

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 1 de julio de 1999 *

1. El presente procedimiento prejudicial, iniciado por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), tiene por objeto la interpretación de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).¹ Se trata de determinar si dicha Directiva se opone a una normativa nacional que establece un impuesto sobre el consumo de helados y de bebidas alcohólicas y no alcohólicas. La disposición pertinente a este respecto es el artículo 33 de dicha norma. Se trata de determinar asimismo si la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (en lo sucesivo, «Directiva sobre impuestos especiales» o «Directiva marco»),² se opone al establecimiento de dicho impuesto nacional. Por último, se trata de determinar si el artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, apartado 1, tras su modificación), relativo a las ayudas de Estado, se opone a esa misma normativa nacional.

Normas comunitarias pertinentes

2. El artículo 33 de la Sexta Directiva³ establece lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

2. Toda referencia a productos sujetos a impuestos especiales en la presente Direc-

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54. Esta norma ha sido modificada por última vez mediante la Directiva 98/80/CE del Consejo, de 12 de octubre de 1998 (DO L 281, p. 31).

2 — DO L 76, p. 1. Esta norma ha sido modificada por última vez mediante la Directiva 96/99/CE del Consejo, de 30 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 8, p. 12).

3 — Artículo modificado por el artículo 1, punto 23, de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1).

tiva se entenderá hecha a los siguientes — las labores del tabaco.
productos, tal y como se definen en las
disposiciones comunitarias vigentes:

— los aceites minerales,

— el alcohol y las bebidas alcohólicas,

— las labores del tabaco.»

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

3. El artículo 3 de la Directiva sobre impuestos especiales establece lo siguiente:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— los hidrocarburos;

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales.»

Normativa austriaca

a) Normativa estatal

4. Con arreglo al artículo 3 de la Finanz-Verfassungsgesetz de 1948 (Ley constitucional en materia financiera; en lo sucesivo, «F-VG»),⁴ el reparto de competencias en materia tributaria y de los ingresos fiscales entre el Estado federal y los Länder se rige por la legislación federal. En materia de impuestos sobre las bebidas, la Finanzausgleichsgesetz de 1993 (Ley de Compensación Financiera; en lo sucesivo, «FAG»)⁵ estableció (en el artículo 14, apartado 1, punto 8, y apartado 2) que constituyen impuestos exclusivamente municipales aquellos que gravan la «entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, siempre y cuando la entrega no tenga por objeto la reventa en el marco de una actividad permanente. Quedarán exentas de tributación las entregas de «vino» en el sentido del artículo 10, apartado 3, número 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») de 1994,⁶ siempre que la transmisión de la facultad de disposición se produzca en el lugar de producción, sin que medie ningún transporte o envío, así como las entregas de leche».

5. Sobre la base del artículo 15, apartado 3, punto 2, de la FAG de 1993, los municipios están autorizados a establecer, mediante resolución del Ayuntamiento, sin perjuicio de una habilitación más amplia del legislador del Land, los impuestos antes indicados al tipo del 10 % del precio de venta en el caso de los helados y las bebidas alcohólicas y del 5 % del precio de venta en el caso de las bebidas no alcohólicas (se consideran como tales las bebidas con un grado alcohólico que no exceda del 0,5 % vol.). Esta misma disposición establece que están exentas de dichos impuestos las entregas destinadas al consumo inmediato de los pasajeros o del personal en los medios de transporte, siempre que el trayecto recorrido por el medio de transporte no se encuentre situado predominantemente dentro del territorio de un mismo municipio.

6. El artículo 15, apartado 4, de la FAG de 1993⁷ establece que el precio de venta debe calcularse de conformidad con lo establecido en la UStG, y no debe comprender el impuesto sobre el volumen de negocios, el coste del servicio ni el impuesto sobre las bebidas.

b) Normativa del Land de Viena

7. La Wiener Getränkesteuergesetz (Ley del Impuesto sobre las Bebidas de Viena de 1992; en lo sucesivo, «Wiener GStG»)⁸ habilita a los municipios para percibir un

4 — BGBl. n.º 45/1948. Esta Ley ha sido modificada por última vez mediante la Ley constitucional federal publicada en el BGBl. n.º 201/1996.

5 — BGBl. n.º 30, según la versión resultante de la Ley federal publicada en el BGBl. n.º 853/1995.

6 — BGBl. n.º 633.

7 — Con arreglo a la nueva versión publicada en el BGBl. n.ºs 959/1993 y 853/1995.

8 — LGBl. de Viena n.º 3/1992.

impuesto sobre las entregas a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos.

8. El Reglamento del Impuesto sobre las Bebidas de Viena de 1992 (en lo sucesivo, «Wiener GStV»),⁹ basado en la habilitación antes citada y en el artículo 15, apartado 3, punto 2, de la FAG de 1993, sometió al impuesto las entregas a título oneroso de helados y bebidas, de acuerdo con las modalidades establecidas en el artículo 14 de la FAG de 1993. El artículo 2 de dicho Reglamento enumera las entregas que están exentas de dicho impuesto.¹⁰ Estas exenciones se añaden a la establecida en el artículo 1 para las ventas que se efectúan en el lugar de producción.

El tipo impositivo y la liquidación del impuesto se rigen por lo establecido en el citado artículo 15, apartado 3, punto 2, de la FAG de 1993. El tipo impositivo se establece en el 10 % del precio de venta en el caso de los helados y de las bebidas alcohólicas y en el 5 % del precio de venta en el caso de las bebidas no alcohólicas.

9. Por lo que respecta al concepto de precio de venta, el Wiener GStV se remite a las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre

el Volumen de Negocios austriaca de 1972,¹¹ que establece que el precio comprende, en particular, el valor de los aditamentos habituales, de los recipientes vendidos con los productos y, en el caso de las especialidades de helados y bebidas que contengan frutas, el valor de las frutas, independientemente de su proporción de cantidad o de valor con respecto al helado o a las bebidas; y que, en cambio, no están comprendidos dentro del concepto de precio el impuesto sobre el volumen de negocios, el coste del servicio ni el impuesto sobre las bebidas.

c) *Normativa del Land Oberösterreich*

10. En el Land Oberösterreich, el impuesto sobre las bebidas y los helados se rige por la Ley regional de 1950 del Impuesto municipal sobre las Bebidas (en lo sucesivo, «Oö GStG»).¹²

También esta Ley reproduce casi íntegramente las disposiciones de la FAG relativas a las transacciones sujetas al impuesto, el tipo impositivo y la liquidación del impuesto. Por lo que respecta al objeto del impuesto, la Oö GStG precisa que están sujetas al impuesto municipal sobre las bebidas, en particular, las entregas a título oneroso de cerveza, vino, bebidas similares al vino o que contengan vino, vinos espumosos y similares, mosto, aguardiente, agua mineral (en cantidades limitadas),

9 — *Amtsblatt* n.º 6/1992, en la versión modificada del *Amtsblatt* n.ºs 44/1992 y 50/1994.

10 — Por ejemplo, están exentas las entregas efectuadas a los pacientes en hospitales y clínicas, en el marco de la atención hospitalaria general o por prescripción médica.

11 — En la versión de la Ley federal publicada en el BGBl. n.º 620/1981.

12 — LGBl. del Land de Oberösterreich n.º 15/1950, en la versión de la Ley del Land publicada en el LGBl. n.º 28/1992.

bebidas preparadas artificialmente, como chocolate, café y té, listas para su consumo, otros extractos de sustancias vegetales (refrescos, zumos de frutas) y el helado de café y de chocolate. Dicho impuesto se devenga en el momento de la venta de dichos productos en los restaurantes, cervecerías, cafés, pastelerías, locales de degustación de vinos, establecimientos de alimentación general y de especialidades, y en todos los demás establecimientos en los que se vendan este tipo de bebidas para su consumo inmediato o en la calle, con la excepción de las ventas (contempladas en el citado artículo 14 de la FAG) que se produzcan en el lugar de producción sin transporte ni envío previo, así como las ventas destinadas al consumo inmediato de los pasajeros y del personal en los medios de transporte, siempre que el trayecto recorrido por dichos medios no se encuentre situado predominantemente dentro del territorio de un mismo municipio.

