplido las demás condiciones previstas en dicho artículo;

c) la reexportación o destrucción de las mercancías no se haya efectuado bajo el control de las autoridades aduaneras, de conformidad con las letras c) y de f) a n) del apartado 1 del artículo 900, y se hayan cumplido las demás condiciones enunciadas en los apdos. 2 y 4 del artículo 900.

2.5. LA RECUPERACION DE LOS PAGOS INDEBIDAMENTE REALIZADOS POR LAS ADMINISTRACIONES NACIONALES A LOS PARTICULARES. DIFERENCIAS CON LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS COMUNITARIOS INDEBIDOS. EN PARTICULAR LA RECUPERACION DE LAS AYUDAS ESTATALES INDEBIDAS.

2.5.1. LA DEVOLUCION DE LOS PAGOS INDEBIDAMENTE REALIZADOS COMO SUPUESTO DE INDEBIDO COMUNITARIO.

En este cuarto grupo de *indebidos comunitarios*⁴⁹² se inclu-

⁴⁹² BARAV reconoce la existencia de este cuarto bloque de *indebidos comunitarios*, si bien advierte que se trata de supuestos distintos a los otros tres grupos de *indebidos comunitarios*:

yen:

1° La recuperación de las ayudas indebidamente otorgadas por las Administraciones nacionales de los Estados miembros⁴⁹³.

"Por último, en un grupo de casos diferentes, se trataría de demandas de recuperación de cantidades otorgadas por los órganos estatales en aplicación errónea del derecho comunitario y de requerimientos de pagos complementarios que no fueron exigidos en principio por la administración nacional, hipótesis que no es idéntica a aquellas cantidades que han sido pagadas por error, pero que sin embargo han sido establecidas judicialmente con fines similares". BARAV, A. "La repetition de l'indu dans à Jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Europeennes". Cahiers de Droit Européen. 1981, pág. 510.

DANIELE, no obstante reconocer también a estos casos como *indebidos comunitarios*, acentúa la nota diferencial que separa a este cuarto bloque de *indebidos comunitarios* de los restantes:

"El tercer caso que se distingue más señaladamente de los otros dos, presenta una situación especularmente contraria (es decir, el efecto inverso que produce un objeto al reflejarse en un espejo) respecto al segundo, y tiene lugar cuando los organismos nacionales competentes han pagado, en base a un régimen comunitario de ayudas u otro, cantidades cuya devolución se ha pretendido posteriormente".

Y más adelante afirma:

"El tercer caso de 'indebido comunitario', ... , se distingue claramente de los casos tratados, porque pertenece a la hipótesis en la que los organismos nacionales encargados de la ejecución de la política comunitaria ... hayan pagado a particulares cantidades a las que no tenían derecho". DANIELE, L. "La restituzione ... ". Ob. cit., págs. 426 y 443.

ESTEVE GONZALEZ considera como supuesto de *indebido comunitario* " ... la restitución de montantes percibidos sobre la base de una disposición de Derecho comunitario que ha sido mal aplicada o posteriormente anulada ... ".

Y en este grupo la autora referida engloba, " ... las demandas de recuperación de sumas otorgadas por los órganos estatales en aplicación errónea del Derecho comunitario, hipótesis que se plantea judicialmente en términos similares a aquella en la que los montantes son pagados por error".

También incluye aquí, " ... las demandas de pago suplementario que no han sido exigidas originariamente por la administración nacional y las demandas de devolución de restituciones a la exportación obtenidas en forma de prefinanciación". ESTEVE GONZALEZ, L. "Fundamento y ejercicio de la condicio indebiti en Derecho Comunitario". Ed. La Ley, n° 83. 1993, págs. 2 y 3.

⁴⁹³ Se trata de cantidades concedidas por los Administraciones nacionales a los particulares en virtud de disposiciones de su Derecho interno, que al transgredir el ordenamiento comunitario, originan no un derecho, sino una obligación -para las entidades públicas que las concedieron- de reclamar su devolución a quienes las percibieron indebidamente.

La obligación de exigir la devolución surge de una Decisión de la Comisión de anulación y recuperación, resultado de un procedimiento contradictorio de fiscalización y control que se contempla en los artículos 92, 93 y 94 del TCE.

