

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 23 de abril de 2002 *

En el asunto C-234/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Vestre Landsret (Dinamarca), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Niels Nygård

y

Svineafgiftsfonden,

con intervención de:

Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 9 del Tratado CE (actualmente artículo 23 CE, tras su modificación), 12 del Tratado CE (actualmente artículo 25 CE, tras su modificación), 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), 93 del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE) y 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación),

* Lengua de procedimiento: danés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. N. Colneric, Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Presidenta de la Sala Sexta, y los Sres. C. Gulmann, R. Schintgen, V. Skouris (Ponente) y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mischo;
Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Sr. N. Nygård, por el Sr. M. Meyer, advokat;
- en nombre del Svineavgiftsfonden, por el Sr. S.T. Sørensen, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. S.G. Jensen, advokat;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. H. P. Hartvig y E. Traversa, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de mayo de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 16 de junio de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de junio siguiente, el Vestre Landsret planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 9 del Tratado CE (actualmente artículo 23 CE, tras su modificación), 12 del Tratado CE (actualmente artículo 25 CE, tras su modificación), 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam), 93 del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE) y 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Nygård, productor de cerdos, y el Svineavgiftsfonden (Fondo de imposición en el sector de la carne de porcino; en lo sucesivo, «Fondo») con relación a la recaudación del impuesto sobre la producción adeudado por los cerdos que el Sr. Nygård había exportado vivos a Alemania entre el 1 de agosto de 1992 y el 1 de julio de 1993.

Marco normativo

- 3 Con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Lov om administration af Det Europæiske Fællesskabs forordninger om markedsordninger for landbrugsvarer m.v. (Ley relativa, en particular, a la aplicación de los reglamentos comunitarios sobre las organizaciones de mercado de los productos agrícolas) n° 414, de 13 de junio de 1990 (*Lovtidende* 1990, p. 1365), en su versión modificada por la Ley n° 380, de 6 de junio de 1991 (*Lovtidende* 1991, p. 1499), y por la Ley n° 265, de 6 de mayo de 1993 (*Lovtidende* 1993, p. 1122; en lo sucesivo, «Ley de habilitación»), el Ministro de Agricultura podrá «adoptar normas relativas al pago de impuestos sobre los productos agrícolas producidos en Dinamarca [...] Los impuestos serán ingresados en un Fondo para cada uno de los sectores en los que sean percibidos [...]»

- 4 Según el artículo 6, apartado 3, de la Ley de habilitación, «el Ministro de Agricultura regulará las modalidades de pago de los recursos públicos mencionados en los apartados 1 y 2.»

- 5 A tenor del artículo 7, apartado 1, de la Ley de habilitación:

«Los recursos de los Fondos se destinarán a la financiación de medidas relacionadas con la promoción de ventas, la investigación y la experimentación, el desarrollo de productos, el asesoramiento, la formación, la profilaxis, la lucha contra las enfermedades y el control sanitario, así como de cualquier otra medida que autorice el Ministro de Agricultura [...] Los recursos previstos en el artículo 6, apartado 1, deberán ser destinados a los sectores en los que hayan sido percibidos.»

- 6 La landbrugsministeriets bekendtgørelse om afgift ved slagtning og ved eksport af svin (Orden del Ministro de Agricultura relativa al impuesto sobre el sacrificio y la exportación de ganado porcino) n° 74, de 30 de enero de 1992 (en lo sucesivo, «Orden n° 74/92»), adoptada sobre la base de la Ley de habilitación, que es aplicable a los hechos del asunto principal, dispone, en particular:

«Artículo 1

1. Se percibirá un impuesto sobre la producción por cada cerdo —incluidos las cerdas, los verracos, los cochinitos y los lechones— producido y sacrificado en Dinamarca y declarado apto para el consumo humano como resultado de un control efectuado por la autoridad pública. El impuesto se devengará también sobre los cerdos sacrificados para consumo propio.

2. La cuota del impuesto será de 7,00 DKK por cada cerdo cuyo peso una vez sacrificado sea inferior o igual a 100 kg y de 17,50 DKK por cada cerdo cuyo peso ya sacrificado sea superior a 100 kg.

[...]

Artículo 2

1. Respecto a los cerdos sacrificados en mataderos para la exportación, corresponderá al matadero de que se trate percibir del proveedor el impuesto establecido en el artículo 1 e informar cada semana [...] al Svineavgiftsfonden del número de cerdos sacrificados y declarados aptos para el consumo, en cada una de las dos categorías de peso, durante la semana anterior, y abonar al Fondo los impuestos debidos por ese concepto.

2. Respecto a los cerdos sacrificados en mataderos privados, corresponderá al matadero de que se trate pagar al Svineavgiftsfonden el impuesto establecido en el artículo 1 [...] en el plazo máximo de dos semanas después del sacrificio. La carta de pago será emitida por el inspector veterinario, a quien corresponde informar al Fondo, inmediatamente después de la certificación de control, del número de cerdos sacrificados en cada categoría de peso.

Artículo 3

1. Por cada cerdo —incluidos las cerdas, los verracos, los cochinitos y los lechones— producido en Dinamarca y exportado vivo, el exportador pagará un

impuesto por importe de 7,00 DKK si el animal tiene un peso vivo inferior o igual a 120 kg y de 17,50 DKK si el peso es superior a 120 kg.

