

## FISCALIDAD INDIRECTA, NO DISCRIMINACIÓN Y DERECHO COMUNITARIO

Armando MIRANDA PÉREZ\*

SUMARIO: I. *Introducción* II. *La fiscalidad indirecta en el derecho comunitario* 1. *Libre circulación de mercancías, derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente* 2. *Ayudas de Estado* 3. *Los monopolios fiscales* III. *El artículo 90 del tratado de la comunidad europea* 1. *La prohibición de discriminación fiscal del Tratado de la Comunidad Europea* 1.1. *Análisis jurídico del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea* 1.1.1. *Sujeto de la obligación* 1.1.2. *Prohibición de discriminación manifiesta o encubierta* 1.1.3. *Ámbito de aplicación material: la definición de producto* 1.1.4. *Ámbito espacial de la prohibición de discriminación fiscal* 1.1.5. *Contenido de la prohibición de discriminación fiscal* 1.1.6. *Imposición superior* 1.1.7. *Definición de similitud* 1.1.8. *Prohibición de proteccionismo fiscal a la producción nacional* 2.1. *La desgravación fiscal a la exportación del artículo 91 del Tratado de la Comunidad Europea* 2.2. *La excepción a la fiscalidad directa* IV. *Conclusiones.*

### I. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía es un fenómeno que afecta a todos los países del mundo y especialmente a los de la Unión Europea, pues ésta es ya el bloque comercial más abierto del mundo y ha tomado la iniciativa de la supresión de sus propias fronteras internas, del fomento de la interdependencia entre sus países miembros y de una moneda común.

El libre cambio organizado es la filosofía general que defienden los Estados miembros, que tienen, desde hace mucho tiempo, una política comercial común frente al resto del mundo, dando mayor trascendencia a la eliminación de barreras jurídicas y comerciales para la libre circulación de mercancías, personas, servicios, y capitales.

---

\* Doctor en Derecho

La Unión Europea, primera potencia comercial mundial con más de 370 millones de consumidores,<sup>1</sup> se sustenta en una unión aduanera y ésta es una pieza trascendente para el mercado único que se basa en cuatro libertades básicas: libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales. Así, las naciones integrantes de la Unión Europea importan y exportan mercancías, servicios, capitales, y estos intercambios son objeto de negociaciones y acuerdos internacionales muy complejos, de gran trascendencia para el comercio comunitario. La corrección de los efectos negativos de estos intercambios no se efectúa sólo mediante una política comercial común, sino también haciendo cumplir y defendiendo las normas comunitarias, principalmente aquellas que hablan de no discriminación. La Unión Europea es muy clara a este respecto y contiene, en su Tratado de la Comunidad Europea, un artículo dedicado al principio general de no discriminación.

El objetivo en materia fiscal de la Unión Europea es coordinar los sistemas tributarios de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en las cuatro libertades comunitarias, libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, así como un régimen común no discriminatorio sobre competencia.

Hay una primera exigencia que es la de garantizar una neutralidad fiscal<sup>2</sup> en cuanto a los intercambios entre los diferentes países que forman la Unión Europea. No existe un sistema fiscal de la Unión Europea, propiamente dicho, existen 15 sistemas fiscales diferentes y estos sistemas diversos deben convivir entre sí, de manera que sea posible, al mismo tiempo, el funcionamiento de un mercado único, sin barreras comerciales, sin discriminaciones, sin fronteras de ningún tipo entre los Estados comunitarios.

Se prohíbe de forma general en la Unión Europea la discriminación por razón de nacionalidad, residencia, sexo, remuneración económica, entre productos, entre personas, en sentido inverso (cuando hay un elemento comunitario), directa e indirecta.

---

<sup>1</sup> Vid. *Política Aduanera de la Unión Europea. Comisión Europea. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo, 1999, p. 21.*

<sup>2</sup> La neutralidad impositiva o neutralidad fiscal ha sido abordada de manera principal por la ciencia económica. Es clásica la distinción entre neutralidad exportadora y neutralidad importadora. La primera se alcanza cuando los inversores pagan el mismo importe en concepto de impuesto por la misma cantidad invertida, sea cual sea el lugar en que se efectúe la inversión. Por el contrario, la neutralidad en la importación de capitales exige que los capitales, sea cual sea su procedencia o país de origen, deben competir en igualdad de condiciones en el mercado de capitales de un determinado país. (Más adelante tendremos ocasión de volver sobre el tema). Sobre el tópico consultar: MIRANDA PÉREZ, A. *Neutralidad Impositiva*. Enciclopedia Jurídica Mexicana. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, pp. 217-218 y la bibliografía citada.

El principio de no discriminación, previsto con carácter general en el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea, de conformidad con el criterio del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante TJCE), está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones regidas por el Derecho Comunitario para las cuales el ordenamiento comunitario no prevea normas específicas contra la discriminación. Además, garantiza los objetivos del Tratado previstos en los artículos 2 y 3. Entendemos por discriminación como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y sea tratada de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico. Se trata de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso Estados, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados.