Vid. sobre este supuesto, las ss. SSTJCE:

- STJCE 4-IV-1960. Asunto 13/59. Mannesmann AG c. Haute Autorité. Rec. 1960, págs. 279 y ss.
- STJCE 11-VII-1968. Asunto 26/67. Danvin. Rec. 1968, págs. 464 y ss.
- STJCE 31-V-1973. Asunto 36/72. François Meganck c. Commission des Communautés européennes. Rec. 1973, págs. 527 y ss.
- STJCE 27-VI-1973. Asunto 71/72. Annemarie Kuhl c. Conseil del Communautés européennes. Rec. 1973, págs. 705 y ss.
- STJCE 12-VII-1973. Asunto 70/72. Comisión c. República Federal de Alemania. Rec. 1973, pág. 813.
- STJCE 22-III-1977. Asunto 74/76. Ianelli & Volpi SpA c. Ditta Paolo Meroni. Rec. 1977, págs. 557 y ss.
- STJCE 11-X-1979. Asunto 142/78. Marcelle Berghmans c. Commission des Communautés européennes. Rec. 1979, págs. 3125 y ss.
- STJCE 13-II-1980. Asunto 77/79. Asunto Damas c. Forma. Rec. 1980, págs. 247 y ss.
- STJCE 5-III-1980. Asunto 265/78. H. Ferwerda BV c. Produktschap voor Vee en Vlees, Rec., 1980, pág. 617 y ss.
- STJCE 27-III-1980. Asunto 66, 127 y 128/79. La Amministrazione delle Finanze c. S.r.l. Meridionale Industria S&Lumi, Fratelli Vasanelli et Fratelli Ultrocchi. Rec., 1980, pág. 1237 y ss.
- STJCE 12-VI-1980. Asunto 119 y 126/79. Lippische Hauptgenossenschaft e.G., et Westfalische Central-Genossenschaft e. G. c. Bundesanstalt für landwirtschaftliche Marktordnung, Rec. 1980, pág. 1863 y ss.
- STJCE 21-IX-1983. Asuntos acumulados 205/82 a 215/82. Deutsche Milchkontor. Rec., págs. 2633 y ss.
- STJCE 5-II-1987. Asunto 288/85. Hauptzollamt Hambourg-Jonas c. Plange Kraftfutterwerke. Rec. 1987, págs. 311 y ss.
- STJCE 24-II-1987. Asunto 310/85. Deufil GmbH & Co. KG c. Comisión. Rec. 1987, pág. 901.
- STJCE 22-IX-1988. Asunto 199/87. Mads Peder Jensen c. Ministerio de Agricultura. Rec. 1988-8, págs. 5045 y ss.
- STJCE 17-I-1989. Asunto 310/87. Jacobus Stempels c. Commission des Communautés européennes. Rec. 1989, págs. 43 y ss.
- STJCE 21-III-1990. Asunto 142/87. Tubemeuse. Rec. 1990, pág. I-959.
- STJCE 21-III-1990. Asunto C-199/88. Giovanni Cabras c. Institut national d'assurance maladie-invalidité. Rec. 1990, págs. I-1023 y ss.
- STJCE 21-III-1991. Asunto C-305/89. Italia c. Comisión. Rec. 1991-3., pág. I-1603.
- STJCE 27-II-1992. Asunto C-5/90 y C-206/90. Bremer Rolandmühle Erling c. Hauptzollamt Hambourg-Jonas. Rec. 1992-2, págs. I-1157 y ss.

Dado el alcance y trascendencia de este supuesto de indebido comunitario sobre la cohesión económica y social de los miembros de la UE, se dedica más adelante un análisis detallado sobre el particular.

2° Las demandas de recuperación de restituciones a la exportación, importación, o a la producción.

Se trata de subvenciones, primas, etc., otorgadas por las autoridades comunitarias, vía Administraciones nacionales -especialmente en el marco de la política agrícola común- con la finalidad de incentivar la producción de determinados productos, estabilizar los precios o disminuir excedentes.

Se regulan por el Reglamento (CEE) n° 3665/87 de la Comisión, de 27 de marzo de 1987⁴⁹⁴, por el que se establecen las modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas.

Este Reglamento fue modificado a su vez por el Reglamento (CE) n° 2945/94 de la Comisión, de 2 de diciembre de 1994⁴⁹⁵, en lo que respecta a la recuperación de los importes indebidamente pagados y a las sanciones⁴⁹⁶.