2. En el plazo máximo de dos semanas a partir de la fecha de exportación, el exportador deberá informar al Svineavgiftsfonden [...] de la exportación, precisando el número de cerdos vivos en cada categoría de peso, y pagar al Fondo los impuestos debidos por ese concepto.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 El Sr. Nygård, productor de cerdos con domicilio en Dinamarca, exportó a Alemania, entre el 1 de agosto de 1992 y el 1 de julio de 1993, cerdos vivos con destino al matadero. Pagó en Alemania, por este concepto, un impuesto sobre la producción por cada cerdo entregado a los mataderos, con arreglo a la Gesetz über die Einrichtung eines zentralen Fonds zur Absatzförderung der deutschen Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft (Ley alemana de establecimiento de un fondo central para la promoción de ventas en los sectores agrícola, forestal y alimentario, en lo sucesivo; «Ley alemana sobre el fondo para la promoción de ventas»).
- 8 Dado que rehusó pagar el importe que se le reclamaba por dichos cerdos en concepto de impuesto sobre la producción, establecido por el artículo 3, apartado 1, de la Orden n° 74/92, el Sr. Nygård fue demandado por el Fondo ante el Retten i Skjern (Tribunal de Primera Instancia de Skjern) (Dinamarca). Mediante sentencia de 31 de marzo de 1995, dicho Tribunal le condenó a pagar la cuota íntegra del impuesto sobre la producción adeudado por los cerdos exportados, es decir, la cantidad de 101.776,37 DKK, más intereses.

- 9 El Sr. Nygård apeló ante el Vestre Landsret alegando, con carácter principal, que el impuesto que grava los cerdos exportados vivos constituye en su totalidad una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de exportación, en el sentido de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado. Con carácter subsidiario, el apelante en el litigio principal adujo que, de no ser una exacción de efecto equivalente, el impuesto constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado, en la medida en que el producto de su recaudación se destina a actividades que favorecen únicamente o en una medida proporcionalmente más importante la producción de cerdos para su sacrificio en el mercado nacional.
- 10 En su resolución de remisión, el Vestre Landsret destaca que el régimen danés de los impuestos sobre la producción, y concretamente el establecido por la Orden n° 74/92, se notificó a la Comisión, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado, y fue aprobado por ésta como ayuda de Estado compatible con el mercado común. Dicho órgano jurisdiccional precisa que, en el marco del examen de las actividades financiadas con el producto de tales impuestos, la Comisión tuvo en cuenta, en particular, el hecho de que el control en materia de calidad, pesaje, clasificación, etc., es obligatorio en virtud de las disposiciones comunitarias o nacionales, que la investigación interesa a todo el sector y que los resultados se comunican a los operadores de dicho sector.
- 11 El órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que el Fondo, que forma parte de la Administración Pública, tiene por objeto reforzar las posibilidades de desarrollo y la capacidad competitiva del sector de la carne de porcino mediante la financiación, dentro de dicho sector, de medidas como las contempladas en el artículo 7, apartado 1, de la Ley de habilitación.
- 12 Por otra parte, el mencionado órgano jurisdiccional analiza el destino de las subvenciones otorgadas por el Fondo en el ejercicio contable 1992/1993. A estos efectos, elabora un cuadro analítico que muestra el reparto directo de las subvenciones entre dos categorías de actividades, a saber, las relativas a la producción nacional primaria (40 % del total de las subvenciones) y las que

guardan relación con el sacrificio y la transformación ulterior en el mercado nacional, así como con la venta de derivados del producto primario, en el mercado danés y en los mercados de exportación respectivamente (60 % del total de las subvenciones). Precisa, no obstante, que tales cifras no tienen en cuenta los eventuales efectos indirectos de la atribución y aplicación de tales subvenciones y que las partes del litigio principal se reservaron el derecho a introducir correcciones en la clave de reparto de actividades en el curso del procedimiento sobre el fondo del asunto.

- 13 El Vestre Landsret indica que comparte la tesis que defendieron ante él el Fondo y el Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri (Ministerio de Alimentación, Agricultura y Pesca danés), que intervino en apoyo de las pretensiones del Fondo, según la cual las cuestiones de interpretación pertinentes en relación con la resolución del litigio del que conoce, suscitadas por los artículos 9, 12, 16 y 95 del Tratado, ya han recibido respuesta en el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. El órgano jurisdiccional remitente deduce de ello que le corresponde proceder a la apreciación necesaria de los hechos del litigio principal a la luz de los criterios establecidos por dicha jurisprudencia.
- 14 Se pregunta, no obstante, si la autorización concedida por la Comisión al término del procedimiento previsto en el artículo 93, apartado 3, del Tratado no se opone a que un órgano jurisdiccional nacional inaplique, aunque sea parcialmente, un impuesto utilizado para financiar la ayuda autorizada por ser contrario a los artículos 9, 12 y 16 o al artículo 95 del Tratado.
- 15 Observando que el Tribunal de Justicia todavía no ha tratado de forma específica dicha cuestión, el Vestre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 9 del Tratado CE [actualmente artículo 23 CE, tras su modificación], 12 del Tratado CE [actualmente artículo 25 CE, tras su modificación], y 16 del Tratado CE [derogado por el

Tratado de Amsterdam] o el artículo 95 del Tratado CE [actualmente artículo 90 CE, tras su modificación], en el sentido de que las primeras o la última de las disposiciones citadas se oponen a que una entidad de Derecho público de un Estado miembro perciba un impuesto sobre los cerdos producidos en el Estado miembro de que se trata y que son exportados vivos a otro Estado miembro, cuando