El objeto de este ensayo es, solo, el estudio de la no discriminación fiscal prevista en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea (fiscalidad indirecta) y tiene su origen en nuestra tesis doctoral sobre la no discriminación fiscal en los ámbitos internacional y comunitario.

## II. LA FISCALIDAD INDIRECTA EN EL DERECHO COMUNITARIO

### 1. *Libre circulación de mercancías, derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente*

La Primera Parte del Tratado de la Comunidad Europea, titulada “Principios”, dedica su artículo 2 a la misión de la Comunidad y su artículo 3 a las acciones para alcanzar el mercado común, las cuáles se pueden resumir en dos: la aplicación de la no discriminación por razón de nacionalidad y la armonización de las normas que pudieran obstaculizar la construcción del mercado común.<sup>3</sup>

El artículo 3 del Tratado de la Comunidad Europea al enumerar los instrumentos necesarios para que la Unión Europea pueda lograr sus objetivos, establece la eliminación de los derechos de aduana y las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de mercancías, así como toda otra medida de efecto equivalente. La prohibición de estos derechos y tasas de efecto equivalente tiene como fin asegurar la libre circulación

---

<sup>3</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 9.

de mercancías en el interior de la Comunidad Europea, debiéndose descartar todo obstáculo con el objetivo de realizar el libre mercado entre los Estados miembros.

La Tercera Parte del Tratado de la Comunidad Europea, titulada “Políticas de la Comunidad”, dedica su Título I a la libre circulación de mercancías. Dicho Título en su Capítulo I regula la Unión Aduanera en los artículos 25, 26 y 27. En su Capítulo II regula la Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros cuyos artículos correspondientes son 28, 29, 30 y 31. Lo anterior no resulta ocioso pues nos permite ver el marco normativo donde nos situamos y la manera en que el Tratado Comunidad Europea (en adelante TCE) quiere alcanzar los fines del mercado común y la unión económica y monetaria.

Con la creación de la Unión Aduanera se cimienta un puntal básico para la libre circulación de mercancías. Este espacio aduanero definirá el sentido de las mercancías comunitarias como “las obtenidas en su territorio”, y su libre intercambio, sin restricciones arancelarias, dentro del mismo. Pero tampoco las mercancías que no pertenecen a dicho espacio pueden ser segregadas, en el sentido de que las mismas no deben padecer ninguna restricción aduanera por la Unión Europea, como las llamadas exacciones de efecto equivalente o los derechos de aduana de importación y exportación. En estos términos o muy similares, se manifiesta el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 23, con ocasión de definir el ámbito de la libre circulación de mercancías comunitarias.<sup>4</sup> También es aconsejable ver el artículo 4, inciso 7 del Reglamento CEE 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Artículo 23. “1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

2. Las disposiciones de la Sección primera del Capítulo 1 y las del Capítulo 2 del presente Título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros.”

<sup>5</sup> Artículo 4. “A efectos del presente Código, se entenderá por:..

7) mercancías comunitarias: las mercancías:

- que se obtengan totalmente en el territorio aduanero de la Comunidad, en las condiciones contempladas en el artículo 23, sin agregación de mercancías importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad. Las mercancías obtenidas a partir de mercancías incluidas en un régimen aduanero suspensivo no se considerará que tienen carácter comunitario, en los casos de importancia económica particular determinados según el procedimiento del Comité;
- importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad y despachadas en libre práctica,

En el célebre fallo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Asunto *Van Gend and Loos*<sup>6</sup> se analizan los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente en relación con las normas comunitarias: Según el espíritu, la economía y el texto, el artículo 3 del Tratado de la Comunidad Europea, ha de interpretarse en el sentido de que produce efecto inmediato y da nacimiento a derechos que las jurisdicciones nacionales deben celosamente salvaguardar. Se establece así un mandato claro, e incondicional, hacia los países comunitarios, de abstenerse de fijar derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente.

Los derechos de aduana tienen diversas modalidades según sea el hecho imponible: derechos arancelarios a la importación, derechos arancelarios complementarios, derechos de exportación y derechos anti-dumping. En estos casos existe un premio de recaudación del 10% a favor de los Estados miembros. Los fondos obtenidos por el arancel aduanero común son también recursos propios de la Comunidad Europea.<sup>7</sup> No tendría sentido pues que los Estados miembros mejor dotados de puntos de entrada y salida para las mercancías se beneficiaran de una mayor recaudación por este arancel, cuando la mercancía puede ser consumida en cualquier lugar del mercado europeo.

La noción de medidas de efecto equivalente se estudia en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas conocida con el nombre de: *Dassonville*. Su definición identifica como tales medidas a toda reglamentación comercial de los Estados miembros susceptible de obstaculizar directa o indirectamente, actualmente o potencialmente, el comercio intracomunitario.<sup>8</sup> Posteriormente, en la Sentencia *Cassis*

---

— que se obtengan en el territorio aduanero de la Comunidad a partir de las mercancías a que se hace referencia en el segundo guión exclusivamente, o bien a partir de las mercancías a que se hace referencia en los guiones primero y segundo;”

<sup>6</sup> STJCE de 5 de febrero de 1963, Asunto 26/62, donde se discutía —entre otras cosas— si el artículo 12 del Tratado CEE tiene un efecto interno; en otros términos, si los justiciables pueden hacer valer, en base a este artículo, derechos individuales que el juez debe salvaguardar, resolviéndose el juicio en sentido afirmativo.

