

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 13 de enero de 2005 ^{*}

En el asunto C-174/02,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 8 de marzo de 2002, registrada en el Tribunal de Justicia el 13 de mayo de 2002, en el procedimiento entre

Streekgewest Westelijk Noord-Brabant

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Rosas, K. Lenaerts, S. von Bahr y K. Schiemann (Ponente), Jueces;

^{*} Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

Rabiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de enero de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Streekgewest Westelijk Noord-Brabant, por los Sres. H. Gilliams y P.H.L.M. Kuypers, advocaten;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. H.G. Sevenster, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. J. Flett y H. van Vliet, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de marzo de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 93, apartado 3, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 3), con la

finalidad, en particular, de precisar quién puede invocar la prohibición de ejecución prevista en esta disposición, por una parte, y de aclarar en qué circunstancias existe una relación suficiente entre una ayuda y una tasa con la que se financia esta ayuda para que la prohibición enunciada por dicha disposición alcance a la tasa.

- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Streekgewest Westelijk Noord-Brabant (organismo local encargado de la recogida de residuos residenciales; en lo sucesivo, «Streekgewest») y el Staatssecretaris van Financiën (en lo sucesivo, «Staatssecretaris»). El Streekgewest solicita a éste la devolución de tasas sobre los residuos abonadas en virtud del artículo 18 de la Wet belastingen op milieugrondslag de 23 de diciembre de 1994 (Ley por la que se establecen impuestos para la protección del medio ambiente, *Staatsblad* 1994, 923, 924 et 925; en lo sucesivo, «WBM»), alegando que la percepción de estas tasas vulnera la prohibición de ejecución prevista en el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 93, apartado 3, del Tratado establece:

«La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 92, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.»

Normativa nacional

- 4 Mediante escrito de 7 de agosto de 1992, el Gobierno neerlandés notificó a la Comisión, con arreglo al artículo 93, apartado 3, del Tratado, el proyecto de la Wet op de verbruiksbelastingen op milieugrondslag (Ley por la que se establecen unos impuestos sobre el consumo para la protección del medio ambiente), cuya versión modificada, dio lugar posteriormente a la WBM. Mediante escrito de 3 de diciembre de 1992, la Comisión comunicó al Gobierno neerlandés que había acordado, mediante Decisión de 25 de noviembre de 1992, no formular objeciones contra las medidas de ayuda recogidas en este proyecto de ley. Esta Decisión fue publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 24 de marzo de 1993 (DO C 83, p. 3).

- 5 Durante el trámite parlamentario del proyecto de ley, se acordaron varias modificaciones. Después de que el Gobierno neerlandés notificara dichas modificaciones a la Comisión, mediante escrito de 6 de diciembre de 1993, ésta le comunicó, mediante escrito de 13 de abril de 1994, su Decisión, de 29 de marzo de 1994, de no formular objeciones contra las modificaciones propuestas. Esta Decisión fue publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 4 de junio de 1994 (DO C 153, p. 20).

- 6 El 13 de octubre de 1994, se presentó ante el Parlamento neerlandés un proyecto de ley con objeto de modificar la WBM introduciendo una enmienda de carácter permanente y dos enmiendas de carácter temporal. Por lo que se refiere a la tasa sobre los residuos, dicho proyecto de ley preveía un aumento de su importe de 28,50 NLG a 29,20 NLG por 1.000 kg de residuos y la posibilidad de devolución de esta tasa a quienes entregasen residuos de destintado para su transformación y a quienes entregasen residuos de reciclaje de materias plásticas a una empresa de transformación de residuos. Mediante escrito de 27 de octubre de 1994, el Gobierno neerlandés notificó a la Comisión estas medidas, calificadas de «precisiones».