- se percibe un impuesto análogo por cada cerdo producido en el Estado miembro de que se trata y vendido para su sacrificio en el mercado nacional,
- las normas detalladas de liquidación del impuesto no generan discriminación entre ambos grupos de productos, puesto que es de suponer que, mediante la definición de “categorías de peso” diferentes aplicables respectivamente a los cerdos sacrificados y a los cerdos vivos, se compensa la diferencia media entre “peso muerto” y el “peso vivo”, si bien
- el devengo del impuesto con respecto a los cerdos que se venden para su sacrificio en el mercado nacional se produce en el momento de la entrega al matadero, mientras que en el caso de los cerdos que se exportan vivos se produce en el momento de la exportación,
- en el primer caso, el impuesto lo soporta el productor, mientras que en el segundo caso lo soporta el exportador, al margen de que sea también el productor, y
- no se percibe el impuesto por los cerdos que se venden vivos en el mercado nacional, a la vez que

- una parte de la recaudación procedente del impuesto se reparte entre actividades que, por su carácter y objetivo inmediato, guardan relación con la producción primaria de cerdos en el Estado miembro, de modo que también benefician al ganado porcino exportado, mientras que otra parte de la recaudación procedente del impuesto se reparte entre actividades que, por su carácter y objetivo inmediato, únicamente guardan relación con el sacrificio y la transformación ulterior en el Estado miembro, así como con la comercialización en el mercado nacional y en los mercados de exportación de productos derivados del producto primario que ha sido objeto de transformación en el territorio nacional, y, por tanto, no beneficia al ganado porcino exportado?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, se pide al Tribunal de Justicia que precise si tiene alguna incidencia en la respuesta la circunstancia de que el régimen impositivo haya sido notificado a la Comisión y autorizado por ésta, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado CE»

Sobre la primera cuestión

- 16 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si un impuesto como el que se examina en el litigio principal puede constituir una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación, en el sentido de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado o un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 de dicho Tratado.
- 17 Procede recordar con carácter preliminar que, según reiterada jurisprudencia, las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las referentes a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo

que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías (véanse, especialmente, las sentencias de 17 de septiembre de 1997, UCAL, C-347/95, Rec. p. I-4911, apartado 17, y de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, Rec. p. I-1777, apartado 19).

- 18 Por tanto, se ha de examinar, en primer lugar, si el impuesto de que se trata en el litigio principal debe ser calificado de exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación, en el sentido de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado. En segundo lugar se deberá determinar, en su caso, si dicho impuesto constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado.

Sobre la calificación como exacción de efecto equivalente

- 19 Resulta de una jurisprudencia reiterada (véanse, en especial, las sentencias de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 20, y Outokumpu, antes citada, apartado 20) que toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado. Sin embargo, una carga de ese tipo escapa a esta calificación si forma parte de un régimen general de gravámenes internos que abarca de modo sistemático categorías de productos según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los productos, en cuyo caso quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado.
- 20 No obstante, esta última hipótesis supone que dicha carga se aplique en la misma fase de comercialización a los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y a los productos nacionales exportados sin perfeccionar y que el hecho imponible sea el mismo para ambas categorías de

productos (véanse, por analogía, por lo que respecta a los impuestos que gravan, por un lado, los productos nacionales y, por otro, los productos importados, las sentencias de 11 de junio de 1992, *Sanders Adour y Guyomarc'h Orthez Nutrition animale*, asuntos acumulados C-149/91 y C-150/91, Rec. p. I-3899, apartado 17, y *Outokumpu*, antes citada, apartado 24).

- 21 Se desprende además de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, a efectos de la calificación jurídica de un impuesto que grava los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y los productos nacionales exportados sin perfeccionar sobre la base de criterios idénticos, puede ser necesario tener en cuenta el destino de los ingresos procedentes del tributo (véase, por analogía, la sentencia *UCAL*, antes citada, apartado 20).
- 22 Así, cuando los ingresos de un tributo de este tipo se destinan a financiar actividades que benefician especialmente a los productos nacionales gravados que son transformados o comercializados en el mercado nacional, ello puede dar lugar a que el tributo recaudado según los mismos criterios constituya, sin embargo, un gravamen discriminatorio, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos transformados o comercializados en el mercado nacional es neutralizada por las ventajas que ella contribuye a financiar, mientras que la que recae sobre los productos exportados sin perfeccionar representa una carga neta (véanse, por analogía, las sentencias de 21 de mayo de 1980, *Comisión/Italia*, 73/79, Rec. p. 1533, apartado 15; de 11 de marzo de 1992, *Compagnie commerciale de l'Ouest* y otros, asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90, Rec. p. I-1847, apartado 26, y *UCAL*, antes citada, apartado 21).
- 23 A este respecto, resulta de una reiterada jurisprudencia que, si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de un impuesto, encuadrado en un régimen general de tributos internos y que grava sistemáticamente los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional y los exportados sin perfeccionar, compensan íntegramente la carga soportada por el producto nacional transformado o comercializado en el mercado nacional al efectuarse su despacho a consumo, dicho tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 9 y 12 del

Tratado (véanse, por analogía, las sentencias *Compagnie commerciale de l'Ouest* y otros, antes citada, apartado 27; de 16 de diciembre de 1992, *Lornoy y otros*, C-17/91, Rec. p. I-6523, apartado 21, y de 27 de octubre de 1993, *Scharbatke*, C-72/92, Rec. p. I-5509, apartado 10). En cambio, dicha tasa violaría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 95 del Tratado si las ventajas que supone la afectación de los ingresos procedentes del tributo para los productos nacionales gravados que son transformados o comercializados en el mercado nacional sólo compensaran una parte de la carga que recae sobre éstos (véase, en particular, por analogía, la sentencia *UCAL*, antes citada, apartado 22).