<sup>7</sup> Son recursos propios de la Unión Europea —siguiendo a FALCÓN y TELLA— los tributos establecidos y gestionados por los órganos comunitarios, es decir, todos los tributos respecto a los que las competencias normativas, las facultades de gestión y la titularidad de las sumas recaudadas corresponden a las Comunidades Europeas, e incluso aquellas cantidades que los Estados miembros o los particulares están obligados a poner a disposición de las Comunidades para financiar el presupuesto. A los Estados miembros les corresponde el ejercicio de las mismas, conservando la Comunidad un poder de vigilancia sobre las actividades estatales de gestión. Vid. CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 937, y FALCÓN y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 111.

<sup>8</sup> STJCE de 11 de julio de 1974, Asunto 8/74, Rec.1974, p. 852.

*de Dijon*, el TJCE, amplía el criterio jurisprudencial anterior, y añade a dichos obstáculos que van contra la libre circulación de mercancías, las normas que un Estado miembro, aprovechando la falta de armonización de las legislaciones, impone a los productos de otro Estado de la Unión en calidad de requisitos que deben cumplir —como denominación, forma, dimensiones, peso, composición, presentación, etiquetado y acondicionamiento—. Y serán así consideradas, aunque dichas normas sean indistintamente aplicadas a sus productos internos. Pero a este tipo de actuaciones prohibidas se le opone la importante salvedad de que la aplicación de esta clase de normativas pueda —y deba— estar justificada de manera razonable por un objetivo de interés general. Únicamente en este caso extremo puede prevalecer este uso sobre las exigencias de la libre circulación de mercancías.<sup>9</sup>

Lo anterior es lo que se conoce como la doctrina de las *exigencias imperativas de interés general*.<sup>10</sup> Esta, es empleada para justificar normas nacionales en el ámbito de la fiscalidad directa (Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas) que pudieran contravenir al ordenamiento comunitario. Estas excepciones a las libertades comunitarias deben ser interpretadas de forma estricta y se encuentran sujetas al principio de proporcionalidad y no deben ocultar una discriminación arbitraria o una restricción encubierta al comercio intracomunitario.<sup>11</sup>

La doctrina define en un primer momento las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana como aquellos gravámenes que, no siendo tributos internos, tienen un efecto discriminatorio frente a las importaciones. Los preceptos 23 y 25 del Tratado de la Comunidad Europea prohíben todas las exacciones de efecto equivalente a un derecho aduanero; así estos artículos atienden a la naturaleza jurídica, mientras el artículo 90 atiende al efecto. El concepto de medida de efecto equivalente es comprensivo de disposiciones legales, reglamentarias o administrativas —incluidas aquí las prácticas administrativas—, y del principio de no discriminación.

---

<sup>9</sup> STJCE de 20 de febrero de 1979, 120/78, Rec. 1979, p. 649.

<sup>10</sup> “...los obstáculos a la circulación intracomunitaria que resultan de disparidades de las legislaciones nacionales relativas a la comercialización de los productos en cuestión, deben ser aceptados en la medida en que estas prescripciones puedan ser reconocidas como necesarias para satisfacer exigencias imperativas relativas, particularmente, a la eficacia de los controles fiscales, a la protección de la salud pública, a la lealtad de las transacciones comerciales y a la defensa de los consumidores.” STJCE de 20 de febrero de 1979, *Rewe-Zentral (Cassis de Dijon)*, Asunto 120/78, fundamento jurídico 8. Sobre este tema tendremos ocasión de volver más adelante.

<sup>11</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Cuadernos 3 Fiscales, Edersa, Madrid, 2000, p. 33.

La Directiva 70/50 de 22 de diciembre de 1969, cita como constitutivas medidas de efecto equivalente: *a)* Las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas que persigan imposibilitar las importaciones, dificultarlas o encarecerlas más que la venta de la producción nacional; *b)* La práctica de las autoridades administrativas, así como todos los actos que emanen de una autoridad pública, incluidas las incitaciones, que se realicen con la misma finalidad que los supuestos anteriores, y *c)* El principio de no discriminación (artículo 6 TCE).<sup>12</sup>

Se excluyen de esa lista las formalidades para la importación (en contradicción con la concepción dada por la Alta Autoridad en 1955), y la categoría de las medidas indistintamente aplicables.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende por medida de efecto equivalente una reglamentación comercial de Estados comunitarios susceptible de entorpecer, directa o indirectamente, actual o potencialmente el comercio intracomunitario. La excepción de la exacción será legítima cuando pueda considerarse como una contraprestación de un servicio efectivamente prestado al importador y que en su cuantía resulte proporsional al precio del servicio. El hecho de que un gravamen se perciba por la importación misma, y no simplemente con ocasión de ésta, es indicio de que se trata de una exacción de efecto equivalente. Las exacciones de efecto equivalente están prohibidas independientemente de la finalidad con que se han instituido y del destino de los ingresos producidos; los tributos internos pueden mantenerse siempre que se introduzcan las modificaciones necesarias para eliminar el efecto discriminatorio. Con relación a las diferencias sustanciales entre una exacción de efecto equivalente y un tributo interno, señala la jurisprudencia comunitaria: que “la primera grava tan sólo el producto importado en cuanto tal, mientras que el segundo grava al mismo tiempo productos importados y nacionales”.<sup>13</sup>