Hechos, procedimiento nacional y cuestiones prejudiciales

11. El Evangelischer Krankenhausverein Wien (en lo sucesivo, «EKV») gestiona una cafetería situada en un hospital. Mediante Decisión de 6 de diciembre de 1996, la Abgabenbehörde Wien (autoridad vienesa competente para la recaudación de impuestos) practicó al EKV, en aplicación del Wiener GStV, una liquidación tributaria por importe de 309.995 ATS en concepto de impuesto sobre las bebidas por las ventas de dichos productos efectuadas durante el período comprendido entre enero de 1992 y octubre de 1996. La reclamación presentada por el EKV contra dicha liquidación fue desestimada por la Abgabenberufungskommission (autoridad competente para las reclamaciones). Contra esta resolución desestimatoria

el EKV interpuso un recurso ante el Verwaltungsgesichtshof en el que sostenía que el impuesto sobre las bebidas tenía el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios y, por tanto, era contrario al artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva. La Abgabenberufungskommission negó que el impuesto de que se trata presentara las características propias del impuesto sobre el volumen de negocios y alegó asimismo que, en todo caso, el impuesto podía acogerse a la excepción establecida en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales, ya que las cantidades percibidas se utilizan para realizar múltiples finalidades específicas y, en particular, para reforzar la autonomía financiera de las entidades locales y para compensar los costes que soportan para hacer frente a las exigencias del turismo, así como para desincentivar la venta de bebidas alcohólicas mediante la aplicación a las mismas de impuestos más elevados que los que gravan las bebidas no alcohólicas.

12. Wein & Co. HandelsgmbH, antes Ikerá Warenhandels-gesellschaft mbH (en lo sucesivo, «Wein & Co.»), es una sociedad dedicada al comercio de vinos, con domicilio social en Leonding (Oberösterreich). También dicha sociedad recibió una liquidación girada por las autoridades municipales mediante la cual se le requería el pago de una cierta cantidad en concepto de impuestos sobre las bebidas comercializadas en el período comprendido entre el 1 de diciembre de 1994 y el 31 de marzo de 1995.

Wein & Co. impugnó dicha liquidación ante el Oberösterreichische Landesregierung. Su reclamación fue desestimada. La demandante también recurrió dicha resolución desestimatoria alegando que el

impuesto tenía el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios e incurría, por tanto, en la prohibición establecida en el artículo 33 de la Sexta Directiva. Por otro lado, subrayaba que el impuesto de que se trata no persigue ninguna finalidad específica y, por tanto, no puede acogerse tampoco a la excepción establecida en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales. Por último, afirmaba que el impuesto controvertido es asimismo contrario al artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación), ya que la exención prevista en la normativa aplicable a las ventas directas favorecía exclusivamente a las empresas austriacas.

13. La autoridad demandada negó dichas tesis y alegó los mismos argumentos que la Abgabenberufungskommission. También invocó que la Comisión Europea ya había reconocido la compatibilidad con el citado artículo 33 de la Directiva de los impuestos locales austriacos controvertidos, hasta el punto de que había decidido no iniciar contra la República de Austria un procedimiento de incumplimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE) en relación con el mantenimiento de dicho tributo.

14. El órgano jurisdiccional de apelación planteó al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las siguientes cuestiones:

«1) El artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo

de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE), ¿se opone al mantenimiento de un impuesto que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las frutas suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, por un importe del 10 % del precio de venta en el caso de los helados y las bebidas alcohólicas, y del 5 % en el de las bebidas no alcohólicas, teniendo en cuenta que el precio de venta debe calcularse con arreglo a las disposiciones pertinentes de la normativa del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, si bien no incluye el impuesto sobre el volumen de negocios, el coste del servicio y el impuesto sobre las bebidas?»

2) El artículo 3, apartado 2 o apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Directiva sobre los impuestos especiales), ¿se opone al mantenimiento de un impuesto como el descrito en la primera cuestión?

3) El artículo 92, apartado 1, del Tratado CE, ¿se opone a una disposición que establece una excepción con arreglo a la cual la venta directa de vino está exenta del impuesto sobre las bebidas?»

Sobre la primera cuestión

15. Mediante la primera cuestión, el Juez austriaco solicita al Tribunal de Justicia, fundamentalmente, que determine si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al establecimiento o al mantenimiento por parte de un Estado miembro de un impuesto sobre el consumo de bebidas y helados como el descrito en la cuestión examinada.

Recuérdese que, tal como ha afirmado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, el artículo 33 no se opone al mantenimiento o al establecimiento de impuestos concurrentes con el IVA¹³ y que, además, de dicha disposición se deduce lo contrario, es decir, que el Derecho comunitario admite la existencia de regímenes de imposición concurrentes con el IVA.¹⁴ No obstante, la facultad de los Estados miembros de establecer o mantener otros impuestos indirectos está supeditada al requisito de que éstos no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, y ello, según ha declarado el Tribunal de Justicia, con «objeto [...] [de] evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto». ¹⁵ A esto

se añade que, cuando ha tenido que pronunciarse sobre el concepto de impuesto que tiene «el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», el Tribunal de Justicia ha precisado que «en todo caso, [...] gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales del IVA», sin que sea preciso que sean en todo semejantes al IVA.¹⁶

16. En consecuencia, para responder a esta cuestión deben identificarse, en primer lugar, las características esenciales del IVA sobre la base de la normativa comunitaria pertinente y, en segundo lugar, se debe comprobar si dichas características concurren en un impuesto como el que es objeto de la cuestión examinada. Posteriormente, corresponderá al Juez nacional determinar, sobre la base de los elementos que ponga de manifiesto este examen, si el impuesto controvertido presenta «el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios» e incurre, por tanto, en la prohibición establecida en el artículo 33 de la Sexta Directiva.

17. Pues bien, el Tribunal de Justicia se ha pronunciado en varias ocasiones sobre las características esenciales del IVA. Según un criterio jurisprudencial ya consolidado,¹⁷ dichas características pueden resumirse del siguiente modo: a) el IVA se aplica con carácter general, es decir, a todas las

13 — Sentencias de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219); de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), y de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385).

14 — Sentencias Kerrutt, apartado 22, Wisselink y otros, apartado 14, y Giant, apartado 9, antes citadas, y de 19 de febrero de 1998, SPAR (C-318/96, Rec. p. I-785), apartado 21.

15 — Sentencia de 31 de marzo 1992, Dansk Denkvit y Poulsen Trading (C-200/90, Rec. p. I-2217), apartado 11. Este principio también ha sido enunciado por el Tribunal de Justicia en las sentencias Giant, Wisselink y otros, y Kerrutt, antes citadas, y en la sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), apartado 16.

16 — Sentencia Dansk Denkvit y Poulsen Trading, citada en la nota 15 *supra*, apartados 11 y 14.

17 — Sentencias SPAR, antes citada; de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947); de 16 de diciembre de 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709); Dansk Denkvit y Poulsen Trading, Giant y Wisselink y otros, antes citadas, y de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343).

transacciones que tengan por objeto la entrega de bienes o la prestación de servicios (artículo 2 de la Sexta Directiva); b) el IVA es proporcional al precio de dichos bienes o servicios (artículo 11 de la Sexta Directiva); c) el IVA se percibe en cada una de las fases de producción y distribución; d) el IVA grava el valor añadido de los bienes y servicios, ya que el impuesto exigible con ocasión de una transacción se calcula previa deducción del impuesto soportado con ocasión de la transacción precedente;¹⁸ e) por último, el IVA puede ser repercutido sobre el precio de los servicios y los bienes y, por tanto, su carga se traslada, por lo general, al consumidor.

Sobre la aplicabilidad general del impuesto

18. Por lo que respecta a la primera característica, es decir, al hecho de que el impuesto debe ser «general», la Comisión, el Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission sostienen que el impuesto de que se trata no presenta dicha característica, porque se aplica únicamente a las ventas de dos productos, a saber, las bebidas y los helados. La Abgabenberufungskommission subraya, por otra parte, que los municipios no están obligados a establecer el impuesto controvertido, sino que únicamente tienen la facultad de establecerlo, y que el hecho de que, en la

práctica, todos los municipios hayan ejercido dicha facultad no suprime su carácter opcional.

19. Las demandantes sostienen, en cambio, que el impuesto en cuestión grava una gran cantidad de productos, concretamente una gran parte de las bebidas y de los helados, las frutas que en su caso contengan, y los envases y accesorios que los acompañan. Wien & Co. subraya, en particular, que una interpretación restrictiva del requisito relativo a la aplicación general del impuesto tendría por efecto permitir a los Estados miembros eludir la prohibición establecida en el citado artículo 33: en efecto, los Estados miembros podrían camuflar el carácter general de los impuestos similares al IVA sometiendo cada tipo concreto de entrega o de prestación a un impuesto distinto. En consecuencia, para evitar este riesgo se deben, en su opinión, tener en cuenta, a la hora de determinar el carácter «general» del impuesto, todos los impuestos análogos al Impuesto sobre el Valor Añadido existentes en un Estado miembro. Pues bien, según Wein & Co., además del impuesto sobre las bebidas, en Austria existen otros muchos impuestos, como, por ejemplo, el impuesto sobre los espectáculos o el impuesto sobre el turismo, que tienen el mismo carácter y que, por consiguiente, deben tenerse en cuenta en el marco de una apreciación de conjunto del fenómeno impositivo.