- 24 A efectos de la apreciación del impuesto de que se trata en el litigio principal a la luz de los principios que acaban de recordarse, procede destacar, en primer lugar, que consta que el mencionado impuesto forma parte de un sistema general impositivo danés de productos agrícolas, formado por varios regímenes de impuestos sobre la producción. También consta que dichos regímenes de impuestos sobre la producción tienen como base jurídica la misma ley, a saber, la Ley de habilitación, y se destinan a financiar, cada uno en su sector, fondos específicos, cuyos recursos se dedican a objetivos relativos a la producción y a la comercialización de productos de la agricultura danesa.
- 25 En segundo lugar, por lo que respecta a la exigencia de identidad de los criterios de percepción del impuesto, el Sr. Nygård alega que el régimen impositivo que se examina en el litigio principal se basa en una identidad ficticia entre dos transacciones diferentes, a saber, la entrega de cerdos a los mataderos en el mercado nacional y la exportación de cerdos vivos. Afirma en particular que, en el supuesto de los cerdos destinados al sacrificio en Dinamarca, el hecho imponible es el sacrificio así como la autorización, concedida a raíz de una inspección efectuada por la autoridad pública, de utilizar la canal para el consumo humano, mientras que, en el caso de los cerdos exportados vivos, el hecho imponible es el paso de las fronteras. No se trata pues, en su opinión, de la misma fase de producción o de comercialización puesto que, en el primer caso, la transacción que da lugar a la percepción del impuesto consiste en el paso a la fase de transformación, mientras que, en el segundo caso, la transacción pertinente es la salida del cerdo de la producción primaria en Dinamarca. A ello se añade que en el primer supuesto, el impuesto recae sobre el productor, mientras que, en el segundo, recae sobre el exportador, al margen de que sea también el productor.

- 26 Según el Sr. Nygård, la diferencia relativa al hecho imponible tiene también por efecto que los tipos impositivos se fijan implícitamente en función del valor del producto sujeto al impuesto en caso de entrega para el sacrificio en Dinamarca, mientras que en caso de exportación no guardan relación con el valor del producto sujeto al impuesto. A este respecto, el apelante en el litigio principal afirma que el reparto de los animales en dos categorías sometidas a dos tipos impositivos diferentes sigue la distinción principal, pertinente desde el punto de vista del sacrificio, realizada entre cerdos de sacrificio ordinarios, por un lado, y cerdas y otros porcinos, llamados «a granel», por otro. Pues bien, apunta, mientras que los «cerdos entregados para ser sacrificados» podrían, salvo algunas excepciones, ser considerados como un grupo de productos homogéneo, los «cerdos exportados vivos» abarcan, en realidad, varias categorías de productos, que se encuentran en diferentes fases de producción y cumplen distintos objetivos en el seno de ésta. Así, el valor real de los «cerdos exportados vivos» no reside en el hecho de que, en principio, pueden entregarse para ser sacrificados, sino en que pueden entrar en la producción primaria bien como «materia prima», o bien como «aparato de producción».
- 27 El Sr. Nygård explica que el cerdo para el sacrificio, destinado al mercado alemán, es más pesado que el que se vende en el mercado danés, debido a que la demanda es diferente. Sin embargo, según afirma, el impuesto es el mismo, en cifras absolutas, independientemente de que el cerdo para el sacrificio destinado a la exportación sea más caro que el destinado al mercado nacional, debido a un tiempo de producción más largo. Así, con respecto al valor de los cerdos, apunta, el nivel de imposición es relativamente más elevado en caso de exportación que en caso de venta para sacrificio en el mercado nacional.
- 28 Por lo que respecta, por una parte, a la cuestión de la determinación de la transacción que constituye el hecho imponible de que se trata en el litigio principal, procede recordar que, en su sentencia de 10 de marzo de 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association y otros (asuntos acumulados 36/80 y 71/80, Rec. p. 735), apartado 23, el Tribunal de Justicia declaró, con relación a un impuesto que se recaudaba, en el caso de la exportación de animales vivos para fines distintos de su sacrificio inmediato, en el momento de la exportación, mientras que los animales no exportados estaban exentos de él hasta el momento de su entrega para ser sacrificados, que el hecho imponible reside en la separación

de los animales de la cabaña nacional, ya sea para la exportación o para el sacrificio. El Tribunal de Justicia dedujo que un tributo interno, que grava los animales exportados vivos con ocasión de su entrega para la exportación, no está incluido en el ámbito de aplicación de la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación, si grava igualmente, de modo sistemático y según los mismos criterios, los animales no exportados con ocasión de su entrega para ser sacrificados (sentencia *Irish Creamery Milk Suppliers Association* y otros, antes citada, apartado 24).