Dentro de un mercado comunitario, donde las libertades de mercancías, circulación, establecimiento, personas y capitales tienen un protagonismo destacado, la supresión de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros es de gran trascendencia. Así lo ha querido el propio legislador comunitario. Prueba de ello es su previsión de haberla incluido en el contenido de los artículos 28, 29 y 30 del Tratado de la Comunidad Europea —en este último para confirmar la excepción—. <sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> Cfr. HERNÁNDEZ y FERNÁNDEZ DEL VALLE, I. *El principio de no discriminación y las restricciones cuantitativas a la importación*. Noticias CEE No. 34/1987, p. 145.

<sup>13</sup> STJCE de 7 de mayo de 1987, Asunto 193/85, Rec., p. I-2085.

<sup>14</sup> Artículo 28. “Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente.”

Esto supone felizmente una eficaz barrera legal para aquellos socios comunitarios que intenten entorpecer el libre mercado a través de restricciones a la importación, exportación o libre tránsito.<sup>15</sup>

Es criterio jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que no restringen las disposiciones en materia de libre circulación de mercancías las normas que se aplican a las personas que ejercen una actividad en el territorio de un Estado miembro y afectan de igual manera, legalmente o de hecho, a la comercialización de las mercancías del Estado nacional y del Estado miembro. En caso de que se discriminara a las personas o se transgrediera el Derecho comunitario, se tendrá que examinar si dicha norma nacional se encuentra justificada a las luz de la doctrina de las exigencias imperativas de interés general.

Como conclusión, estos son —a nuestro juicio— los requisitos para ver una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana:

1. El servicio no debe ser de recepción obligatoria.
2. Debe ser prestado efectivamente, no basta la sola posibilidad.
3. Debe reportar un beneficio general y particular para el importador.
4. Tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero.
5. Debe existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

---

Artículo 29. “Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente.

Artículo 30. “Las disposiciones de los artículos 28 y 29, ambos inclusive, no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.”

<sup>15</sup> Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M. *La noción de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana a la luz de la última jurisprudencia de la Corte Comunitaria de Luxemburgo* (Asuntos Deutsches Milch-Kontor, Lamaire, Otto y Lancry). Noticias Unión Europea, núm.14, 1996, p. 75., y CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 1992-1995*. La Ley-Actualidad. Madrid, 1996, p. 179; Sobre el tema de la libre circulación de mercancías respecto a los derechos de aduana existe una abundante literatura, como ejemplo ver: BARENTS, R. *New developments in measures having equivalent effect*. Common Market L. Review, volumen 18, 1981, pp. 271 y ss.; CHALMERS, D. *Repackaging the internal Market-The ramification of the Keck judgement*. European Review, 1994, pp. 387 y ss.; PELECHA ZOZAYA, F. *Las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduanas en el comercio con los países no comunitarios*. Impuestos 17/1989, pp. 80-81.; FALCÓN y TELLA, R. *El despacho de mercancías en los locales del importador y las exacciones de efecto equivalente*. Impuestos II/1989, pp. 1150-1151; GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. *Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana*. Noticias Unión Europea, núm. 144, 1997, pp. 94-95.; STOFFEL VALLOTTON, N. *Las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana en la CEE*, Impuestos 7/1996, pp. 143-146, 148-150, y 153.

## 2. Ayudas de Estado

En principio el concepto de ayuda<sup>16</sup> es incompatible con los objetivos del Tratado de la Comunidad Europea. En este sentido, los artículos 2 y 3 del TCE afirman que la competencia debe ser libre, lo cual sería incompatible con el régimen de ayuda de los Estados miembros. Asimismo podría ser incompatible con el sistema económico que hoy en día es de economía mixta, por lo cual se produce una disyuntiva entre la actuación del Estado y la libre competencia.

Las ayudas estatales son mecanismos de protección frente al endu-recimiento de la competencia, que genera dificultades económicas. Para subsanar estas dificultades las naciones otorgan ayudas. Sin embargo, no siempre se conceden del modo que sería deseable u óptimo.

Las ayudas estatales vienen recogidas en el TCE en los artículos 87, que no tiene efecto directo, 88, que tiene efecto directo en la parte número tres, es decir, la posibilidad de aplicar éste en los Estados miembros con independencia de previsiones al respecto por los Derechos internos, y 89 que no tiene efecto directo. Aunque no hay una definición como tal en el Tratado, sí hay un principio general de incompatibilidad (artículo 87.1 TCE).<sup>17</sup> Para que las ayudas públicas *puedan considerarse incompatibles* hay que atender a los siguientes requisitos:

---

<sup>16</sup> El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas entiende por ayuda “las intervenciones que, bajo formas diversas, disminuyen las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa” STJCE de 23 de febrero de 1961, des Gezamenlijke Steenkolen mijnen in Limburz/Alta Autoridad CECA, asunto 39/59, Rec. 1961, pp. 1 y ss. citada por BERLÍN, D. *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*. Noticias CEE No. 32/1987. CISS, Valencia, 1987. p. 97; también la entiende como toda forma de apoyo acordada por un Estado miembro por medio de fondos estatales, para atender un objetivo distinto del puramente económico. (STJCE de 10 de julio de 1986, *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 234/84). Citada por SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea*, Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 5/00, Edersa, Madrid, 2000, p. 192 y ss.