18 — Existe controversia sobre si un impuesto establecido con arreglo al artículo 33 debe respetar de manera incondicional el cuarto criterio indicado. En las conclusiones del Abogado General Sr. Léger, de 13 de marzo de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Rec. 1997, p. I-5055), punto 42, se sostiene que «la imposibilidad de deducir el impuesto soportado en fases anteriores se traduce en un efecto acumulativo de imposición, de manera que una interpretación según la cual el artículo 33 se opone únicamente a los impuestos deducibles equivaldría, en definitiva, a autorizar el restablecimiento de tributos del tipo de aquéllos cuya supresión se fijaron precisamente como misión las citadas Directivas».

20. Los riesgos señalados por Wein & Co. no carecen por completo de pertinencia. No obstante, su alegación no tiene un valor decisivo, ya que parte de una premisa que no puedo compartir: en efecto, da por supuesto que el Tribunal de Justicia puede interpretar las normas comunitarias situán-

dose en un contexto diferente del planteado en la resolución de remisión, ignorando que semejante modo de proceder es contrario a una reiterada jurisprudencia, según la cual el Tribunal de Justicia «sólo puede responder a las cuestiones planteadas en el marco de los antecedentes de hecho que se deducen de la resolución de remisión», ya que si «se basara en los elementos de hecho que se han mencionado durante el procedimiento ante este Tribunal, se modificaría la propia sustancia del problema planteado por las cuestiones prejudiciales». ¹⁹ En el mismo orden de ideas, el Tribunal de Justicia afirma asimismo que «la modificación material de las cuestiones prejudiciales sería incompatible con la función que el artículo 177 del Tratado confiere al Tribunal de Justicia, así como con su obligación de garantizar que los Gobiernos de los Estados miembros y las partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 20 del Estatuto (CE) del Tribunal de Justicia». ²⁰

21. El Tribunal de Justicia podrá tener en cuenta dicha observación desde una perspectiva diferente, concretamente en el marco de la apreciación de los criterios sobre los cuales debe determinarse si se cumple el requisito de la «generalidad» del impuesto. Siguiendo esta lógica, el Tribunal de Justicia podría optar por interpretar el concepto de impuesto general de un modo muy amplio, reconociendo que se cumple el requisito de la generalidad aun cuando no se haya demostrado que el impuesto grava, indistintamente, todas las transacciones

comerciales que tienen por objeto bienes o servicios, ²¹ y ello teniendo en cuenta otros impuestos análogos que, en conjunto, den lugar a un fenómeno que presente el carácter de generalidad. En efecto, procede considerar que la interpretación restrictiva del criterio de «generalidad» podría dificultar la consecución del objetivo que el legislador comunitario se fijó al establecer un régimen armonizado en materia del IVA, para cuya consecución se estableció la prohibición del citado artículo 33. En efecto, tal como se desprende de la sentencia Rouseau Wilmot, antes citada, la *ratio* de dicho artículo consiste en impedir «que el funcionamiento del sistema común del IVA se vea cuestionado por medidas fiscales de un Estado miembro que graven la circulación de bienes y servicios, recayendo sobre las transacciones comerciales de una manera comparable a la que caracteriza al IVA». ²²

22. Este planteamiento deberá tener en cuenta, en todo caso, las indicaciones proporcionadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el concepto de

21 — Por lo demás, tampoco el IVA grava indistintamente todas las transacciones comerciales. Sobre este particular, véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Alber de 18 de marzo de 1999, Pelzl (asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. pp. I-3319 y ss., especialmente p. I-3321), punto 40. Sobre la base asimismo en esta consideración, el Abogado General reconoció (puntos 41, 42 y 44 de sus conclusiones) la aplicabilidad general de un impuesto austriaco para la promoción del turismo que gravaba a un gran número de categorías profesionales, aunque no a la totalidad de las mismas. El mismo Abogado General también ha atribuido carácter general a otro impuesto austriaco, relativo a la financiación de las cámaras de comercio, atendiendo a la consideración de que dicho impuesto se aplicaba «como norma general a una gran parte de la economía y las actividades económicas» (conclusiones del Abogado General Sr. Alber de 20 de noviembre de 1997 en el asunto SPAR, antes citado, punto 33).

22 — Sentencia Rouseau Wilmot, antes citada, apartado 16. Véase también la sentencia Bergandi, antes citada. Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Tesouro de 30 de enero de 1992 en el asunto Dansk Denkvit y Poulsen Trading, antes citado, puntos 5 y 6.

19 — Sentencia de 20 de marzo de 1997, Phyltheron International (C-352/95, Rec. p. I-1729), apartados 11 y 12.

20 — Sentencia Phyltheron International, antes citada, apartado 14.

«impuesto general». Por ejemplo, el Tribunal de Justicia ha negado que presente dicha característica un impuesto especial sobre los espectáculos establecido por un municipio mediante una ordenanza en virtud de la cual quien organice habitual u ocasionalmente espectáculos o esparcimientos públicos en el territorio del municipio para los que exija el pago de una entrada está sujeto a un impuesto especial sobre el importe bruto de todos los ingresos. En efecto, el Tribunal de Justicia consideró que el impuesto de que se trataba no tenía carácter general porque sólo se aplicaba a una categoría limitada de bienes y servicios.²³ El Tribunal de Justicia ha negado asimismo la existencia de dicho carácter en un impuesto extraordinario sobre el consumo que gravaba un determinado tipo de vehículos de turismo, percibido bien con ocasión de su entrega a los compradores, bien con ocasión de su importación. El Tribunal de Justicia afirmó que el impuesto examinado no tenía carácter general, puesto que sólo gravaba dos categorías de productos muy determinados, a saber, los vehículos de turismo y las motocicletas.²⁴ Por último, no se consideró de carácter general la cotización suplementaria abonada a su mutualidad de previsión por los abogados que ejercen su actividad de manera continuada en Italia y están obligados a afiliarse a dicho régimen de previsión.²⁵ Todos estos datos de la jurisprudencia indican que debe excluirse el carácter general de un impuesto cuando el gravamen fiscal recaiga sobre transacciones relativas a categorías de bienes o de actividades bien determinadas.²⁶

23. Sobre la base de estas consideraciones, no puede calificarse de «general» un impuesto del tipo del descrito por el Juez *a quo*, puesto que, aunque se aplica a una multiplicidad de bienes, y concretamente a todas las bebidas, tanto alcohólicas como no alcohólicas, y a los helados, y aun habiendo sido establecido por todos los municipios austriacos y aplicándose, por tanto, en la totalidad del territorio de la República de Austria, sólo grava las transacciones relativas a determinados productos.

24. Una vez determinado que el impuesto considerado no tiene carácter general, debe excluirse que pueda estar comprendido dentro del concepto de impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33 de la Sexta Directiva.²⁷ Por tanto, únicamente con carácter subsidiario paso a examinar ahora el resto de los requisitos que caracterizan al impuesto sobre el volumen de negocios, enumerados en las letras b) a e) *supra*.

Sobre las demás características esenciales del IVA

25. Un impuesto del tipo que aquí se examina cumple manifiestamente el criterio de «proporcionalidad» a que se refiere la

23 — Sentencia Giant, antes citada, apartado 14.

24 — Sentencia Wisselink y otros, antes citada, apartado 20.

25 — Sentencia Bozzi, antes citada. En aquella sentencia, el Tribunal de Justicia motivó su conclusión subrayando que dicha cotización sólo afectaba a los abogados y que, por otra parte, no se aplicaba a todos los honorarios, sino sólo a los correspondientes a las actividades judiciales.

26 — Véanse las conclusiones en el asunto SPAR, antes citado, punto 31.

27 — Véase, en este sentido, la sentencia Solisnor-Estaleiros Navais, antes citada, apartado 19.

letra b) *supra*, puesto que su cuantía depende directamente del precio de los bienes gravados.²⁸ Procede añadir que el cumplimiento de dicho requisito por parte del impuesto no lo discuten ni el Gobierno austriaco ni la Abgabenberufungskommission, y ha sido expresamente reconocido por la Comisión.

26. Por lo que respecta a la característica indicada en la letra c) *supra*, consistente en que el impuesto debe gravar el bien en todos las fases de producción y distribución, no concurre en el presente caso. En efecto, el impuesto examinado únicamente grava las entregas de bebidas y de helados a los consumidores finales. Así se desprende claramente del artículo 14 de la FAG, en el que se precisa que el impuesto es exigible «siempre que la entrega no tenga por objeto su reventa en el marco de una actividad continuada», lo que excluye claramente que se devengue el impuesto por todas las entregas de los bienes indicados entre agentes económicos.

27. La característica indicada en la letra d) *supra*, según la cual el impuesto debe gravar el valor añadido del bien, en el sentido de que su importe debe calcularse previa deducción del impuesto soportado con ocasión de la transacción precedente, tampoco concurre en el presente caso. En efecto, el impuesto analizado se devenga exclusivamente en la fase final de la comercialización y, por consiguiente, no tiene en cuenta el valor añadido, sino que recae sobre la totalidad del valor del bien.