- 29 Se debe considerar igualmente que el hecho imponible reside en la separación de los cerdos de la cabaña nacional y que, dicho impuesto grava a los cerdos destinados al sacrificio en Dinamarca y o a ser exportados vivos. Por tanto, la obligación fiscal nace, en ambos casos, cuando los animales abandonan la producción primaria nacional.
- 30 En estas circunstancias, carece de pertinencia el hecho de que se grave a los cerdos exportados vivos en el momento de la exportación mientras que los destinados al sacrificio en el mercado nacional son gravados en el momento de la entrega para ser sacrificados, puesto que, en la realidad económica, esos dos momentos corresponden a una misma fase de comercialización, al efectuarse ambas operaciones con vistas a la salida de los cerdos de la producción primaria nacional (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas *Sanders Adour* y *Guyomarc'h Orthez Nutrition animale*, apartado 18, y *Outokumpu*, apartado 25).
- 31 Asimismo, el hecho de que, en caso de entrega para el sacrificio en Dinamarca, el impuesto recaiga sobre el productor mientras que en caso de exportación recaiga sobre el exportador, al margen de que sea o no el productor, no es suficiente para afirmar que, en el segundo supuesto, grava la mercancía exportada debido a su paso por la frontera.
- 32 En efecto, conforme a lo dispuesto en los artículos 1 a 3 de la Orden nº 74/92, en el caso de los cerdos entregados al matadero en Dinamarca, corresponde al matadero encargado de la operación percibir del proveedor, a saber, el productor,

el impuesto y abonarlo al Fondo, mientras que en el de los cerdos exportados es el propio exportador quien debe encargarse de pagar el impuesto. Pues bien, es razonable suponer que, en la realidad económica, si el exportador no es el productor, se tomará en consideración la cuota del impuesto para determinar el precio de compra de los animales al productor, a quien se le repercutirá de este modo.

- 33 Procede admitir, pues, que el impuesto de que se trata en el litigio principal lo soporta el productor primario, independientemente de las diferencias que puedan existir en el ámbito administrativo con respecto al operador encargado de recaudarlo y pagarlo al Fondo.
- 34 Por lo que respecta, por otra parte, a las normas detalladas de liquidación del impuesto de que se trata en el litigio principal, si bien es cierto que, en el caso de los cerdos sacrificados en Dinamarca, el impuesto se calcula sobre la base del peso una vez sacrificado, mientras que en el de los cerdos exportados vivos se hace sobre la base del peso en vivo, se ha de observar, al igual que el órgano jurisdiccional remitente, que el legislador danés adoptó disposiciones para poner remedio a la diferencia de trato que habría podido originarse entre los dos tipos de producción previendo una compensación correspondiente a la diferencia media entre el peso muerto y el peso vivo. Así, con arreglo a los artículos 1 a 3 de la Orden nº 74/92, el impuesto, cuyo importe mínimo es de 7,00 DKK por cabeza, se eleva a 17,50 DKK para los cerdos sacrificados en Dinamarca a partir de un peso una vez sacrificado superior a 100 kg, pero sólo se fija en dicho importe para los cerdos exportados vivos a partir de un peso vivo superior a 120 kg.
- 35 En estas circunstancias, aun suponiendo que el Sr Nygård sufriera una discriminación en la medida en que los tipos impositivos carecen de relación con el valor real de los cerdos exportados vivos y los diferentes objetivos que éstos pueden tener, no puede ignorarse que de la propia naturaleza de un impuesto que grava la producción primaria, tanto si dicha producción se destina al sacrificio en el mercado nacional como a la exportación en vivo se desprende, que la fase de producción en la que se encuentran los cerdos y el objetivo de su exportación (sacrificio o engorde posterior) no tienen ninguna importancia a efectos de la determinación del nivel impositivo.

- 36 En tercer lugar, el Sr Nygård alega que, al no tomarse en consideración la situación fiscal en el momento del sacrificio efectivo de los cerdos en el país de importación, la sujeción de los cerdos exportados a un impuesto como el que es objeto del litigio principal les somete a una doble imposición. Destaca a este respecto que los cerdos que son exportados vivos a Alemania y transferidos a la producción primaria en dicho Estado miembro se convierten, en la práctica, con arreglo a la Ley alemana sobre el fondo para la promoción de ventas, en cerdos criados en Alemania, de modo que se les grava, en caso de sacrificio posterior, con un tributo correspondiente al impuesto danés sobre los cerdos destinados al sacrificio en Dinamarca.
- 37 En este sentido, procede señalar que el hecho de que se grave posteriormente a los cerdos exportados vivos con un impuesto con ocasión de su entrega para ser sacrificados en el país de importación carece de incidencia para la calificación del régimen impositivo danés.
- 38 En efecto, debe recordarse que, en su estado actual, el Derecho comunitario no contiene precepto alguno que prohíba los efectos de doble imposición que se produzcan en el caso de impuestos, como el que se examina en el asunto principal, que están regulados por legislaciones nacionales autónomas y que, si bien la supresión de tales efectos es deseable en interés de la libre circulación de mercancías, sólo puede resultar de la armonización de los sistemas nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de junio de 1978, Larsen y Kjerulff, 142/77, Rec. p. 1543, apartados 33 a 35, y Scharbatke, antes citada, apartados 14 y 15).
- 39 Por último, en cuanto al destino de los ingresos procedentes del impuesto de que se trata en el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera probado que dichos ingresos no se utilizan solamente para financiar actividades que favorecen exclusivamente a la producción de cerdos para ser sacrificados en el mercado nacional, sino también para financiar actividades que benefician, más en general, a la producción primaria de cerdos en Dinamarca, incluida, por tanto, la producción de cerdos para ser exportados vivos.

- 40 A la luz de este análisis, procede concluir que un impuesto como el que se examina en el litigio principal no constituye una exacción de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación, por lo que su compatibilidad con el Derecho comunitario ha de apreciarse a la luz del artículo 95 del Tratado.