Asimismo, la doctrina entiende que: “Las ayudas nacionales constituyen instrumentos de intervención de los poderes públicos en el marco de su política económica, dirigidos a favorecer a ciertas empresas o producciones y pueden tener por resultado el falsear, o amenazar con falsear la competencia y afectar a los intercambios y, por ello, perturbar el buen funcionamiento del mercado común. De ese modo, dichas ayudas pueden constituir un obstáculo al libre juego de la competencia, si no respetan determinadas normas y principios previstos al efecto...” FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I, Civitas, Madrid, 1995, pp. 741-742.

<sup>17</sup> Artículo 87.1 T.C.E. “Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

- a) Han de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros;
- b) Han de ser otorgadas por los Estados miembros o con fondos estatales;
- c) Han de falsear o amenazar con falsear la competencia, y
- d) Han de favorecer a determinadas empresas o producciones.

Veamos cada requisito en particular:

a) La afectación a los intercambios comerciales entre los Estados miembros puede ser actual o potencial y ha de tener un componente comunitario. Se establecen unos porcentajes mínimos que permitan considerar cuando se está afectando a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.<sup>18</sup>

Para la concesión de la ayuda es preciso que la autoridad primero realice un análisis sobre el mercado económico, a fin de no distorsionar éste, de conformidad con la STJCE de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris Holland B.V.*, asunto 730/79. Aquí el Tribunal de Justicia dijo que si hay ayuda del Estado es claro que afecta a los intercambios comerciales entre los Estados miembros porque perjudica a los competidores extranjeros, toda vez que la empresa Philip Morris, dedicada a producir tabaco, dirigía un 80% de su producción a la exportación y recibía un subsidio a la exportación por parte del gobierno holandés,<sup>19</sup> por tanto la incompatibilidad es evidente, viola el artículo 87 del Tratado CE, cuando se trata de ayudas a la exportación dentro del territorio comunitario.

En caso de ayudas a la exportación a terceros países, en principio, no habría incompatibilidad, pero habría que tener en cuenta si existen o no mecanismos de afectación indirecta.

b) No es la forma directa de la ayuda estatal lo que importa más, sino, también, los efectos indirectos de la misma. Así en la Decisión de la Comisión de 31 de julio de 1991, relativa a la ayuda concedida por el Concejo del Condado de Derbyshire a la empresa “Toyota Motor Corporation”, fabricante de vehículos de motor, la Comisión dijo que el

---

<sup>18</sup> La 1ª. Comunicación de la Comisión, en 1992 (después sería reformada por otra de 1996) establece, que pueden concederse ayudas por los Estados sin comunicarlo a la Comisión hasta el tope de 100.000 ECUS (antes eran 50.000 ECUS). Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 24 de diciembre de 1983 y de 6 de marzo de 1996 pp. 122 y 9-10 respectivamente. También consultar: *Fourteenth Report on Competition Policy*. Capítulo I, 1984, Comisión de la Comunidad Europea, Bruselas, pp. 123-132.

<sup>19</sup> Cfr: Fundamentos jurídicos 1, 2 y 10. STJCE de 17 de septiembre de 1989, *Philip Morris Holland B.V.*, asunto 730/79.

hecho de vender unos terrenos por un precio mucho menor del suyo constituye una ayuda de Estado.<sup>20</sup>

De igual manera el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 24 de enero de 1978, *Van Tiggele*, asunto 82/77, Rec. p. 25, apartados 24 y 25, señaló que sólo los beneficios concedidos directa o indirectamente mediante recursos del Estado pueden ser considerados como ayudas en el sentido del apartado 1 del artículo 87, antiguo artículo 92 del Tratado CE.

La diferencia entre ayudas otorgadas por el Estado miembro y ayudas otorgadas a través de fondos estatales está destinada a incluir en el concepto de ayuda las otorgadas por los organismos públicos o privados, designados o instituidos por el Estado.<sup>21</sup>

c) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha establecido que las ayudas deben falsear o amenazar con falsear la competencia para considerarlas incompatibles con las normas comunitarias. Las distorsiones a la competencia pueden ser tanto actuales como potenciales y las amenazas han de ser serias y suficientes.<sup>22</sup>

d) Las ayudas deben favorecer a determinadas empresas o producciones, no todas. Así, pueden constituir ayudas, por ejemplo: una relación de empresas que van a recibir determinados beneficios y que el Estado diga cuáles se van a beneficiar.