28 — Recuérdese, por lo demás, que el precio de venta se calcula con arreglo a las disposiciones previstas en la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

28. No obstante, el EKV sostiene que el impuesto en cuestión tiene carácter de Impuesto sobre el Valor Añadido. A su entender, así se desprende del hecho de que la aplicación sobre el valor añadido del bien en cada una de las fases de comercialización y producción se concreta efectivamente en el presente caso mediante la tributación integral e indiferenciada del precio final. Por tanto, el EKV sostiene que el régimen del impuesto objeto de litigio sólo presenta una modalidad de imposición diferente, pero que no es suficiente para modificar el resultado final, lo que tiene como consecuencia que el gravamen tributario puede calificarse de impuesto equiparable, por su función económica, al Impuesto sobre el Valor Añadido.

29. Estas alegaciones no resultan convincentes, ya que no demuestran que el precio de venta final exprese el valor añadido en cada fase de producción y comercialización. Por lo demás, procede considerar asimismo que dicha apreciación de los hechos corresponde en todo caso al Juez nacional.

30. Por lo que respecta a la última característica esencial del IVA, la indicada en la letra e) *supra*, consistente en la posibilidad para el sujeto pasivo de trasladar al consumidor la carga del impuesto, recuérdese que el Tribunal de Justicia ha precisado que dicho requisito también puede cumplirse en el caso de que la normativa nacional no «prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores» y sin necesidad de que dicha repercu-

sión deba derivarse de pruebas documentales.²⁹ Dicho esto, debe subrayarse que un impuesto como el descrito por el Juez *a quo* está constituido por un determinado porcentaje del precio del producto, precio que corresponde al valor de los bienes y los accesorios, con exclusión del IVA, del coste del servicio y del propio impuesto (artículo 15, apartado 4, de la FAG). Pues bien, aun cuando dicha definición del precio parece eliminar la repercusión automática al consumidor de la carga del impuesto, no cabe excluir que dicha repercusión pueda realizarse en el presente caso, habida cuenta de que cada agente económico puede fijar libremente el precio global de sus productos. En todo caso, corresponderá al Juez nacional comprobar si efectivamente se ha producido dicha repercusión.

31. A pesar de que el régimen del impuesto controvertido responde al principio de proporcionalidad, lo cierto es que dicho impuesto no presenta varias de las demás características esenciales del IVA (generalidad, aplicación en todas las fases del proceso de producción y distribución, y deducibilidad). Esto lleva a concluir que no es equiparable al impuesto sobre el volumen de negocios.

32. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión en el sentido de que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento de un tributo como el descrito por el Juez *a quo* en la resolución de remisión.

Sobre la segunda cuestión

33. Mediante la segunda cuestión, el Juez austriaco pretende saber si el artículo 3, apartados 2 y 3, segunda frase, de la Directiva sobre impuestos especiales se opone al mantenimiento de un impuesto como el descrito en la primera cuestión.

Alegaciones de las partes

34. El EKV y Wein & Co. sostienen que un impuesto de este tipo es contrario al artículo 3 de la Directiva sobre impuestos especiales, y concretamente a su apartado 2, en primer lugar por no perseguir ninguna finalidad específica. En particular, consideran que no se ha probado en modo alguno que los ingresos derivados del impuesto de que se trata se empleen efectivamente para las finalidades específicas (turismo y sanidad) indicadas por las autoridades austriacas. El hecho de que tal impuesto sea percibido por los municipios, pasando de este modo a formar parte de sus ingresos fiscales, no puede incluirse, según Wein & Co., en el concepto de finalidad específica que figura en el artículo 3, apartado 2, habida cuenta de que únicamente están comprendidos dentro de dicho concepto los objetivos de política sanitaria, de medio ambiente y social. Wein & Co. también niega que los ingresos derivados del impuesto estén destinados a cubrir los mayores gastos derivados del turismo que soportan las entidades locales, alegando, a este respecto, que en Austria existe un impuesto específico sobre el turismo y que el impuesto se aplica también en localidades donde no existe ninguna actividad turística. También niega la supuesta finalidad sanitaria del impuesto en cuestión,

29 — Sentencia de 26 de junio de 1997, Careda y otros (asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95, Rec. p. I-3721), apartados 18 y 23.

alegando que dicho impuesto grava en la misma medida las bebidas alcohólicas y los helados.

En segundo lugar, las dos partes demandantes sostienen que el impuesto discutido no respeta ni las normas aplicables en relación con los impuestos especiales ni las aplicables en relación con el IVA: a este respecto, parten de que dicha disposición establece esos dos requisitos de manera acumulativa, tal y como se desprende expresamente de algunas versiones lingüísticas (por ejemplo, la inglesa). En particular, Wein & Co. subraya que el impuesto sobre las bebidas no respeta ni la norma según la cual el hecho imponible del impuesto especial lo constituye la fabricación de los productos o su importación en el territorio de la Comunidad (artículo 5 de la Directiva sobre impuestos especiales), ni la norma relativa al devengo del impuesto especial en el momento de la puesta a consumo del producto (artículo 6 de la Directiva sobre impuestos especiales) ni, por último, la norma según la cual el impuesto se aplica en el Estado de destino de los bienes (artículo 10 de la Directiva sobre impuestos especiales). Por otro lado, sostienen que el impuesto incumple las normas contenidas en la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (en lo sucesivo, «Directiva relativa a las estructuras»),³⁰ y en la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (en lo sucesivo, «Directiva 92/84»).³¹ En efecto, según Wein & Co.,

el impuesto, al ser calculado sobre el valor del producto, no se atiene a la norma relativa a la liquidación del impuesto especial que figura en la Directiva relativa a las estructuras, según la cual la cuantía del impuesto especial se determina por referencia a la cantidad del producto. A su entender, el impuesto de referencia es asimismo contrario a la Directiva 92/84 por no contemplar una tributación diferenciada dependiendo del tipo de producto gravado.

35. También la Comisión sostiene que el impuesto controvertido es incompatible con la Directiva sobre impuestos especiales, con la Directiva relativa a las estructuras y con la Directiva 92/84, formulando en relación con las bebidas alcohólicas alegaciones que coinciden en el fondo con las formuladas por las demandantes.

36. En cambio, el Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission estiman que el impuesto persigue una finalidad específica, tal como exige el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales, ya que refuerza la autonomía financiera de los municipios, los ingresos correspondientes están destinados a los gastos relacionados con las actividades turísticas y, por último, protege la salud pública al desincentivar el consumo de bebidas alcohólicas.

Por otro lado, el Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission sostienen que, en cualquier caso, para que pueda considerarse que un impuesto está desti-

30 — DO L 316, p. 21.

31 — DO L 316, p. 29.

nado a perseguir una o varias finalidades específicas, no es necesario que los ingresos derivados del mismo estén destinados presupuestariamente a dichas finalidades; basta con que exista un nexo causal entre el impuesto y la realización de la finalidad específica.³²

Por lo que respecta al cumplimiento acumulativo o alternativo de las normas aplicables en relación con los impuestos especiales y/o el IVA, el Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission también consideran que los dos requisitos son cumulativos; es decir, sostienen que, para ser compatible con el Derecho comunitario, un impuesto nacional sobre el consumo debe respetar tanto las normas relativas a los impuestos especiales como las relativas al IVA. No obstante, añaden que, al ser imposible en la práctica respetar simultáneamente ambos regímenes en su totalidad, el único modo de reconocer eficacia a dicha disposición consiste en interpretarla en el sentido de que impone al legislador nacional como única restricción que un impuesto sobre el consumo distinto del IVA y de los impuestos especiales no ponga en peligro la armonización alcanzada en el ámbito del IVA y de los impuestos especiales, es decir, no debe entrar en conflicto con estos dos sistemas. El Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission consideran que el impuesto de que se trata es, de hecho, compatible con dichos sistemas.

El Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission sostienen, por último,

que, por lo que respecta a las bebidas alcohólicas, dicho impuesto respeta asimismo el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva sobre impuestos especiales, al no dar lugar a formalidades relacionadas con el cruce de las fronteras con los Estados miembros y no tener el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios.

Sobre el fondo

37. Para responder a la segunda cuestión, el Tribunal de Justicia debe pronunciarse sobre la interpretación del artículo 3 de la Directiva sobre impuestos especiales y, en particular, sobre los requisitos a que los apartados 2 y 3 de dicho artículo supeditan la facultad de los Estados miembros para establecer o mantener impuestos indirectos sobre determinados productos. Desde esta perspectiva, deberá tenerse en cuenta el tenor de dicha disposición, su *ratio*, el sistema en el que se inscribe y la finalidad que se persigue con ella.