Sobre la calificación como tributo interno discriminatorio

- 41 Por lo que respecta a la calificación de un impuesto que grava los productos exportados, a la luz del artículo 95 del Tratado, procede recordar con carácter preliminar que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho artículo debe interpretarse en el sentido de que prohíbe igualmente cualquier discriminación fiscal respecto de productos destinados a la exportación a otros Estados miembros (véase la sentencia Larsen y Kjerulff, antes citada, apartado 27).
- 42 En cuanto a la compatibilidad de un impuesto como el que es objeto del asunto principal con el artículo 95 del Tratado, procede recordar que, como se ha indicado en el apartado 23 de la presente sentencia, un impuesto de este tipo, aunque sea indistintamente aplicable, debe considerarse constitutivo de una violación de la prohibición de discriminación establecida en el artículo 95 del Tratado si las ventajas que supone la afectación de los ingresos procedentes del tributo benefician especialmente a los productos nacionales gravados que son transformados o comercializados en el mercado nacional, compensando sólo una parte de la carga que recae sobre éstos y desfavoreciendo así a los productos nacionales exportados (véase, por analogía, la sentencia de 2 de agosto de 1993, CELBI, C-266/91, Rec. p. I-4337, apartado 14). En este supuesto, el impuesto percibido sobre el producto exportado, en principio, legal, deberá prohibirse en la medida en que compensa parcialmente la carga que grava al producto transformado o comercializado en el mercado nacional y ser objeto de una reducción proporcional (véanse, por analogía, las sentencias de 18 de junio de 1975, IGAV, 94/74, Rec. p. 699, apartado 13; Scharbatke, antes citada, apartado 10, y UCAL, antes citada, apartado 23).

- 43 Pues bien, resulta de una reiterada jurisprudencia que incumbe al órgano jurisdiccional nacional precisar la magnitud de la eventual discriminación que pesa sobre los productos exportados (véase, por analogía, la sentencia Scharbatke, antes citada, apartado 11). Para ello debe comprobar, durante un período de referencia, la equivalencia pecuniaria entre los importes globalmente recaudados sobre los productos nacionales transformados o comercializados en el mercado nacional en concepto del impuesto controvertido y las ventajas de que se benefician dichos productos con carácter exclusivo (véase, en particular, por analogía, la sentencia UCAL, antes citada, apartado 25).
- 44 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente da por sentado que el 60 % de los ingresos procedentes del impuesto que es objeto del litigio principal se destina a subvencionar actividades relacionadas con el sacrificio y la transformación en el mercado nacional, así como con la comercialización de productos transformados, las cuales benefician únicamente a la producción de cerdos destinados al sacrificio en el mercado nacional, mientras que sólo el 40 % de la recaudación se afecta a la financiación de actividades que guardan relación con la producción primaria, las cuales favorecen tanto a la producción de cerdos para ser exportados vivos como a los destinados al sacrificio en el mercado nacional.
- 45 El Fondo y el Gobierno danés discuten la exactitud del desglose realizado por el órgano jurisdiccional remitente. Alegan, por una parte, que se basa en la premisa errónea de que la exportación de cerdos vivos sólo se beneficia de las actividades directamente relacionadas con la producción primaria. Afirman, en concreto, que la recaudación del impuesto de que se trata en el litigio principal favorece a todo el sector porcino danés, sin discriminar a la producción de cerdos exportados vivos, en la medida en que sirve para financiar todo un abanico de medidas que benefician en distinto grado a los diferentes operadores implicados en la producción primaria de porcino en Dinamarca. A título de ejemplo, mencionan las numerosas medidas, destinadas en particular a la prevención y al tratamiento de las enfermedades del ganado, a la protección del ganado durante su transporte o a la promoción de ventas de la carne de porcino, que son financiadas con los

ingresos procedentes del referido impuesto y favorecen también a las exportaciones de cerdos vivos.

- 46 Por otra parte, el Fondo y el Gobierno danés alegan que la relación entre las actividades que —según la premisa de la que parte el órgano jurisdiccional remitente— afectan en primer lugar a la producción primaria y las que afectan de forma inmediata al sacrificio, la transformación y la comercialización de cerdos se modifica continuamente, en función de las necesidades actuales de todo el sector. Una imagen instantánea correspondiente a un determinado período de referencia limitado en el tiempo, afirman, no proporciona una indicación real sobre la utilización de los impuestos sobre la producción como el que se examina en el litigio principal. Consideran que para comprobar si existe discriminación fiscal contra los productos exportados, el órgano jurisdiccional remitente debe proceder, sobre la base de consideraciones económicas medias, a una apreciación global que verse sobre un período de referencia mucho más significativo.
- 47 Procede destacar a este respecto que, al tratarse de elementos de hecho, corresponde al órgano jurisdiccional remitente proceder a las comprobaciones necesarias y extraer de ellas las consecuencias que se impongan y que, por consiguiente, las partes y el coadyuvante en el litigio principal deben aportar las pruebas necesarias ante dicho órgano jurisdiccional.
- 48 En el supuesto de que se comprobara, con arreglo a los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que la producción de cerdos para el sacrificio en el mercado nacional se beneficia de las prestaciones efectuadas por el Fondo, organismo destinatario del impuesto de que se trata en el litigio principal, de forma proporcionalmente más importante que la producción de cerdos para ser exportados vivos a otro Estado miembro, dicho impuesto debería considerarse un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado, en la medida en que el destino que se dé a su recaudación compense parcialmente la carga que recae sobre los cerdos producidos para el sacrificio en el mercado nacional.