Dentro de las características positivas tenemos que las normas 2 y 158<sup>23</sup> del Tratado de la Comunidad Europea propugnan la cohesión

<sup>20</sup> La ayuda era una subvención de 4.2 millones de libras que concedía el Condado de Derbyshire a la empresa Toyota Motor Corporation con motivo de la venta de un solar de 580 hectáreas. *Vid.* Decisión de la Comisión de 31 de julio de 1991. Diario Oficial de las Comunidades Europeas No.L 6/36, del 11 de enero de 1992.

<sup>21</sup> *Cfr.* STJCE de 17 de marzo de 1993, *Sloman Neptun Schiffahrts*, asuntos acumulados C-72/91 y C-73/91. Fj. 19.

<sup>22</sup> *Vid.* SSTJCE de 28 de enero de 1986, *Cofaz*, asunto 169/84; de 21 de noviembre de 1991, *Federación nacional de Comercio Exterior de productos alimenticios/Estado Francés*, asunto C-354/90; de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto C-310/87; de 10 de julio de 1986, *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 234/84, Rec. 1986 y *Reino de Bélgica/Comisión de las Comunidades Europeas*, asunto 40/85, Rec. 1986. Asimismo consultar: SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, J. *No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios 5/00, Edersa, Madrid, 2000, p. 192; y FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Ayudas Otorgadas por los Estados*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen I, Civitas, Madrid, 1995, pp. 741-742.

<sup>23</sup> “A fin de promover un desarrollo armonioso del conjunto de la Comunidad, ésta desarrollará y proseguirá su acción encaminada a reforzar su cohesión económica y social.

La Comunidad se propondrá, en particular, reducir las diferencias entre los niveles de desarrollo de las diversas regiones y el retraso de las regiones o islas menos favorecidas, incluidas las zonas rurales.”

económica y social. Estas ayudas contribuyen, en determinados aspectos, a lograr los fines de la cohesión. La acción de los Estados miembros ha de ser controlada, debe tener límites, es decir, debe haber un cierto equilibrio entre la proyección de ayudas que hace el Tratado de la Comunidad Europea y las autorizaciones a estas ayudas.

El apartado 3 del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea enumera las ayudas compatibles de *iure*. Estas son aquellas que benefician el desarrollo económico de regiones comunitarias; que fomenten la realización de proyectos de interés común; que pongan solución a una grave perturbación económica de un Estado miembro; aquellas que favorezcan el desarrollo de ciertas regiones económicas y ayuden a promover la cultura y conservación del patrimonio, siempre y cuando no alteren las condiciones de libre competencia en la Unión Europea.

La Comisión es la responsable de examinar si las ayudas que otorga un Estado miembro son compatibles con las normas comunitarias. Dispone de un control y examen permanente de las ayudas, estableciendo un procedimiento previo, en el artículo 88 del Tratado de la Comunidad Europea, sin cuya observancia ninguna ayuda puede considerarse legalmente concedida. La anterior disposición persigue que el reconocimiento de la posible incompatibilidad de una ayuda con el mercado común resulte, bajo control del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, vía artículo 226 TCE,<sup>24</sup> de un procedimiento adecuado, de cuya aplicación es responsable directamente la Comisión.

Si la Comisión comprueba que una ayuda ha sido concedida o modificada sin haber sido notificada y después de haber requerido al Estado miembro interesado a presentar sus observaciones al respecto, puede ordenarle, por medio de una decisión provisional, y en espera del resultado del examen de la ayuda, que suspenda inmediatamente su concesión y que envíe a la Comisión, en el plazo que ésta determine, todos los documentos, informaciones y datos precisos para examinar la compatibilidad de la ayuda con el Derecho comunitario.<sup>25</sup>

Los demás Estados miembros pueden hacer uso del artículo 227 del Tratado de la Comunidad Europea y recurrir al Tribunal de Justicia para denunciar el incumplimiento de las obligaciones del TCE y de la ayuda en particular.

---

<sup>24</sup> “Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones.

Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia.”

<sup>25</sup> *Vid.* STJCE de 14 de febrero de 1990, *República Francesa/Comisión de las Comunidades Europeas*, Asunto C-301/87, fundamento jurídico 19.

Cuando el Estado miembro acata la orden de la Comisión de facilitar las informaciones solicitadas, ésta tiene la obligación de resolver de conformidad con el procedimiento del artículo 88. En caso contrario, la Comisión tiene competencia para poner fin al procedimiento y proceder a dictar la decisión que declare la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda con el mercado común, con base en los elementos de que dispone. En su caso, esta decisión puede exigir la restitución del importe de la ayuda ya otorgada.

Por último, de manera breve, hacemos mención de las medidas fiscales a que se refiere el Código de Conducta.<sup>26</sup> La Comisión se comprometió a elaborar unas directrices que deberán seguir las naciones comunitarias cuando aprueben una ayuda de Estado. Estas directrices y el contenido del Código garantizarán la coherencia e igualdad de trato en la aplicación de las normas nacionales a fin de suprimir cualquier discriminación en materia de ayudas de Estado.