— Sobre la interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales

38. La Directiva sobre impuestos especiales establece los criterios generales para la armonización de los regímenes relativos a

32 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly de 12 de noviembre de 1998, *Braathens Sverige* (C-346/97, Rec. 1999, pp. I-3419 y ss., especialmente, p. I-3421), punto 15.

los productos sujetos a impuestos especiales con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior.³³

El artículo 3, apartado 2, de dicha norma establece un excepción al régimen general,³⁴ al reconocer a los Estados miembros la facultad para establecer, junto a los impuestos especiales, otros impuestos indirectos, que evidentemente no pueden tener el mismo carácter que los impuestos especiales, ya que de lo contrario la norma no tendría ningún sentido.³⁵ Esta facultad fue limitada por el legislador comunitario estableciendo dos requisitos: en primer lugar, los impuestos indirectos deben tener una finalidad específica y, en segundo lugar, deben respetar las «normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto». Ni que decir tiene que esta disposición, al tratarse de una excepción, debe interpretarse de manera restrictiva.³⁶

33 — En la sentencia de 11 de noviembre de 1997, Eurotunnel y otros (C-408/95, Rec. p. I-6315), el Tribunal de Justicia afirmó que la «Directiva 92/12 tiene por objeto que a partir del 31 de diciembre de 1992 se creen las condiciones de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en el marco del mercado interior sin fronteras fiscales» (apartado 7).

34 — En el mismo sentido, véanse las conclusiones en el asunto Braathens Sverige, antes citado, punto 23.

35 — En favor de esta interpretación del artículo 3, apartado 2, está el hecho de que, durante los trabajos preparatorios, la Comisión había propuesto una fórmula distinta para dicho apartado 2, según la cual los productos a que se refiere el apartado 1 (es decir, los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco) únicamente podían estar gravados «por impuestos especiales y por el impuesto sobre el Valor Añadido» (DO 1990, C 322, p. 1). Esta fórmula hubiera excluido por completo la posibilidad de mantener o establecer impuestos sobre el consumo adicionales y diferentes. El hecho de que no fuera aceptada demuestra que el legislador quiso otorgar a los Estados un cierto margen de maniobra.

36 — En el mismo sentido, véanse las conclusiones en el asunto Braathens Sverige, antes citado, punto 23.

Dicho esto, procede determinar en primer lugar el significado de la expresión «finalidad específica», para comprobar a continuación si el impuesto de que se trata persigue una finalidad de esta naturaleza.

39. La Directiva sobre impuestos especiales no define de manera expresa esta expresión. Por tanto, para determinar su significado debe recurrirse a la *ratio* de la disposición y al contexto en el que se inscribe. Habida cuenta de que dicha expresión se refiere a «otros impuestos indirectos», es decir, a impuestos indirectos distintos de los impuestos especiales, no pueden considerarse finalidades específicas aquellas que se persiguen, o pueden perseguirse, mediante los impuestos especiales. Pues bien, si se considera que una de las finalidades de los impuestos especiales consiste en recaudar fondos para cubrir las necesidades presupuestarias generales de las entidades públicas, debe excluirse que los impuestos que tengan por objeto aumentar los ingresos de entidades locales, como las regiones o los municipios, puedan considerarse destinados a alcanzar finalidades específicas y de este modo ampararse en la excepción al régimen general de los impuestos especiales.

Habida cuenta de todas estas consideraciones, pueden calificarse de impuestos indirectos con una finalidad específica todos aquellos impuestos que persigan fines distintos del de cubrir las necesidades generales de financiación pública y que no sean contrarios a los objetivos comunitarios. De acuerdo con este criterio, están comprendidos en dicha categoría, por ejemplo, los impuestos que tienen por objeto proteger el

medio ambiente y la salud pública, así como aquellos impuestos destinados a promover el turismo, el deporte, la cultura y los espectáculos.

40. La finalidad específica a que se refiere el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales puede perseguirse ya vinculando el uso de los ingresos a la realización de determinados fines,³⁷ ya mediante la estructura del impuesto, es decir, eligiendo determinadas modalidades de liquidación del mismo.

Si se aplica este criterio al impuesto examinado, para demostrar que es un impuesto que tiene la finalidad específica de hacer frente a los gastos relacionados con el turismo, deberán concurrir, por tanto, de manera alternativa o acumulativa los dos elementos antes mencionados. Por consiguiente, será necesario que en el presupuesto figure el vínculo entre los ingresos correspondientes a dicho impuesto y la realización de la referida finalidad, o bien que dichos ingresos sean asignados a un organismo que tenga la misión institucional de promover las actividades turísticas, y/o que la estructura del impuesto contribuya a dicha finalidad.

41. En el presente caso, el impuesto austriaco no parece perseguir las finalidades de promoción del turismo y protección de la

salud indicadas por el Gobierno austriaco y por la Abgabenberufungskommission ni a través del destino de los ingresos correspondientes ni a través de su estructura. En relación con el primer aspecto, procede considerar que los ingresos no se destinan a la consecución de ninguna de dichas finalidades. Esta circunstancia fue confirmada durante la vista por el propio representante del Gobierno austriaco, que declaró que la Ley no establece ningún destino específico para los ingresos derivados del impuesto sobre las bebidas, sino sólo únicamente un nexo de causalidad general entre el gravamen fiscal y la consecución de determinados fines como, por ejemplo, la realización de infraestructuras turísticas. Además, el destino del impuesto a finalidades supuestamente relacionadas con el turismo se ve contradicho por el hecho de que, en Austria, existen otros impuestos municipales cuyos ingresos están destinados a la consecución de finalidades turísticas.³⁸ A esto se añade, también en este mismo sentido, que, tal como señaló Wein & Co., el impuesto controvertido se aplica también en zonas no turísticas. Además, en relación con el segundo aspecto, parece existir una contradicción entre la supuesta finalidad específica de protección de la salud pública y el hecho de que el impuesto grave también las bebidas no alcohólicas, aunque sea en menor medida que respecto a las bebidas alcohólicas, así como la circunstancia adicional de que el impuesto que grava las bebidas alcohólicas grave también en la misma medida los helados.

En realidad, en el presente caso lo único que sabemos con certeza es que los ingresos del impuesto de que se trata se integran en

37 — En este sentido, véanse las conclusiones en el asunto Braathens Sverige, antes citado, punto 15, en las que se afirma que «la cuestión de si el impuesto persigue la finalidad específica consistente en la protección del medio ambiente depende de si la estructura del propio impuesto y, más concretamente, sus modalidades de liquidación, pretenden fomentar la utilización de motores de avión menos contaminantes».

38 — Véanse, por ejemplo, la Tourismusabgabe-Gesetz de 1991 (Ley relativa al Impuesto sobre el Turismo) y la Tourismus-Gesetz de 1990, que establecen tributos municipales cuyos ingresos están destinados a la promoción del turismo.

el presupuesto de la entidad local, contribuyendo a reforzar su autonomía. No obstante, esto no es suficiente para considerar que el impuesto es conforme con el Derecho comunitario. En efecto, como queda indicado, no puede considerarse que un impuesto tiene una finalidad específica a efectos del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales por el solo hecho de que los ingresos derivados del mismo vayan destinados al presupuesto de la entidad local. En efecto, el instrumento apropiado para incrementar sus ingresos lo constituyen, como queda indicado, los impuestos especiales.

42. En consecuencia, debe concluirse que el impuesto de que se trata no persigue una finalidad específica con arreglo al significado que se da a dicha expresión en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales, lo que tiene como consecuencia que éste debe considerarse contrario al Derecho comunitario.

43. Paso a considerar ahora el segundo requisito a que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales supedita la facultad de los Estados miembros para establecer o mantener impuestos indirectos sobre determinados productos. Recuérdese que el artículo 3, apartado 2, establece que los productos sujetos a impuestos especiales «podrán estar gravados por otros impuestos [...] a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto». La interpretación de esta disposición se ve dificultada por el hecho de que las diferentes versiones lingüísticas no

coinciden en relación con un aspecto no secundario, concretamente sobre la cuestión de si la compatibilidad de un impuesto nacional con el Derecho comunitario exige el respeto simultáneo del régimen de los impuestos especiales y del régimen del IVA, o el respeto alternativo de uno u otro de dichos regímenes. En efecto, las versiones inglesa, neerlandesa y danesa utilizan la fórmula «con los impuestos especiales y con el IVA», mientras que otras versiones lingüísticas, como por ejemplo la francesa, la alemana, la italiana y la española, utilizan la fórmula «con los impuestos especiales o el IVA», caracterizada por la conjunción disyuntiva «o» en lugar de la conjunción «y» que figura en otras versiones.