- 7 Mediante escrito de 25 de noviembre de 1994, la Comisión comunicó al Gobierno neerlandés que la notificación era incompleta y formuló una serie de preguntas al respecto. Éste respondió mediante escrito de 20 de diciembre de 1994, en el que informó, además, de que se habían introducido dos nuevas medidas de ayuda en el proyecto de ley. Una de estas medidas consistía en una exención temporal de la tasa sobre los residuos aplicada a los lodos de dragado depurables.
- 8 El 21 de diciembre de 1994, la Primera Cámara de los Staten-Generaal aprobó la WBM, la ley de desarrollo y la ley modificativa. Mediante Real Decreto de 23 de diciembre de 1994, se estableció que la WBM, en su versión modificada, entraría en vigor el 1 de enero de 1995.
- 9 Al estimar que la WBM, en su versión modificada, había entrado en vigor el 1 de enero de 1995, la Comisión informó al Gobierno neerlandés, mediante escrito de 25 de enero de 1995, de que consideraba las medidas en cuestión como ayudas no notificadas, ya que habían sido adoptadas antes de que la Comisión se hubiera pronunciado al respecto, y le requirió para que le remitiera, entre otras cosas, el texto íntegro de la WBM. La Comisión no dio a conocer su postura hasta el final del período impositivo controvertido. Mediante fax de 23 de mayo de 1995, completado con una carta de 3 de julio de 1995, la Comisión declaró que, a su juicio, no había ningún elemento de ayuda que fuera incompatible con el mercado común.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 El Streekgewest es un organismo con personalidad jurídica, inicialmente constituido y controlado por dieciocho municipios de la región neerlandesa de Westelijk Noord-Brabant. Desde el 1 de enero de 1997, los municipios que constituyen este organismo son siete. El Streekgewest se encarga de la recogida de los residuos

residenciales y de su traslado hasta unas instalaciones de tratamiento gestionadas igualmente bajo su responsabilidad. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 18 de la WBM, la tasa se devenga cada vez que se realiza una entrega de residuos a una planta de tratamiento.

- 11 Por el período comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 1995, el Streekgewest abonó una cantidad de 499.914,00 NLG en concepto de tasas sobre los residuos. No obstante, presentó una reclamación y solicitó la devolución de la cantidad abonada, solicitud que fue desestimada por resolución de la Inspección Tributaria. El Streekgewest interpuso un recurso contra esta resolución ante el Gerechtshof te's-Gravenhage (Países Bajos), que ordenó la devolución de 80.796,40 NLG.
- 12 El Staatssecretaris interpuso un recurso de casación contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Hoge Raad der Nederlanden. El Streekgewest recurrió asimismo ante este último la negativa del Gerechtshof a concederle la devolución de la totalidad del importe.
- 13 Al considerar que la solución del litigio principal dependía de la interpretación del artículo 93, apartado 3, del Tratado, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) Las disposiciones del artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado [...] ¿pueden ser invocadas únicamente por un justiciable que resulte afectado por la distorsión de la competencia transfronteriza derivada de una medida de ayuda?
 - 2) En el caso de que una medida de ayuda incluida en el ámbito del artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado [...] consista en la exención (incluidos los conceptos de reducción y de compensación) de una tasa cuya recaudación se

destina al Tesoro Público, sin haber contemplado la suspensión de la exención durante el procedimiento de notificación, ¿debe considerarse que dicha tasa forma parte de la medida de ayuda por el hecho de que la percepción de la tasa abonada por aquellos sujetos pasivos que no disfrutaban de la exención es el medio que permite conseguir un efecto favorable, de modo que, mientras no se permita la ejecución de la medida de ayuda con arreglo a dicha disposición, la prohibición establecida en la misma también se aplica a (la percepción de) dicha tasa?

- 3) Si se responde negativamente a la cuestión anterior: en el caso de que deba demostrarse una relación [como la circunstancia de que una pequeña parte de la tasa controvertida (0,70 NLG por tonelada de residuos) sirva para compensar los efectos de los regímenes de devolución a que se refiere el apartado 6 de la presente sentencia] entre el aumento de una determinada tasa cuya recaudación se destina al Tesoro Público y una medida de ayuda proyectada en el sentido del artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado [...], ¿debe considerarse que la aplicación de dicho aumento constituye (el comienzo de) la ejecución de dicha medida de ayuda en el sentido de la citada disposición? En el caso de que la respuesta a dicha cuestión dependa de la intensidad de la relación, ¿cuáles son las circunstancias pertinentes a ese respecto?

- 4) Si la prohibición de ejecución de la medida de ayuda afecta también a la tasa, la decisión definitiva de la Comisión por la que se declara la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado común, ¿no tiene por efecto regularizar *a posteriori* la invalidez del tributo?

- 5) Si la prohibición de ejecución de la medida de ayuda afecta también a la tasa, ¿puede oponerse judicialmente el sujeto pasivo, invocando el efecto directo del artículo 93, apartado 3, del Tratado [...], al pago de la cuota íntegra de la tasa o únicamente de una parte de la misma?

- 6) En este último caso, ¿se deducen del Derecho comunitario requisitos específicos sobre la manera en que debe determinarse qué parte del tributo está sujeta a la prohibición del artículo 93, apartado [3], última frase, del Tratado [...]?»