### 3. *Los monopolios fiscales*

Los monopolios afectan al libre mercado e impiden la integración económica. Pueden ser de dos tipos en general: monopolios de hecho y monopolios de Derecho. En los primeros sólo hay un operador único. Estos no son objeto de disposiciones muy agresivas, sin embargo se busca que no perturbe su posición dominante el libre mercado. Si alguno de estos monopolios va contra el Derecho Comunitario la Comisión impondrá una multa, pero no lo puede dismantelar. Los segundos son aquellos creados o mantenidos por la legislación nacional. Son un ins-

---

<sup>26</sup> En 1997 el Consejo Ecofin invitaba a la Comisión a presentar un paquete fiscal que contemplara el tema de los intereses de los Estados miembros y soluciones al respecto. El paquete fiscal incluía: un código de conducta en materia de fiscalidad empresarial; una comunicación de la Comisión en materia de ayudas de Estados de naturaleza fiscal; medidas para eliminar distorsiones en la imposición de rentas del capital; medidas orientadas a suprimir la imposición en la fuente de los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre sociedades; y medidas para suprimir las distorsiones en los impuestos indirectos.

El Código de Conducta propugna por una acción comunitaria coordinada para luchar contra la competencia fiscal desleal y reducir las distorsiones del mercado único, evitar pérdidas de recaudación y la consecución de estructuras tributarias más acordes al empleo.

El Código de Conducta es un acuerdo político y carece de todo valor jurídico. *Vid. Resolución del Consejo aprobando el Código de Conducta en materia de fiscalidad empresarial*. DOCE C2, de 6 de enero de 1998. p. 2. También consultar: HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La Evolución del Ordenamiento Tributario Europeo: Entre la Armonización y la Subsidiariedad*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5. Centro de Estudios Financieros e Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios, Madrid, 2000. p. 109- 111; y MARTÍN JIMÉNEZ, A. *La Armonización de la Imposición Directa en las Uniones Económicas: Lecciones desde la "Unión Europea"*. Revista Euroamericana de Estudios Tributarios, número 5, Centro de Estudios Financieros e Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios, Madrid, 2000, p. 258.

trumento fiscal que el Estado da a una compañía determinada otorgando un derecho exclusivo para operar, así el Estado tiene dos vías de recaudación: impuestos y la renta del monopolio.

También existen monopolios de mercancías y de servicios. El primero previsto en el artículo 31 del Tratado de la Comunidad Europea<sup>27</sup> aplicable a todos los países miembros, el cual permite los monopolios que tolera las importaciones, eliminando los derechos exclusivos de importación y/o exportación del monopolista. Este precepto no prohíbe los monopolios de fabricación o producción, ni los de distribución al por menor. El artículo en comento sólo se aplica a las mercancías y prohíbe cualquier nueva medida restrictiva impuesta por los Estados miembros (artículo 31.2 cláusula *Stand Still*).

Respecto a este tipo de monopolios encontramos que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de fecha 15 de julio de 1964, *M. Flamingo Costa vs. ENEL*, asunto 6/64, ha interpretado que el artículo 31 enuncia una obligación no de “hacer”, sino de “no hacer” y tiene por objeto prohibir toda nueva medida que teniendo por finalidad o consecuencia una discriminación nueva entre ciudadanos de Estados miembros en las condiciones de abastecimiento y de mercado, por medio de monopolios u organismos.<sup>28</sup>

El segundo tipo de monopolio está previsto en el artículo 86 del mismo Tratado.<sup>29</sup> Este ordena que las Empresas Públicas o aquellas que ten-

<sup>27</sup> “1. Los Estados miembros adecuarán los monopolios nacionales de carácter comercial de tal modo que quede asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado.

Las disposiciones del presente artículo se aplicarán a cualquier organismo mediante el cual un Estado miembro, de iure o de ipso, directa o indirectamente, controle, dirija o influya sensiblemente en las importaciones o las exportaciones entre los Estados miembros. Tales disposiciones se aplicarán igualmente a los monopolios cedidos por el Estado a terceros.

2. Los Estados miembros se abstendrán de cualquier nueva medida contraria a los principios enunciados en el apartado 1 o que restrinja el alcance de los artículos relativos a la prohibición de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros.

3. En caso de que un monopolio de carácter comercial implique una regulación destinada a facilitar la comercialización o a mejorar la rentabilidad de los productos agrícolas, deberán adoptarse las medidas necesarias para asegurar, en la aplicación de las normas del presente, garantías equivalentes para el empleo y el nivel de vida de los productores interesados.”

<sup>28</sup> *Vid.* Punto resolutivo 4 de la sentencia.

<sup>29</sup> “1. Los Estados miembros no adoptarán ni mantendrán, respecto de las empresas públicas y aquellas empresas a las que concedan derechos especiales o exclusivos, ninguna medida contraria a las normas del presente Tratado, especialmente las previstas en los artículos 12 y 81 a 89, ambos inclusive.

2. Las empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general o que tengan el carácter de monopolio fiscal quedarán sometidas a las normas del presente Tratado, en especial a las normas sobre competencia, en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de dere-

gan derechos especiales o exclusivos o que sean monopolios fiscales deben cumplir con las disposiciones del Tratado de la Comunidad Europea y con las reglas de la competencia. Este artículo debe ir siempre relacionado con el artículo 82 del TCE<sup>30</sup> que prohíbe que los monopolios actúen abusando de su posición dominante.

