

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 24 de febrero de 2000 *

En el asunto C-434/97,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por la Sra. H. Michard y el Sr. E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo el despacho del Sr. C. Gómez de la Cruz, miembro del mismo Servicio, Centre Wagner, Kirchberg,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por la Sra. K. Rispal-Bellanger, sous-directeur en la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères de la citada Dirección, en calidad de Agentes, que designa como domicilio en Luxemburgo la sede de la Embajada de Francia, 8 B, boulevard Joseph II,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: francés.

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de 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 (DO L 76, p. 1), en relación, en particular, con el artículo 20 de 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 (DO L 316, p. 21), al mantener en vigor las disposiciones del artículo 26 de la Ley n° 83-25, de 19 de enero de 1983, relativas al ámbito de aplicación y a la base imponible del impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social» percibido sobre las bebidas alcohólicas,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de la Sala Sexta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta; L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissochet y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General:A. Saggio;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 25 de febrero de 1999, durante el cual la Comisión estuvo representada por la Sra. H. Michard y la República Francesa por el Sr. S. Seam, secrétaire des affaires étrangères en la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de julio de 1999;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de diciembre de 1997, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), con objeto de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de 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 (DO L 76, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre los impuestos especiales»), en relación, en particular, con el artículo 20 de 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 (DO L 316, p. 21; en lo sucesivo, «Directiva sobre las estructuras»), al mantener en vigor las disposiciones del artículo 26 de la Ley nº 83-25, de 19 de enero de 1983, relativas al ámbito de aplicación y a la base imponible del impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social» percibido sobre las bebidas alcohólicas.

La normativa comunitaria

- 2 A tenor del tercer considerando de la Directiva sobre los impuestos especiales:

«Considerando que resulta necesario definir el concepto de productos objeto de impuestos especiales; que únicamente aquellas mercancías que sean consideradas como tales en todos los Estados miembros podrán ser objeto de disposiciones comunitarias; que dichos productos pueden ser objeto de otras imposiciones indirectas que persigan una finalidad concreta; que el mantenimiento o introducción de otras imposiciones indirectas no deben originar formalidades relacionadas con el cruce de una frontera».

El artículo 3 de la Directiva sobre los impuestos especiales dispone, a este respecto:

«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;

— 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. 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.»

- 3 Las disposiciones relativas a la estructura y al tipo impositivo del impuesto especial sobre los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores de tabaco figuran en Directivas específicas. La Directiva sobre las estructuras armoniza, en particular, los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Dicha Directiva prevé, en su artículo 19, que los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico.

4 El artículo 20 de la referida Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “alcohol étílico”:

- todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;

- los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;

- los aguardientes que contengan productos en solución o no.»

5 Según el artículo 21 de la Directiva sobre las estructuras, el impuesto especial sobre el alcohol étílico se fijará por hectolitro de alcohol puro a 20 °C y se calculará por referencia al número de hectolitros de alcohol puro. En cambio, según su artículo 9, apartado 1, y su artículo 13, apartado 1, el impuesto especial con que graven los Estados miembros el vino y otras bebidas fermentadas que no sean el vino y la cerveza se determinará por referencia al número de hectolitros de producto acabado.

La legislación nacional

- 6 El artículo 26 de la Ley n° 83-25 creó, en beneficio de la Caisse nationale d'assurance maladie, un impuesto sobre el tabaco y las bebidas alcohólicas en razón de los riesgos que entraña para la salud el consumo inmoderado de los citados productos (en lo sucesivo, «impuesto destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social»). Sus apartados II y IV disponen:

«II. Por lo que se refiere a las bebidas alcohólicas, el impuesto se devengará por la compra por los consumidores de bebidas con un contenido de alcohol superior al 25 % vol.

[...]

IV. Por lo que se refiere a las bebidas alcohólicas, el importe del impuesto especial se fija en 1 franco por decilitro o fracción de decilitro [...]»

El procedimiento administrativo previo y el recurso por incumplimiento

- 7 Aun cuando la Comisión reconoce que el impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» persigue una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, sin embargo considera que tanto su ámbito de aplicación como su base imponible resultaban incompatibles con la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, en la forma definida por la Directiva sobre las estructuras.