-STJCE 23-II-1995. Asunto C-349/93. Comisión de las Comunidades Europeas c. República Italiana. Rec. 1995-1/2, págs. 343 y ss.

-STJCE 4-IV-1995. Asunto C-348/93. Comisión c. Italia. Rec. 1995-3/4, págs. 673 y ss.

-STJCE 4-IV-1995. Asunto C-350/93. Comisión c. Italia. Rec. 1995-3/4, págs. 699 y ss.

⁴⁹⁴ D.O.C.E. L-351, de 14 de diciembre de 1987.

⁴⁹⁵ D.O.C.E. L-310, de 3 de diciembre de 1994.

⁴⁹⁶ En la "Exposición de Motivos" de este Reglamento, se dispone:

"Considerando que, ... para garantizar la igualdad de trato de los exportadores en los Estados miembros, conviene prever expresamente, en lo que respecta a las restituciones a la

Si los beneficios obtenidos por los particulares por este concepto no son destinados a los fines para los que se concedieron, tales importes adquirirán la condición de *beneficios indebidos*, estando obligados los Estados miembros a recuperar las cuantías indebidamente pagadas⁴⁹⁷ como consecuencia de irregularidades o negligencia.

3° La restitución de cantidades indebidamente abonadas por una institución nacional de Seguridad Social⁴⁹⁸.

exportación, el reembolso por el beneficiario de cualquier importe indebidamente pagado más los intereses, y establecer las modalidades de pago; que, para proteger mejor los intereses financieros de la Comunidad, conviene prever que, en caso de cesión del derecho a la restitución, se transmita dicha obligación al cesionario; que los importes recuperados y los intereses y los importes de las sanciones deben ser abonados al Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), de conformidad con los principios enunciados en el apartado 2 del artículo 8 del Reglamento (CEE) n° 729/70;

Considerando que la experiencia adquirida, así como las irregularidades y, en particular, los fraudes, ya comprobados a este respecto indican que es necesaria, adecuada y suficientemente disuasoria, y que debe aplicarse de manera uniforme en todos los Estados miembros".

El artículo 1 de este Reglamento modifica el artículo 11 del Reglamento (CEE) n° 3665/87 sustituyéndolo por un nuevo texto.

⁴⁹⁷ El apdo. 1 del artículo 8 del Reglamento (CEE) n° 729/70 del Consejo, de 21 de abril de 1970, relativo a la financiación de la política agrícola común, determinó que los Estados miembros están obligados a recuperar los importes pagados como consecuencia de irregularidades o negligencia.

⁴⁹⁸ El Reglamento CEE 574/72 del Consejo, de 21 de marzo de 1972 establece las modalidades de aplicación del Reglamento 1408/71, relativo a la aplicación de los regímenes de Seguridad Social a los trabajadores que se desplazan dentro de la Comunidad.

El artículo 111. 1 y 2 del citado Reglamento 574/72 prevé que cuando una institución de la Seguridad Social haya pagado a un beneficiario una cantidad superior a la debida, podrá pedir a la institución de cualquier otro Estado miembro que deba prestaciones al mismo beneficiario la retención -sobre las sumas abonadas a este- de la cantidad pagada en exceso, así como la transferencia de la cantidad retenida a la primera institución.

Y el artículo 112 del mismo Reglamento determina que cuando una institución haya efectuado pagos indebidos y resulte imposible recuperarlos, las sumas correspondientes quedarán definitiva-

4° La devolución de cantidades indebidamente pagadas por la CE a sus funcionarios⁴⁹⁹.

mente a cargo de la primera institución, salvo en el caso de que tales pagos sean consecuencia de una acción dolosa. Vid. D.O.C.E. C 325 de 10 de diciembre de 1992, págs. 96 y ss.

⁴⁹⁹ El Reglamento 31/62 (CEE) 11/62 (CEEA) -modificado varias veces con posterioridad- establece el Estatuto de los funcionarios y el régimen aplicable a los restantes agentes de la CE y de la CEEA.

El artículo 85 del Estatuto de los funcionarios citado determina que la suma indebidamente percibida por un funcionario dará lugar a la devolución siempre que el funcionario haya tenido conocimiento de la irregularidad del pago o si era tan evidente que no podía dejar de tener conocimiento. D.O.C.E., n° 45, de 14 de junio de 1962, págs. 1385 y ss.