44. Frente a estas divergencias, procede recordar, en primer lugar, el principio, confirmado en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia, según el cual «las distintas versiones lingüísticas de una norma comunitaria deben ser objeto de una interpretación uniforme», lo que implica que, «en caso de discrepancia entre las citadas versiones, dicha disposición debe ser interpretada en función de la sistemática general y de la finalidad de la norma de la que forma parte». ³⁹ En consecuencia, procede remitirse a la lógica general del régimen de los impuestos especiales que se desprende de la Directiva marco de 1992 para resolver la duda de interpretación suscitada por las contradicciones lingüísticas a las que acabo de referirme. Desde esta perspectiva, debe tenerse en cuenta, ante todo, el hecho de que la facultad otorgada a los Estados miembros para establecer otros impuestos

39 — Sentencia de 7 de diciembre de 1995, *Rockfon* (C-449/93, p. I-4291), apartado 28, que se remite al principio enunciado en la sentencia de 27 de octubre de 1977, *Bouchereau* (30/77, Rec. p. 1999), apartado 14.

constituye una excepción al régimen armonizado de los impuestos especiales. De esta premisa se desprende que el ejercicio de dicha facultad debe respetar principalmente dicho régimen y, consiguientemente, que la referencia al régimen del IVA que figura en la misma disposición debe entenderse como meramente secundaria o subsidiaria. A esto se añade, en el mismo sentido, que pretender que un impuesto distinto del IVA y de los impuestos especiales respete todas las normas aplicables en relación con el IVA, es decir, que tenga materialmente el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, sería contrario al contenido del artículo 33 de la propia Directiva, que, en su apartado 1, excluye de manera manifiesta la posibilidad de que los Estados miembros establezcan impuestos que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

Además, el respeto simultáneo de las normas relativas a los impuestos especiales y al IVA sería imposible en la práctica: baste con considerar la incompatibilidad existente entre las diferentes características esenciales de ambos impuestos.

Por ejemplo, las características de la generalidad y la proporcionalidad del IVA contrastan claramente con la norma del régimen de los impuestos especiales según la cual sólo puede imponerse un impuesto especial sobre determinados productos, y con la otra según la cual la cuantía del impuesto especial debe determinarse, fundamentalmente, por referencia a la cantidad de los productos.

45. Por todas las consideraciones expuestas, opino que, si se quiere reconocer eficacia a la disposición objeto de examen, procede dejar a un lado las dificultades

derivadas de las discrepancias existentes entre las diversas versiones lingüísticas e interpretarla en el sentido de que un impuesto nacional debe observar ante todo las normas en materia de impuestos especiales a que se refiere la disposición controvertida (se trata de las normas relativas a la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto) y sólo con carácter subsidiario las relativas al IVA, sin perjuicio de que, en todo caso, los impuestos nacionales no deben entorpecer el funcionamiento del IVA.⁴⁰

46. Veamos ahora de qué modo debe entenderse el respeto de las normas aplicables en relación con los impuestos especiales. Considero que el artículo 3, apartado 2, por el hecho de establecer una excepción al régimen general de los impuestos especiales, debe interpretarse de manera restrictiva. No obstante, el respeto de las normas de que se trata no debe entenderse en el sentido de que se exija una total coincidencia de la normativa comunitaria con las normas aplicables a cada uno de los productos concretos que integran cada categoría. Con esto quiero decir que la conformidad con el Derecho comunitario de un impuesto nacional con una finalidad específica debería apreciarse tomando como referencia el régimen comunitario establecido para toda la categoría de productos contemplados. De hecho, la total coincidencia entre las dos normativas no sólo privaría de eficacia al artículo 3, apartado 2, sino que podría dar lugar a formas adicionales de impuestos especiales o a una especie de segundo impuesto especial, en contra del principio de unific-

40 — No está de más subrayar, por último, que en el artículo 3, apartado 2, la referencia al IVA figura después de la referencia a los impuestos especiales.

dad del impuesto especial. Por poner un ejemplo, si un Estado miembro pretendiera someter a un impuesto distinto del impuesto especial una bebida alcohólica como la cerveza, con una finalidad vinculada a la protección de la salud, sólo podría hacerlo respetando en su totalidad las normas que figuran en la Directiva relativa a las estructuras referidas a las bebidas alcohólicas, pero no necesitaría respetar también de manera literal todas las normas específicas relativas a la cerveza contenidas en la misma.

47. Dicho esto, se trata de apreciar ahora si un impuesto como el descrito por el Juez *a quo* respeta dichas normas. Este examen debe efectuarse teniendo en cuenta, ante todo, la Directiva relativa a las estructuras, en cuyo ámbito se define la categoría a la que pertenecen los productos sujetos al impuesto.

48. Diré de inmediato que el impuesto examinado no respeta, desde numerosos puntos de vista, las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas que se derivan de la Directiva marco y de la Directiva relativa a las estructuras. En primer lugar, no respeta las modalidades de liquidación del impuesto especial. En efecto, su cuantía se determina en función del valor del producto, y no por referencia al volumen o al grado alcohólico, tal y como exige la Directiva relativa a las estructuras. En segundo lugar, a diferencia de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas, no contempla una tributación diferenciada según el tipo de producto, sino una tributación única para todas las bebidas que tengan un grado de alcohol superior al 0,5 % vol. En tercer lugar, no respeta las normas generales relativas al devengo de los impuestos especiales, desde el momento

en que se percibe únicamente en la fase de venta al consumidor, y no en el momento de puesta a consumo.

En consecuencia, debe concluirse que un impuesto como el descrito por el Juez *a quo* es contrario al Derecho comunitario, ya que no respeta las normas aplicables en relación con los impuestos especiales que se derivan de la Directiva marco y de la Directiva relativa a las estructuras.

49. Procede determinar ahora si el impuesto examinado es compatible con el artículo 3, apartado 3, primera frase, de la Directiva sobre impuestos especiales, que —recuérdese— reconoce a los Estados miembros la facultad para establecer o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1 de dicho artículo (se trata, como sabemos, de los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco), siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Aun cuando dicha disposición no lo diga expresamente, la facultad de que se trata está supeditada asimismo al requisito adicional de que los tributos no tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. En efecto, la prohibición para los Estados miembros de establecer impuestos de esta naturaleza tiene un alcance general, lo que tiene como consecuencia que, a falta de una disposición expresa, no me parece posible presumir la existencia de una excepción.

50. En consecuencia, se trata de comprobar si un impuesto como el descrito por el Juez *a quo* respeta estos dos requisitos en la

medida en que grava las bebidas no alcohólicas y los helados, es decir, dos productos que no están contemplados en el artículo 3, apartado 1. La respuesta a dicha cuestión ha de ser necesariamente afirmativa. Se llega a esta conclusión repitiendo lo que ya se ha dicho, y concretamente que el impuesto controvertido no tiene el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios y tan sólo grava las ventas efectuadas dentro del territorio nacional, ya que afecta únicamente a las ventas al consumidor final.

51. No considero que el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 3, apartado 3, esté supeditado también al requisito de que el impuesto persiga una finalidad específica, requisito que figura en el apartado 2 del artículo 3 y que se aplica únicamente a determinados productos. En efecto, dicho requisito no se desprende en modo alguno del tenor de la referida disposición ni de otras normas. El artículo 99 del Tratado CE (actualmente artículo 93 CE) subraya, por el contrario, que la intervención del legislador comunitario dirigida a armonizar los regímenes nacionales relativos a otros impuestos indirectos puede producirse «en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior [...]». Esto significa que, en tanto no entren en vigor las normas armonizadas relativas a los impuestos indirectos aplicables a las bebidas no alcohólicas y a los helados, los Estados miembros pueden establecer libremente otros impuestos indirectos, respetando los dos límites anteriormente indicados.

52. Paso a examinar ahora la segunda parte de la presente cuestión, relativa a la compatibilidad del impuesto referido con el artículo 3, apartado 3, segunda frase, de la Directiva sobre impuestos especiales.

Las demandantes sostienen, remitiéndose a las afirmaciones contenidas en la sentencia Faaborg-Gelting Linien,⁴¹ que el impuesto sobre las bebidas, cuando se devenga en un establecimiento de hostelería, grava no sólo la venta del producto, sino también todo lo necesario para el ejercicio de la actividad de hostelería (mobiliario, vajilla, mantelerías y similares) y es, por tanto, contrario al artículo 3, apartado 3, segunda frase, de la Directiva sobre impuestos especiales, en la medida en que presenta el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios. Recuérdese que dicha norma establece que, sin perjuicio de que los impuestos deben respetar, cuando gravan productos distintos de los enunciados en el apartado 1, los requisitos previstos en el apartado 3, primera frase (según los cuales los impuestos de referencia no deben dar lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras), «los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales». Sobre este particular, basta con observar que, aun admitiendo que, en el presente caso, el impuesto grava asimismo la prestación de servicios, el hecho de que no tenga —como se ha visto en el marco del examen de la primera cuestión— el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios lo hace compatible con la referida disposición.

41 — Sentencia de 2 de mayo de 1996 (C-231/94, Rec. p. I-2395).