- 8 La Comisión destacó, por una parte, que el impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» gravaba aquellas bebidas que tuvieran un contenido de alcohol superior al 25 % vol. Ahora bien, el artículo 20 de la Directiva sobre las estructuras da una definición del «alcohol etílico» que comprende, en particular, todas las bebidas alcohólicas de los códigos NC 2204 (vinos), 2205 (vermuts) y 2206 (las demás bebidas fermentadas) cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior al 22 % vol. Por consiguiente, la diferencia de ámbito de aplicación entre la legislación francesa y la Directiva sobre las estructuras supone la creación, dentro de la categoría fiscal comunitaria del «alcohol etílico», de una subcategoría específica de productos alcohólicos no prevista por la referida Directiva.
- 9 Por otra parte, el artículo 21 de la Directiva sobre las estructuras utiliza, como base imponible del impuesto sobre el alcohol etílico, el número de hectolitros de alcohol puro, siendo así que el impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» se calcula en relación con el volumen de la bebida.
- 10 Por estas dos razones, la Comisión indicó al Gobierno francés, mediante escrito de requerimiento de 14 de febrero de 1996, que el impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» no podía hallarse comprendido dentro de la excepción prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales.
- 11 En su respuesta de 25 de abril de 1996, el Gobierno francés informó a la Comisión de que la interpretación que ella proponía privaba al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales de todo su efecto útil. En opinión del citado Gobierno, esta disposición únicamente obliga a los Estados miembros a respetar «las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el Impuesto sobre el Valor Añadido» y no a adoptar las normas aplicables a los impuestos especiales o al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

- 12 Mediante dictamen motivado de 12 de febrero de 1997, la Comisión recordó su planteamiento e instó al Gobierno francés a adoptar las medidas necesarias para atenerse a la normativa comunitaria en un plazo de dos meses a partir de la recepción del citado dictamen. Dado que el Gobierno francés no se atuvo al dictamen motivado, la Comisión interpuso el presente recurso.

- 13 Según la Comisión, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales debe ser objeto de una interpretación restrictiva, en la medida en que confiere a los Estados miembros la facultad de introducir excepciones en el régimen armonizado de los impuestos especiales. En consecuencia, los Estados miembros tan sólo pueden introducir o mantener otros impuestos indirectos que persigan finalidades específicas si los citados impuestos respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA. Cualquier otra interpretación, además de resultar contraria a la letra de esta disposición, haría posible la creación de una fiscalidad nacional indirecta, paralela a los impuestos especiales. Ésta pondría en peligro la consecución del objetivo de la Directiva sobre los impuestos especiales, a saber la libre circulación de los bienes sometidos a impuestos especiales en el marco del mercado interior, ya que ello sería fuente de complejidad y de inseguridad jurídica para los operadores de los demás Estados miembros.

- 14 En consecuencia, cuando los Estados miembros hacen uso de la facultad de mantener o de introducir otros impuestos indirectos sobre los productos sometidos a impuestos especiales, están obligados a respetar el marco comunitario existente, en particular por lo que se refiere a los productos de que se trata y a la base imponible de los impuestos comunitarios.

- 15 El Gobierno francés objeta que, caso de admitirse el planteamiento de la Comisión, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales únicamente autorizaría a los Estados miembros a incrementar el impuesto especial existente. Una interpretación de esta índole les impediría perseguir finalidades específicas, al no poder adaptar otros elementos tributarios que no

sean el tipo impositivo. Por consiguiente, la citada interpretación privaría de todo efecto útil al artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. Por lo demás, la Comisión en ningún momento estuvo en condiciones de precisar el tipo impositivo específico distinto del impuesto especial armonizado que autoriza esta disposición tal como ella la interpreta.

- 16 Finalmente, el citado Gobierno afirma que el impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» cumple los requisitos exigidos por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales. En particular, sus modalidades de cálculo son las más adecuadas para conseguir el objetivo de protección de la salud pública. Al recaer sobre el volumen de la bebida y no sobre el porcentaje de alcohol que ésta contiene, el impuesto grava de manera uniforme aquellas bebidas que tengan un grado de alcohol comprendido entre 25 y 50 % vol, que se hallan entre las más vendidas.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 17 Debe observarse en primer lugar que la armonización llevada a cabo por las Directivas sobre los impuestos especiales y sobre las estructuras tiene carácter parcial. En efecto, éstas se limitan, esencialmente, a clasificar los productos en función de consideraciones objetivas, relacionadas en particular con los procedimientos de fabricación utilizados, definir las condiciones de exigibilidad del impuesto especial, organizar un régimen de circulación de los productos objeto de impuestos especiales, determinar la base imponible de los impuestos especiales y fijar los tipos mínimos.
- 18 Además, habida cuenta de la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y de la utilización frecuente de los impuestos indirectos

para la aplicación de políticas no presupuestarias, el Consejo introdujo el artículo 3, apartado 2, en la Directiva sobre los impuestos especiales.