Las cantidades indebidamente entregadas por las instituciones comunitarias a sus funcionarios, en la mayoría de los casos, lo fueron en concepto de asignaciones o ayudas familiares.

En este sentido, SCHEMERS y WAELBROEK afirman:

"Sólo en los asuntos relativos a funcionarios puede un pago indebido haber sido hecho a/o por la Comunidad. Los funcionarios están obligados a devolver salarios y deducciones indebidamente recibidas, si son conscientes, o deberían haberse dado cuenta, de que no hubo motivo suficiente para efectuar el pago". SCHERMERS, H. G. y WAELBROECK, D. Judicial protection in the European Communities. Fifth edition. Kluwer. Europa Institute. University of Leiden. 1992, págs. 82 y 83.

De entre otras muchas destacan las ss. sentencias -unas del TJCE y otras del Tribunal de Primera Instancia de la CE-, en las que se condena a funcionarios de la misma -que plantearon reclamaciones contra la Comisión, el Consejo y el Parlamento ante dicho órgano jurisdiccional-, a la devolución de cantidades indebidamente pagadas por las citadas instituciones comunitarias y, por ende, indebidamente cobradas por tales funcionarios:

- STJCE 11-VII-1968. Asunto DANVIN. 26/67. Rec. 1968, págs. 322, 453-4, y 473-4.
- STJCE 27-VI-1973. Asunto KUHL. 71/72. Rec. 1973, págs. 712 y 713.
- Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 3-III-1990. Asuntos T-34/89 y T-67/89. Mario Costacurta c. Commission des Communautés européennes. Rec. 1990, págs. II-93 y ss.
- Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 10-V-1990. Asunto T-117/89. Paul F. Sens c. Comisión de las Comunidades Europeas. Rec. 1990-5, págs. 185 y ss.
- Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 28-II-1991. T-124/89. Eberhard Komeier c. Commission des Communautés Européennes. Rec. 1991, págs. II-125 y ss.
- Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala 3ª) de 10-II-1994. Asunto T-107/92. George Jhon White c. Commission des Communautés Européennes. Rec. 1994 1/2.
- Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala 4ª) de 24-II-1994. Asunto T-93/92. Eberhard Burck c. Commission des

5° Cantidades que las autoridades nacionales omitieron cobrar a los particulares, estando prevista su exacción por las normas comunitarias en concepto de recursos propios⁵⁰⁰.

2.5.2. DIFERENCIAS CON LA DEVOLUCION DE INGRESOS TRIBUTARIOS COMUNITARIOS INDEBIDOS.

Hay que advertir que este cuarto bloque de supuestos de indebidos comunitarios presenta notables diferencias respecto a los tres anteriormente reseñados, pues aquí lo que se reclama es la *recuperación de un pago indebido*⁵⁰¹, no la *devolución de un in-*

Communautés Européennes. Rec. 1994-1/2.

-Sentencia del Tribunal de Primera Instancia (Sala 4ª) de 24-II-1994. Asunto 38/93. Axel Michael Sthalschmidt c. Parlamento Europeo. Rec. 1994-1/2.

Sobre el particular, consúltese el estudio de BERLIN, D., "Jurisprudence fiscale européenne". Revue Trimestrielle Droit Européenne. 1990, n° 3, págs. 553 a 557 (apdos. 46 a 52).

⁵⁰⁰ Así para DANIELE, "A este hipótesis puede ser asimilado el caso en el que los órganos nacionales habían omitido cobrar a los particulares cargas previstas en las disposiciones comunitarias en materia de recursos propios. En el sentido estricto del término tal hipótesis traspasa los límites de este estudio, dado que ningún pago indebido ha existido, pero ahí está sólo el problema de recaudar cuanto no se ha pagado indebidamente. Esto sin embargo, se recuerda por el Tribunal, en la reciente sentencia 27 de mayo 1980, en Asuntos acumulados 66, 127 y 128/79 MERIDIONALE INDUSTRIA SALUMI, en Rec. 1980, pág. 1237, en la que ha establecido, para este caso, una solución idéntica a la adoptada para la hipótesis considerada en el texto". DANIELE, L. Ob. cit., pág. 443.