- 49 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que un impuesto percibido por un organismo de Derecho público, según criterios idénticos, sobre los cerdos producidos en un Estado miembro para ser sacrificados en el mercado nacional o para ser exportados vivos a otros Estados miembros, cuyo producto se destina a ambos tipos de producción, no está comprendido en la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación en el sentido de los artículos 9, 12 y 16 del Tratado. Por el contrario, dicho impuesto puede calificarse de tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado CE, siempre y cuando las ventajas derivadas del destino de su producto compensen parcialmente la carga que grava los cerdos producidos para ser sacrificados en el Estado miembro de que se trata, desfavoreciendo así a la producción de cerdos destinados a ser exportados vivos a otros Estados miembros.

Sobre la segunda cuestión

- 50 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si la circunstancia de que un impuesto nacional se destine a financiar un régimen de ayudas, que ha sido autorizado por la Comisión con arreglo a las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas de Estado, no se opone a que un órgano jurisdiccional nacional examine la compatibilidad de dicho impuesto con otras disposiciones del Tratado que tengan efecto directo.
- 51 Procede observar con carácter preliminar que, según reiterada jurisprudencia, los artículos 12 y 95 del Tratado tienen efecto directo y crean para los justiciables derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales deben proteger (véase, en particular, la sentencia Lornoy y otros, antes citada, apartado 24).

- 52 Para responder a la cuestión planteada, procede recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la apreciación de la compatibilidad de un impuesto que forma parte de un régimen de ayudas con las diversas disposiciones del Tratado en las que puede estar comprendido.
- 53 Por lo que respecta, en particular, a una exacción parafiscal como la que se examina en el litigio principal, que puede estar comprendida en el ámbito de aplicación, ya del artículo 12, ya del artículo 95 del Tratado, el Tribunal de Justicia ha declarado que la afectación de los rendimientos de esta exacción en beneficio de los productos nacionales puede constituir una ayuda estatal incompatible con el mercado común, si concurren los requisitos de aplicación del artículo 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación), y que tal apreciación compete exclusivamente a la Comisión, con arreglo al procedimiento previsto al efecto por el artículo 93 del Tratado, y bajo el control del Tribunal de Justicia (véase la sentencia Scharbatke, antes citada, apartados 18 y 20).
- 54 Ahora bien, el Tribunal de Justicia también precisó que, si bien el procedimiento previsto en los artículos 92 y 93 confiere un amplio margen de apreciación a la Comisión para determinar la compatibilidad de un régimen de ayudas de Estado con las exigencias del mercado común, del sistema general del Tratado se deduce que dicho procedimiento no debe conducir nunca a un resultado contrario a las disposiciones específicas del Tratado relativas, por ejemplo, a los tributos internos (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 11).
- 55 En efecto, como el Tribunal de Justicia destacó en el apartado 8 de la sentencia Comisión/Italia, antes citada, si bien los artículos 92 y 93 del Tratado, por un lado, y el artículo 95 del Tratado, por otro, persiguen un objetivo idéntico, consistente en evitar que el efecto de los dos tipos de intervenciones de un Estado miembro —a saber, la concesión de ayudas, por una parte, y la imposición de un tributo discriminatorio, por otra— sea falsear las condiciones de competencia en el mercado común, estas disposiciones reposan, no obstante, en unas condiciones de aplicación distintas, específicas de los dos tipos de medidas estatales que tienen

por objeto regular respectivamente, diferenciándose, además, por sus consecuencias jurídicas, especialmente en el sentido de que, a diferencia del artículo 95, la aplicación de los artículos 92 y 93 deja un amplio margen de maniobra a la Comisión. El Tribunal de Justicia concluyó que las prácticas de discriminación fiscal no están eximidas de la aplicación del artículo 95 por el hecho de que puedan calificarse simultáneamente de modo de financiación de una ayuda de Estado (véanse las sentencias Comisión/Italia, antes citada, apartado 9, y de 29 de abril de 1982, Pabst & Richarz, 17/81, Rec. p. 1331, apartado 22).

- 56 Por lo que se refiere, más concretamente, a los procedimientos que permiten examinar un impuesto que forma parte de un régimen de ayudas bajo la perspectiva de las diversas disposiciones del Tratado que pueden ser aplicables, el Tribunal de Justicia declaró que la existencia del procedimiento previsto en el artículo 93 del Tratado no se opone en modo alguno a que se aprecie la compatibilidad de un régimen de ayudas con normas comunitarias distintas de las contenidas en el artículo 92 siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 226 CE (véase la sentencia de 30 de enero de 1985, Comisión/Francia, 290/83, Rec. p. 439, apartado 17), así como, tratándose de disposiciones del Tratado que tengan efecto directo, por los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, Rec. p. 557, apartado 14).
- 57 Ciertamente, la posibilidad de que los órganos jurisdiccionales nacionales aprecien las modalidades de un régimen de ayudas a la luz de disposiciones del Tratado distintas de las de los artículos 92 y 93 presupone que las modalidades en cuestión puedan ser apreciadas aisladamente, es decir, que se trate de requisitos o elementos que, aunque formen parte del régimen de la ayuda de que se trata, no sean necesarios para la realización de su objeto o para su funcionamiento (véase la sentencia Iannelli & Volpi, antes citada, apartado 14).
- 58 Pero, si tal es el caso, no hay motivos, basados en el reparto de competencias resultante de los artículos 92 y 93 del Tratado, para concluir que, en caso de infracción de otras disposiciones del Tratado que tengan efecto directo, no se pueden invocar estas últimas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por el mero hecho de que el elemento de que se trate constituya una modalidad de ayuda (véase la sentencia Iannelli & Volpi, antes citada, apartado 14).