Sobre la tercera cuestión

53. Mediante la tercera cuestión, el Juez nacional pretende saber si la exención establecida a favor de las ventas efectuadas en el lugar de producción (las denominadas ventas directas) está comprendida dentro del concepto de ayuda a efectos del artículo 92 del Tratado CE, lo que la haría incompatible con el Derecho comunitario. Las dudas del Juez remitente se deben al hecho de que la Comisión ya ha calificado de este modo dicha exención en un dictamen motivado publicado en el Diario Oficial de 14 de marzo de 1997.⁴²

54. Se niega la admisibilidad de la cuestión desde dos puntos de vista: a) el Gobierno austriaco y la Abgabenberufungskommission alegan que la cuestión carece de pertinencia para la resolución del procedimiento principal; b) todas las partes, con la excepción de la Comisión y del EKV, alegan que, sobre la base del artículo 93 del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE), corresponde únicamente a la Comisión pronunciarse sobre la compatibilidad de una ayuda con el mercado interior.

55. En relación con la excepción enunciada en la letra a), procede considerar que, con fecha de 3 de febrero de 1999, la Comisión dio por concluido el procedimiento iniciado con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2, mediante la comunicación C 57/96. En efecto, en esa fecha la Comisión adoptó una Decisión⁴³ por la cual declaró que la exención a que se refiere la presente

cuestión es incompatible con el mercado común, requiriendo a la República de Austria para suprimirla a partir del 31 de diciembre de 1998.

56. Para empezar, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la inadmisibilidad de una petición de decisión prejudicial presentada por un Juez nacional sólo está justificada si resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con el objeto del litigio principal.⁴⁴

57. Dicho esto, opino que la excepción de inadmisibilidad basada en la falta de pertinencia de la cuestión examinada para la resolución del procedimiento principal sólo tiene fundamento en relación con los efectos producidos por la exención hasta el 31 de diciembre de 1998.

58. Además, por lo que respecta al segundo aspecto de la supuesta inadmisibilidad de la tercera cuestión, consistente en negar la competencia del Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre la compatibilidad de las ayudas con el mercado común, competencia que correspondería exclusivamente a la Comisión, considero que la excepción carece de fundamento. En efecto, según la jurisprudencia comunitaria los órganos jurisdiccionales nacionales podrán (y estarán obligados, si son órganos de última instancia) someter al Tribunal de Justicia,

42 — C 57/96 (DO C 82, p. 9).

43 — Decisión nº 10165/99, aún no publicada.

44 — Véase la sentencia de 12 de marzo de 1998, Djabali (C-314/96, Rec. p. I-1149), apartado 19. Véase también la sentencia de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4693), apartado 15.

con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 92 del Tratado CE, en particular con objeto de poder sacar las consecuencias de la eficacia directa de las disposiciones del artículo 93.⁴⁵ En cambio, no pueden solicitar al Tribunal de Justicia que se pronuncie directamente sobre la compatibilidad de una norma interna con dicha disposición.⁴⁶

59. Entrando en el fondo, recuérdese que el Tribunal de Justicia ha afirmado que el concepto de ayuda es más amplio que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas con cuyo concepto se identifican las subvenciones, sino también las intervenciones que reduzcan, de distintas formas, las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, en consecuencia, sin ser subvenciones en sentido estricto, producen idénticos efectos que éstas.⁴⁷ Siguiendo esta lógica, el Tribunal de Justicia ha sostenido que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1, del artículo 92 del Tratado.⁴⁸

60. Opino que aplicando estos principios debe atribuirse a la exención de que se trata el carácter de «ayuda». Conduce a esta conclusión el hecho de que dicha exención coloca a los productores que comercializan el vino directamente en su propiedad en una situación de indudable ventaja con respecto a todos los demás revendedores de bebidas alcohólicas sujetos al impuesto controvertido en el presente caso: en efecto, los primeros pueden exigir precios más bajos al no estar obligados a compensar la carga fiscal derivada de dicho impuesto. A esto se añade, como ha observado la Comisión, que los vinos vendidos directamente por el productor suponen una cuota de mercado equivalente aproximadamente al 50 % del total y que, en consecuencia, la exención no puede dejar de tener una incidencia considerable tanto en el vino producido y vendido en Austria como en el producido en otros Estados miembros.

61. A esto se añade, además, que los motivos de compatibilidad de la ayuda controvertida con el mercado común alegados por el Gobierno austriaco y por la Abgabenberufungskommission no están entre los enunciados en los apartados 2 y 3 del artículo 92 del Tratado. En particular, la ayuda no parece estar destinada, como sostienen sin embargo las partes demandadas, a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o regiones: en efecto, de dicha exención se benefician todos los productores de vino, independientemente de la región de Austria en la que se encuentren. Considérese, por último, que la Comisión ha declarado asimismo que la competencia para conceder la exención examinada no está comprendida entre las transferidas a los Estados miembros en

45 — Sentencia de 11 de julio de 1996, SFEI y otros (C-39/94, Rec. p. I-3547).

46 — Sentencia de 17 de junio de 1999, Industrie Aeronautiche y Meccaniche Rinaldo Piaggio (C-295/97, Rec. p. I-3735).

47 — Sentencia de 23 de febrero de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad (30/59, Rec. p. 1).

48 — Sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 14.

virtud del Reglamento (CEE) n° 822/87 del Consejo por el que se establece la organización común del mercado vitivinícola,⁴⁹ ni del Reglamento (CEE) n° 827/68 del Consejo, que se aplica también a los vinos de frutas y a otras bebidas fermentadas.⁵⁰

Limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

62. Procede examinar ahora si está justificado en el presente asunto y, en su caso, en qué medida, limitar el efecto retroactivo de la sentencia del Tribunal de Justicia. En efecto, el Gobierno austriaco solicitó al Tribunal de Justicia que, en el caso de que declare que el mantenimiento del impuesto indirecto de que se trata es incompatible con el Derecho comunitario, limite en el tiempo los efectos de la sentencia. En apoyo de dicha pretensión alegó que, sobre la base de las informaciones recibidas de representantes de la Comisión con anterioridad a la adhesión, adquirió de buena fe la convicción de que el impuesto era compatible con el Derecho comunitario. Dicho Gobierno alegó asimismo, también en apoyo de su pretensión, las graves consecuencias que el eventual efecto retroactivo de la sentencia tendría para las finanzas de los entes locales. A este respecto, precisó que la suma que debería restituirse ascendería a 22.000 millones de ATS, correspondientes a los años transcurridos entre 1995 y 1998, y que dicha suma equivaldría aproximadamente al 0,9 % del producto interior bruto de Austria. Por último, subrayó que el eventual reembolso de los impuestos a los

revendedores les permitiría obtener un enriquecimiento injustificado, habida cuenta de que éstos repercutieron el impuesto en sus precios, trasladando así la carga correspondiente a los consumidores, y habida cuenta asimismo de que, a su vez, difícilmente los consumidores podrían obtener de los revendedores la restitución de los impuestos repercutidos en el precio, ya que, por regla general, no están en condiciones de demostrar la existencia ni la magnitud de dicha repercusión, es decir, la magnitud del enriquecimiento injustificado.

63. Para empezar, diré, de forma general, que, según reiterada jurisprudencia, la interpretación que da el Tribunal de Justicia, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177 del Tratado, a una norma de Derecho comunitario aclara el significado de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido aplicarse en el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada debe ser aplicada incluso a relaciones jurídicas nacidas antes de la sentencia de interpretación.⁵¹ Las excepciones a este principio sólo son admisibles en casos excepcionales. En efecto, el Tribunal de Justicia sólo ha limitado la retroactividad de sus sentencias cuando concurren circunstancias excepcionales, y concretamente cuando existe un riesgo de repercusiones económicas graves, debidas, por ejemplo, al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor, y cuando tanto los

49 — DO L 84, p. 1.

50 — DO L 151, p. 16.

51 — Sentencia de 13 de febrero de 1996, Bautiaa (asuntos acumulados C-197/94 y C-252/94, Rec. p. I-505), apartado 47, y de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana (61/79, Rec. p. 1205), apartado 16.

particulares como las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de la incertidumbre en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias pertinentes.⁵²

64. En el presente caso, no considero que concurran razones suficientes para justificar una excepción al principio según el cual los efectos de una sentencia de interpretación se remontan a la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada.⁵³ Para empezar, el argumento basado en la supuesta buena fe del Gobierno austriaco sobre la legalidad del impuesto con arreglo al Derecho comunitario no resulta convincente. La afirmación según la cual, durante las negociaciones para la adhesión de la República de Austria a la Comunidad, representantes de la Comisión declararon o dejaron entender a las autoridades austriacas que el impuesto indirecto de que se trata era legal no ha sido confirmada por la Comisión ni está sustentada por documentos aportados al presente procedimiento. A ello se añade que, aun admitiendo que este tema fuera abordado en el curso de las negociaciones, no es menos cierto que al igual que, según la jurisprudencia del

Tribunal de Justicia,⁵⁴ las declaraciones efectuadas en el marco de los trabajos preparatorios no pueden ser tenidas en cuenta para interpretar el acto al que se refieren dichos trabajos, no pueden servir para justificar la buena fe de los contratantes y excluir sobre esa base los efectos restrictivos de una sentencia que declara la existencia de una conducta contraria a las obligaciones asumidas.