⁵⁰¹ GARRIDO FALLA subraya que en el tema de los pagos indebidos realizados por la Administración se manifiesta la " ... rigurosa protección que el ordenamiento jurídico positivo dispensa a los caudales públicos ... De una parte, se declara la responsabilidad personal de los funcionarios que lo hubieran realizado, de otra, la Administración debe proceder inmediatamente contra los particulares que se hubiesen beneficiado con el pago".

Diferencia el referido autor entre los *pagos indebidos* y los *pagos ilegales*:

"Está claro, desde luego, que no se trata de dos conceptos equivalentes. El *pago indebido* es un pago sin causa ju-

greso indebido.

En efecto, se trata de un fenómeno justamente inverso: si el *derecho a la devolución de ingresos indebidos*, por definición, es -según SAINZ DE BUJANDA⁵⁰²- un "derecho de crédito que la persona que efectuó el ingreso tiene frente a la Administración que recibió la suma indebida", o expresado de otra forma, la obligación pecuniaria que la Hacienda Pública contrae de restituir total o parcialmente lo ingresado por el ciudadano como instrumento para corregir las desviaciones posibles que la percepción de aquellos ingresos puede haber provocado, por el contrario, en las *demandas de recuperación de pagos indebidos*, la cantidad que se reclama no fue *ingresada* por un *administrado*, sino *otorgada, pagada o no exigida* en su momento por la Administración del Estado miembro.

rídica, es decir, que el acreedor (que no lo es) no tiene declarado un derecho a cobrar; mientras que el *pago ilegal* puede ser un pago debido, pero realizado a espaldas de la rigurosa normativa procedimental que traba la acción administrativa en esta materia". GARRIDO FALLA, F. "Pagos indebidos realizados por entidades administrativas", en Cap. I del Tratado de Derecho Administrativo. Ob. cit., págs. 24 y 25.

Respecto a los pagos ilegales, GONZALEZ NIETO afirma:

"El pago ilegal introduce la confusión y el desorden en la contabilidad, que no puede cumplir así su misión fundamental de servir de información y de control de la gestión económica local; con él se pueden encubrir los mayores fraudes y engaños en detrimento de los intereses públicos; aunque muchas veces no encierre en realidad ninguna ilicitud de fondo, levanta siempre justificadas suspicacias, recelos y críticas en los administrados; crea un clima de indisciplina, de falta de respeto a la Ley, tanto más censurable cuanto que proviene de la actuación de autoridades y funcionarios encargados muy especialmente de velar por su cumplimiento". GONZALEZ NIETO, E. "Los pagos ilegales en las entidades locales", en R.E.V.L., n° 105. Mayo-junio de 1959, pág. 234.

⁵⁰² SAINZ DE BUJANDA, F.

Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Vol. 3°. Publicaciones de la Universidad Complutense. Madrid. 1975, pág. 3106.

Además en el caso de las ayudas de Estado indebidas existe no un *derecho*, sino, una *obligación* de los Estados de exigir a los beneficiarios de las ayudas, su devolución.

En este sentido, DANIELE⁵⁰³ -tratando de explicar la peculiaridad de este grupo de indebidos comunitarios y calificando de *indiscutible*, la diferencia que los separa de los otros dos bloques de *indebidos comunitarios*- considera también que existe no un *derecho*, sino una *obligación* de la Administración nacional a recuperar los pagos indebidos por ella realizados:

"Si, en realidad, esta hipótesis implica un pago indebido, sin embargo la posibilidad resulta, respecto a los otros casos, inversa, puesto que el particular pasa de no tener derecho a cobrar, a tener, eventualmente, que pagar. La circunstancia, en resumidas cuentas, de que el sujeto activo de la devolución sea una administración pública y no una persona privada aclara cómo el acento, en este caso, recae no sobre el derecho de las administraciones a obtener la devolución de las cantidades indebidamente concedidas sino sobre la obligación que las mismas tienen de recuperar recursos comunitarios ilegalmente concedidos, con el fin de garantizar que tales recursos no sean utilizados para fines no conformes con los comunitarios".

Igualmente ROSSY⁵⁰⁴ afirma al respecto que "En el Derecho financiero se deslinda claramente el pago indebido y el ingreso indebido, desdoblándolo en su regulación y efectos. El 'pago indebido' tiene lugar cuando la Administración entrega dinero a

⁵⁰³ DANIELE, L.
Ob. cit., págs. 443 y 444.

⁵⁰⁴ ROSSY, H.
Instituciones ... Ob. cit., pág. 534.