Sobre la primera cuestión

- 14 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si las disposiciones del artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado pueden ser invocadas por un justiciable que no resulte afectado por la distorsión de la competencia transfronteriza derivada de una medida de ayuda.
- 15 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, del efecto directo reconocido a la última frase del artículo 93, apartado 3, del Tratado se desprende que el carácter inmediatamente aplicable de la prohibición de ejecución prevista en este artículo alcanza a toda ayuda que haya sido ejecutada sin haber sido notificada (véase la sentencia 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 11; en lo sucesivo, «sentencia FNCE»).
- 16 También ha manifestado el Tribunal de Justicia que, cuando el modo de financiación de una ayuda, mediante una tasa, forme parte integrante de la medida de ayuda, las consecuencias que se derivan de la inobservancia por las autoridades nacionales de la prohibición de ejecución a que se refiere el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado alcanzan también a este aspecto de la medida de ayuda (sentencia de 21 de octubre de 2003, *Van Calster y otros*, asuntos acumulados C-261/01 y C-262/01, Rec. p. I-12249, apartado 52). En estas circunstancias, de ello se deduce que, en principio, las autoridades nacionales están obligadas a devolver los tributos

percibidos con infracción del Derecho comunitario (véanse las sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Rec. p. I-165, apartado 20, y Van Calster y otros, antes citada, apartado 53).

- 17 Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales proteger los derechos de los justiciables frente a un posible incumplimiento, por parte de las autoridades nacionales, de la prohibición de ejecución de las ayudas. Tal incumplimiento, invocado por los justiciables que puedan alegarlo y constatado por los órganos jurisdiccionales nacionales, debe conducir a que éstos deduzcan de él todas las consecuencias, conforme a su Derecho nacional (véanse, en particular, las sentencias FNCE, antes citada, apartado 12, y de 16 de diciembre de 1992, Lornoy y otros, C-17/91, Rec. p. I-6523, apartado 30).
- 18 En cuanto a las normas nacionales relativas a la legitimación de un justiciable y a su interés para ejercitar una acción judicial, el Tribunal de Justicia ha declarado que el Derecho comunitario exige, no obstante, que dichas normas no menoscaben el derecho a una tutela judicial efectiva del ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (sentencias de 11 de julio de 1991, Verholen y otros, asuntos acumulados C-87/90 a C-89/90, Rec. p. I-3757, apartado 24, y de 11 de septiembre de 2003, Safalero, C-13/01, Rec. I-8679, apartado 50).
- 19 Un justiciable puede tener interés para invocar el efecto directo de la prohibición de ejecución prevista en el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado ante los órganos jurisdiccionales nacionales no sólo para suprimir los efectos negativos de la distorsión de la competencia causada por la concesión de una ayuda ilegal, sino también para obtener la devolución de una tasa percibida en contra de lo establecido en esta disposición. En este último supuesto, la cuestión de si el justiciable ha resultado afectado por la distorsión de la competencia derivada de la medida de ayuda carece de relevancia para apreciar su interés para ejercitar la acción. Únicamente debe tomarse en consideración la circunstancia de que el justiciable está sujeto a una tasa que forma parte de una medida de ayuda ejecutada en contra de la prohibición prevista en esta disposición.

- 20 Además, esta conclusión está justificada por el objetivo de garantizar el efecto útil de la prohibición de ejecución prevista en el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado (véase, en particular, la sentencia FNCE, antes citada, apartado 16).
- 21 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado debe interpretarse en el sentido de que puede ser invocado por un justiciable sujeto a una tasa que forme parte de una medida de ayuda y que sea percibida vulnerando la prohibición de ejecución prevista en esta disposición, independientemente de la cuestión de si el justiciable resulta afectado por la distorsión de la competencia derivada de la medida de ayuda.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

- 22 Las cuestiones segunda y tercera se refieren a las circunstancias en las que existe una relación suficiente entre una tasa y una medida de ayuda, consistente en la exención de esta tasa, como para que la prohibición de ejecución prevista en el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado se aplique no sólo a la medida de ayuda, sino también a la tasa. Es preciso examinar ambas cuestiones conjuntamente.
- 23 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la prohibición de ejecución prevista en el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado se aplica a una tasa cuando una medida de ayuda consiste en la exención de esta tasa. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en qué circunstancias la compensación de la pérdida de ingresos derivada de la exención a través del aumento de la tasa crea una relación suficiente entre la ayuda y la tasa como para que la prohibición de ejecución prevista en esta disposición se aplique a la tasa.