- 59 Debe recordarse a este respecto que, según reiterada jurisprudencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales tutelar los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de la prohibición de ejecutar los proyectos de ayuda, establecida en el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado y que tiene efecto directo. Semejante incumplimiento, cuando es alegado por los justiciables y comprobado por los órganos jurisdiccionales nacionales, debe llevar a estos últimos a extraer de él todas las consecuencias, conforme a su Derecho nacional, sin que sus resoluciones impliquen, sin embargo, una apreciación de la compatibilidad de las ayudas con el mercado común, dado que tal apreciación es de exclusiva competencia de la Comisión, sujeta al control del Tribunal de Justicia (véanse las sentencias CELBI, antes citada, apartado 23; de 21 de noviembre de 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* y *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, Rec. p. I-5505, apartado 14, y de 11 de julio de 1996, *SFEI* y otros, C-39/94, Rec. p. I-3547, apartados 40 y 42).
- 60 Pues bien, si como se desprende del apartado 41 de la sentencia *SFEI* y otros, antes citada, incluso dentro del sistema de control de las ayudas estatales instituido por el Tratado, los órganos jurisdiccionales nacionales y la Comisión desempeñan funciones complementarias y distintas, lo mismo ocurre, con mayor motivo, cuando se trata del examen de una exacción parafiscal, destinada a financiar un régimen de ayudas, a la luz de otras disposiciones del Tratado distintas de las relativas a las ayudas de Estado, para poner remedio, en su caso, a las infracciones del Derecho comunitario que no se han declarado en el marco del procedimiento establecido en el artículo 93 del Tratado.
- 61 En efecto, si bien el examen de la compatibilidad de un régimen de ayudas con el mercado común incumbe a la Comisión, habida cuenta de que dicho examen implica valoraciones de tipo económico y social que deben efectuarse en el contexto comunitario (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 67), no puede negarse que, tratándose de la apreciación del reparto de la recaudación de una exacción parafiscal nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales son los que están en mejor situación para reunir la información necesaria y proceder a las evaluaciones que se impongan a este respecto, sobre la base de los datos que normalmente deberían desprenderse de la contabilidad y de los demás documentos relativos a la gestión de los organismos que recaudan el impuesto y que atribuyen las subvenciones u otras ventajas.

- 62 Parece, pues, que la apreciación efectuada a este respecto por los órganos jurisdiccionales nacionales permite garantizar la protección jurídica derivada, para los justiciables, del efecto directo de las disposiciones de Derecho comunitario tales como las de los artículos 12 y 95 del Tratado y, en caso de que se infrinjan dichas disposiciones, restablecer la legalidad interna, sin atentar contra el papel central y exclusivo que los artículos 92 y 93 del Tratado reservan a la Comisión para apreciar la compatibilidad de una ayuda con el mercado común.
- 63 Por último, procede destacar que en el caso de autos, como resulta de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, el problema del destino dado a los ingresos procedentes del impuesto de que se trata en el litigio principal puede ser apreciado aisladamente con respecto al conjunto del régimen impositivo nacional del que forma parte.
- 64 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, procede declarar que la autorización de un régimen general impositivo de los productos agrícolas nacionales como el que se examina en el litigio principal, concedida por la Comisión con arreglo a las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas de Estado, en modo alguno impide a los órganos jurisdiccionales nacionales apreciar la compatibilidad con los artículos 12 o 95 del Tratado de un impuesto, como el que es objeto del litigio principal, que forma parte de dicho régimen, a la luz, en particular, del destino que se dé a su recaudación.
- 65 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la circunstancia de que un impuesto nacional se destine a financiar un régimen de ayudas, que ha sido autorizado por la Comisión con arreglo a las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas de Estado, no se opone a que un órgano jurisdiccional nacional examine la compatibilidad de dicho impuesto con otras disposiciones del Tratado que tengan efecto directo.

Costas

- ⁶⁶ Los gastos efectuados por el Gobierno danés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Vestre Landsret mediante resolución de 16 de junio de 1999, declara:

- 1) Un impuesto percibido por un organismo de Derecho público, según criterios idénticos, sobre los cerdos producidos en un Estado miembro para ser sacrificados en el mercado nacional o para ser exportados vivos a otros Estados miembros, cuyo producto se destina a actividades que benefician a ambos tipos de producción, no está comprendido en la prohibición de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de exportación en el sentido de los artículos 9 del Tratado CE (actualmente artículo 23 CE, tras su modificación), 12 del Tratado CE (actualmente artículo 25 CE, tras su

modificación) y 16 del Tratado CE (derogado por el Tratado de Amsterdam). Por el contrario, dicho impuesto puede calificarse de tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, tras su modificación), siempre y cuando las ventajas derivadas del destino de su producto compensen parcialmente la carga que grava los cerdos producidos para ser sacrificados en el Estado miembro de que se trata, desfavoreciendo así a la producción de cerdos destinados a ser exportados vivos a otros Estados miembros.

- 2) La circunstancia de que un impuesto nacional se destine a financiar un régimen de ayudas, que ha sido autorizado por la Comisión con arreglo a las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas de Estado, no se opone a que un órgano jurisdiccional nacional examine la compatibilidad de dicho impuesto con otras disposiciones del Tratado que tengan efecto directo.

Colneric

Gulmann

Schintgen

Skouris

Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 23 de abril de 2002.

El Secretario

La Presidente de la Sala Sexta

R. Grass

F. Macken