- 19 La finalidad de esta disposición es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva sobre las estructuras, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir un objetivo no presupuestario.
- 20 Además de la necesidad de una finalidad específica, la habilitación conferida de esta forma a los Estados miembros exige que se respeten determinadas normas impositivas. Sin embargo, en este punto, las versiones lingüísticas difieren por un doble motivo.
- 21 Debe recordarse, a este respecto, que según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una disposición de Derecho comunitario puede ser objeto de varias interpretaciones de las cuales sólo una puede garantizar su efecto útil, debe dársele prioridad a esta interpretación (véase, en particular, la sentencia de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre y otros, 187/87, Rec. p. 5013, apartado 19).
- 22 Además, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra (véase, en particular, la sentencia de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas, C-372/88, Rec. p. I-1345, apartado 19).
- 23 En primer lugar, en las versiones en lenguas alemana, española, francesa, italiana y portuguesa, la utilización de la partícula «o» concede una alternativa entre el respeto de las normas impositivas comunitarias relativas a los impuestos

especiales y la observancia de las referentes al IVA, mientras que en las versiones en lenguas inglesa, danesa, finesa, griega, neerlandesa y sueca, el término «y» parece exigir que se respeten ambos tipos de normas.

- 24 Pues bien, el IVA y los impuestos especiales presentan algunas características incompatibles. Así, el primero es proporcional al precio de los bienes que grava mientras que los segundos se calculan, con carácter principal, sobre el volumen del producto. Además, el IVA se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución (el impuesto abonado anteriormente con ocasión de la operación precedente es en principio deducible) mientras que los impuestos especiales se devengan cuando se despachan a consumo los productos gravados (sin que exista un mecanismo similar de deducción). Finalmente, el IVA se caracteriza por su generalidad mientras que el impuesto especial sólo recae sobre productos determinados. En consecuencia, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales, establecería un requisito imposible de cumplir si se interpretara en el sentido de que obliga a los Estados miembros a respetar al mismo tiempo las normas impositivas aplicables en relación con estas dos categorías de impuestos.
- 25 En segundo lugar, en las versiones en lenguas inglesa, danesa, finesa, neerlandesa, portuguesa y sueca, la Directiva sobre los impuestos especiales exige el respeto de la normativa o de las normativas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA. En cambio, en su versión en lengua alemana, tan sólo obliga a los Estados miembros a respetar los principios de tributación («Besteuerungsgrundsätze») en materia de impuestos especiales o de IVA. Por su parte, las versiones en lenguas española, francesa, griega e italiana utilizan perífrasis como «las normas impositivas aplicables *en relación* con los impuestos especiales o el IVA», «les règles applicables *pour les besoins* des accises ou de la TVA», «κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili *ai fini* della accise o dell'IVA».

- 26 A este respecto, tanto de una interpretación sistemática del artículo 3, apartados 2 y 3, como del tercer considerando de la Directiva sobre los impuestos especiales, que contempla al mismo tiempo los supuestos previstos por el citado artículo 3, se desprende que la finalidad de dicha Directiva es evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. Éste sería el caso, en particular, si los operadores económicos estuvieran sometidos a formalidades distintas de las previstas por la normativa comunitaria aplicable en relación con los impuestos especiales o el IVA, dado que las citadas formalidades pueden diferir de un Estado miembro a otro.
- 27 En estas circunstancias, debe considerarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, cálculo, devengo y control del impuesto. Es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria.
- 28 Procede, pues, examinar, a la luz de las consideraciones precedentes, las dos imputaciones formuladas por la Comisión contra la Ley n° 83-25.
- 29 La Comisión critica, en primer lugar, el hecho de que los impuestos franceses no se apliquen al conjunto de la categoría de las bebidas alcohólicas, tal y como se halla definida en la Directiva sobre las estructuras.
- 30 Basta señalar que la citada imputación se refiere al ámbito de aplicación material de la Directiva sobre las estructuras. Ahora bien, el artículo 3, apartado 2, de la

Directiva sobre los impuestos especiales no exige, en este punto, el respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA.

- 31 En segundo lugar, la Comisión alega que el importe del impuesto «destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» es proporcional a la cantidad de bebida, con independencia de su grado alcohólico.
- 32 Procede destacar que esta base imponible es conforme con el sistema general de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales. Además, no resulta ajena a la Directiva sobre las estructuras. Efectivamente, ésta toma la cantidad como base imponible del impuesto especial sobre el vino y sobre las bebidas fermentadas distintas del vino y de la cerveza (véanse los artículos 9 y 13 de la Directiva sobre las estructuras).
- 33 A la vista de las consideraciones precedentes, procede desestimar el recurso.

Costas

- 34 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber pedido la República Francesa que se condene a la Comisión en costas y al haber sido desestimados los motivos formulados por esta última, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**

- 2) **Condenar en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.**

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 24 de febrero de 2000.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

D.A.O. Edward