- 24 En primer lugar, es preciso señalar, como ha hecho el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, que el Tratado delimita con precisión el régimen relativo a las ayudas de Estado, recogido en los artículos 92 del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, tras su modificación), 93 del Tratado y 94 del Tratado CE (actualmente artículo 89 CE), por un lado, y el régimen relativo a las distorsiones derivadas de disparidades entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros, y, entre ellas, sus disposiciones fiscales, recogido en los artículos 101 del Tratado CE (actualmente artículo 96 CE, tras su modificación) y 102 del Tratado CE (actualmente artículo 97 CE), por otro.
- 25 Los tributos no están incluidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas de Estado, salvo en el caso de que constituyan el modo de financiación de una medida de ayuda, de modo que formen parte de la misma.
- 26 Para que se pueda considerar que un tributo o una parte de un tributo forma parte integrante de una ayuda, es necesario que el destino del tributo esté obligatoriamente vinculado a la ayuda con arreglo a la normativa nacional pertinente, en el sentido de que la recaudación del tributo se destine obligatoriamente a la financiación de la ayuda. Cuando existe dicha vinculación, la recaudación del tributo afecta directamente a la cuantía de la ayuda y, en consecuencia, a la valoración de la compatibilidad de esta ayuda con el mercado común (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, Rec. p. 478, apartados 17, 20 y 21). De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando exista tal relación entre la medida de ayuda y su financiación, la notificación de la medida de ayuda, establecida en el artículo 93, apartado 3, del Tratado, debe referirse asimismo al modo de financiación de ésta para que la Comisión pueda proceder a su examen sobre la base de información más completa. A falta de dicha información, no puede excluirse que se declare compatible una ayuda que no podría haberlo sido, si la Comisión hubiese tenido conocimiento de su modo de financiación (sentencias Van Calster y otros, antes citada, apartados 49 y 50, y de 15 de julio de 2004, Pearle, C-345/02, Rec. p. I-7139, apartado 30).

- 27 En el litigio principal, la medida de ayuda adopta la forma de una exención de la tasa sobre los residuos. Aunque, por necesidades de estimación del presupuesto del Estado miembro de que se trata, la ventaja fiscal se haya compensado con el aumento del importe de la tasa sobre los residuos de 28,50 a 29,20 NLG por 1.000 kg de residuos, esta circunstancia no basta por sí sola para demostrar la existencia de una relación vinculante entre la tasa y la ventaja fiscal.
- 28 En efecto, por una parte, de la resolución de remisión se desprende que el texto de la WBM no establece ninguna relación vinculante entre el destino de la tasa sobre los residuos y la financiación de la exención fiscal. Por otra parte, la recaudación de esta tasa no afecta en absoluto al importe de la ayuda. En efecto, la aplicación de la exención fiscal y su alcance no dependen de la recaudación de dicha tasa.
- 29 En consecuencia, es preciso responder a las cuestiones segunda y tercera que el artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado debe interpretarse en el sentido de que la prohibición que establece sólo se aplica a una tasa si existe una relación vinculante entre el destino de la recaudación de esta tasa y la medida de ayuda en cuestión. El hecho de que la ayuda se conceda en forma de exención de la tasa o que la pérdida de ingresos derivada de esta exención sea, por necesidades de estimación del presupuesto del Estado miembro de que se trate, compensada por un aumento de la tasa no bastan por sí mismos para crear dicha relación.
- 30 Habida cuenta de la respuesta que se ha dado a las cuestiones segunda y tercera no procede responder a las cuestiones cuarta, quinta y sexta.

Costas

- 31 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) El artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 3, última frase) debe interpretarse en el sentido de que puede ser invocado por un justiciable sujeto a una tasa que forme parte de una medida de ayuda y que sea percibida vulnerando la prohibición de ejecución prevista en esta disposición, independientemente de la cuestión de si este justiciable resulta afectado por la distorsión de la competencia derivada de la medida de ayuda.
- 2) El artículo 93, apartado 3, última frase, del Tratado debe interpretarse en el sentido de que la prohibición que establece sólo se aplica a una tasa si existe una relación vinculante entre el destino de la recaudación de esta tasa y la medida de ayuda en cuestión. El hecho de que la ayuda se conceda en forma de exención de la tasa o que la pérdida de ingresos derivada de esta exención sea, por necesidades de estimación del presupuesto del Estado miembro de que se trate, compensada por un aumento de la tasa no bastan por sí mismos para crear dicha relación.

Firmas.