65. Además, por lo que respecta al argumento basado en las supuestas repercusiones económicas negativas que podrían derivarse para las entidades locales de la supresión del impuesto y, por ende, de los ingresos correspondientes al mismo, recuérdese que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si las sentencias que declaren, aunque sea de manera indirecta (como sucede en los procedimientos prejudiciales), la ilegalidad de comportamientos y normativas nacionales fueran declaradas no retroactivas en razón de la magnitud de sus repercusiones financieras para los Estados, esto tendría la paradójica consecuencia de otorgar a las infracciones de mayor gravedad un trato más favorable que el dispensado a las infracciones menos graves, al ser las primeras las que pueden entrañar las consecuencias más cuantiosas para los Estados miembros.⁵⁵ Sobre este particular, procede considerar que, desde un punto de vista material, la irretroactividad de la sentencia equivale a una especie de regularización de la legislación nacional contraria al Derecho comunitario para todo el período precedente a la propia sentencia y que, por este motivo, resulta razonable y

52 — Sentencias de 8 de abril de 1976, Defrenne II (43/75, Rec. p. 455), apartados 69 y ss.; de 17 de mayo de 1990, Barber (C-262/88, Rec. p. I-1889), apartados 41 y ss., y de 16 de julio de 1992, Legros y otros (C-163/90, Rec. p. I-4625).

53 — Sentencias de 19 de octubre de 1995, Richardson (C-137/94, Rec. p. I-3407), apartado 33, y Bautiaa, antes citada.

54 — Véanse las sentencias de 26 de febrero de 1991, Antonissen (C-292/89, Rec. p. I-745), apartado 18, y Bautiaa, antes citada, apartado 51.

55 — Véanse las sentencias Denkavit, antes citada, y de 11 de agosto de 1995, Roders y otros (asuntos acumulados C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229), apartado 48.

oportuno apreciar dicho fenómeno a la luz de la jurisprudencia que acabo de citar y deducir de la misma un argumento contrario a la irretroactividad invocada.

66. Una vez afirmada la incompatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario, de ello se desprende que la Administración tiene la obligación de restituir a los revendedores las sumas percibidas en aplicación de dicho impuesto. No obstante, según el Gobierno austriaco esta restitución no debería producirse, ya que permitiría a los revendedores obtener un enriquecimiento injustificado. En efecto, según afirma, en realidad los revendedores no sufrieron ningún perjuicio como consecuencia del pago del impuesto ilegal, ya que, por regla general, trasladaron a los consumidores la carga correspondiente. En esta situación, el Gobierno austriaco considera que sería razonable y oportuno limitar los efectos en el tiempo de la sentencia de la que se deriva la obligación de restituir el impuesto de que se trata a los revendedores.

67. A este respecto, debe observarse que, para oponerse a las solicitudes de reembolso, recae sobre la Administración la carga de probar que los revendedores se han enriquecido efectivamente, lo que equivale a decir que la Administración debe demostrar que efectivamente incluyeron el tributo en el precio, trasladando su carga a los consumidores. Pues bien, se trata de una demostración bastante difícil de efectuar. En efecto, procede considerar que no puede afirmarse con certeza que, a falta del gravamen fiscal, el precio del producto hubiera sido inferior al aplicado en presencia del gravamen, y menos aún cabe afirmar con certeza que la diferencia

entre ambos precios equivalga en todo caso a la cuantía del gravamen.

68. A esto se añade que el enriquecimiento del revendedor es además meramente hipotético si se tiene en cuenta que el aumento del precio provocado por la necesidad de compensar la mayor carga derivada del impuesto puede dar lugar a una disminución del volumen de ventas y, por ende, de los beneficios.⁵⁶

69. En relación con la tercera cuestión, el Gobierno austriaco solicitó asimismo que se excluyan los efectos retroactivos de la sentencia del Tribunal de Justicia en el caso en que en ella se reconozca el carácter de ayuda de la exención del impuesto otorgada a la venta directa de los productores a los consumidores. En apoyo de dicha pretensión, el Gobierno austriaco alegó que, en el momento de la adhesión, los operadores económicos y él mismo no estaban en condiciones de saber que la exención vigente en el ordenamiento jurídico austriaco pudiera constituir una ayuda «existente» a efectos de los artículos 92 y

56 — En la sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165), el Tribunal de Justicia afirmó que «el operador puede haber sufrido un perjuicio por el propio hecho de haber repercutido sobre sus clientes el tributo recaudado por la Administración con infracción del Derecho comunitario, porque el incremento del precio del producto, provocado por la repercusión del tributo, haya originado una disminución del volumen de ventas. Así, a causa de la percepción del "arbitrio insular", el precio de los productos procedentes de otros lugares de la Comunidad puede ser considerablemente más alto que el de los productos locales, que están exentos de dicho gravamen, de manera que los importadores sufren un perjuicio, aunque hayan repercutido el tributo» (apartado 31). En consecuencia, el Tribunal de Justicia sostuvo que «el operador podría sostener legítimamente que, a pesar de haber repercutido el tributo sobre el comprador, la inclusión del mismo en el precio de coste, provocando el aumento del precio de los productos y un descenso del volumen de ventas, ha causado un perjuicio que excluye, total o parcialmente, el enriquecimiento sin causa que, de lo contrario, se produciría por el reembolso» (apartado 32).

93 del Tratado CE. En particular, sostuvo que su falta de información sobre el alcance de la normativa comunitaria aplicable y sobre las implicaciones de ésta para el régimen nacional de los impuestos indirectos está justificada también sobre la base del artículo 144 del Acta de Adhesión.⁵⁷

Centrándome en el fondo de la pretensión, no me parece pertinente la remisión al artículo 144 del Acta de Adhesión. En efecto, dicho artículo se limita a establecer que únicamente se considerarán existentes las ayudas comunicadas a la Comisión con anterioridad al 30 de abril de 1995. Ahora bien, en la medida en que la República de Austria no parece haber comunicado a la Comisión la exención de que se trata ésta podía considerarse como una «ayuda nueva».

Por lo que respecta, por otra parte, a la tesis según la cual la incompatibilidad del impuesto no podía deducirse fácilmente de la normativa comunitaria pertinente, y además no había sido señalada en el curso de las negociaciones de adhesión, con el consiguiente menoscabo del principio de seguridad jurídica, recuérdese que mediante la Decisión de 3 de febrero de 1999, antes citada, lo que hizo la Comisión sustancialmente fue reconocer la compatibilidad del impuesto con el Derecho comunitario durante el período anterior al 31 de diciembre de 1998. De ello se deduce que no tendría ninguna trascendencia práctica limitar los efectos retroactivos de la sentencia con respecto a dicho período. Por lo

que respecta, por otro lado, a los meses transcurridos desde el 31 de diciembre de 1998, me parece que se trata de un período tan limitado que la exclusión de los efectos de la sentencia en relación con el mismo no estaría justificada. Y eso sin mencionar que precisamente la adopción de dicha Decisión, y los trabajos que la acompañaron, deberían llevar a excluir que, al menos a partir de principios de 1999, el Gobierno austriaco no fuera consciente de que el impuesto de que se trata era contrario al Derecho comunitario.

70. Por todas las consideraciones expuestas, no considero que en el presente caso concurren las circunstancias excepcionales que pueden justificar una limitación de la eficacia retroactiva de la sentencia.

71. No obstante, en el caso de que el Tribunal de Justicia decidiera limitar los efectos en el tiempo de su sentencia, propongo que, de conformidad con su jurisprudencia, excluya dicha limitación para los justiciables que hayan iniciado una acción judicial o formulado una reclamación equivalente según el Derecho nacional aplicable.⁵⁸

57 — DO 1994, C 241, p. 1.

58 — Véanse las sentencias Legros y otros, antes citada, y de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921).

Conclusión

72. Por todas las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof austriaco:

- «1) El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento de un tributo que grava las entregas a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, en una cuantía del 10 % del precio de venta en el caso de los helados y de las bebidas alcohólicas y del 5 % del precio de venta en el caso de las bebidas no alcohólicas.
- 2) a) El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, debe interpretarse en el sentido de que se opone al mantenimiento de un tributo como el descrito en el apartado 1) *supra*.
- b) El artículo 3, apartado 3, segunda frase, de la misma norma no se opone al mantenimiento de dicho tributo en la medida en que grava las bebidas no alcohólicas y los helados.

- 3) El artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual la venta directa de vino está exenta del impuesto sobre las bebidas.»