Lo relevante de los monopolios es la característica comercial y económica que tienen y no la fiscal, aunque está implícita, por ello el Tratado de la Comunidad Europea los incluye dentro del apartado “Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros”.

### III. EL ARTÍCULO 90 DEL TRATADO DE LA COMUNIDAD EUROPEA

#### 1. *La prohibición de discriminación fiscal del Tratado de la Comunidad Europea*

La prohibición de discriminación fiscal contraria a la libre circulación de mercancías se encuentra desarrollada en el Tratado de la Comunidad Europea abarcando tanto la supresión de los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, las restricciones cuantitativas y las medidas de efecto equivalente, como la imposición discriminatoria de los productos de los países comunitarios frente a los tributos nacionales.

El objetivo en materia fiscal de la Unión Europea es coordinar los sistemas tributarios de los Estados miembros para establecer un mercado único basado en las cuatro libertades comunitarias, así como un

---

cho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada. El desarrollo de los intercambios no deberá quedar afectado en forma tal que sea contrario al interés de la Comunidad.

3. La Comisión velará por la aplicación de las disposiciones del presente artículo y, en tanto fuere necesario, dirigirá a los Estados miembros directivas o decisiones apropiadas.”

<sup>30</sup> “Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo.

Tales prácticas abusivas podrán consistir, particularmente en:

- a) imponer directa o indirectamente precios de compra, de venta u otras condiciones de transacción no equitativas;
- b) limitar la producción, el mercado o el desarrollo técnico en perjuicio de los consumidores;
- c) aplicar a terceros contratantes condiciones desiguales para prestaciones equivalentes, que ocasionen a éstos una desventaja competitiva;
- d) subordinar la celebración de contratos a la aceptación, por los otros contratantes, de prestaciones suplementarias que, por su naturaleza o según los usos mercantiles, no guarden relación alguna con el objeto de dichos contratos.”

régimen común no discriminatorio sobre competencia económica.<sup>31</sup> La Parte Tercera del Tratado de la Comunidad Europea, relativa a las políticas comunitarias, en su Título VI, referente a las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, y capítulo segundo titulado “Disposiciones fiscales” formado por los artículos 90 a 93 son el marco normativo de la proscripción de discriminación fiscal.

Los artículos 90, 91 y 92 del Tratado de la Comunidad Europea, como en general las disposiciones fiscales del Tratado, contienen la prohibición de la discriminación, así como la obligación de armonizar los impuestos indirectos, asegurando de este modo la igualdad de tratamiento de las mercancías en las legislaciones nacionales. Estos ordenamientos acotan la soberanía fiscal de los Estados miembros y tienden a la plena neutralidad fiscal entre productos importados y productos nacionales similares. Además son un conjunto de normas que exige mayor número de límites a la potestad tributaria de los países comunitarios.

El artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea contiene, en especial, la prohibición de discriminación fiscal y la igualdad de tratamiento entre mercancías. Su regulación se proyecta de forma directa en las libertades fundamentales comunitarias. Es a través del estudio y análisis jurídico del artículo anterior, y de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, como encontramos el contenido, alcance y efectos de la prohibición de discriminación.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha ido precisando que disposiciones del Tratado tienen eficacia directa. De entre ellas destaca, en materia fiscal, el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, el cual no sólo crea obligaciones entre los países miembros, sino que hace surgir derechos subjetivos, que los particulares pueden hacer valer ante los órganos jurisdiccionales internos, pues la interdicción de discriminación constituye el fundamento indispensable en materia tributaria del libre mercado europeo.<sup>32</sup>

El artículo 90 debe entenderse como una prohibición hacia los sistemas fiscales de los Estados miembros que gravan dos veces un pro-

---

<sup>31</sup> Así se manifiesta el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 3.c: “Para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2, la acción de la Comunidad implicará, en las condiciones y según el ritmo previsto en el presente Tratado:...un mercado interior caracterizado por la supresión entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.”

<sup>32</sup> CASADO OLLERO, G. *Ordenamiento comunitario europeo y ordenamiento tributario interno*. Grandes Temas del Derecho Tributario. Obra en homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza, y Alfonso Cortina Gutiérrez, Unidad Editorial/Universidad Autónoma de Guadalajara, México, 1995, p. 165.

ducto importado. Es un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. Este ordenamiento solo permite someter los productos de otros Estados miembros a gravámenes interiores con tal de que no sean mayores a los que recaen sobre los productos nacionales, o que no protejan indirectamente la producción nacional.<sup>33</sup>

En un primer momento el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de 4 de abril de 1968, asunto 25/67, *Milch-Felt Eierkontor/Hauptzollamt Saarbrücken*, pensó en hacer una interpretación conjunta de los dos párrafos del artículo 90.<sup>34</sup> Sin embargo el Tribunal de Justicia ha distinguido siempre entre los dos párrafos del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, de los cuales, es el primero el principal protagonista en la prohibición de discriminación fiscal, como tendremos ocasión de estudiar, y lo hace garantizando una perfecta neutralidad fiscal de los tributos internos en lo que toca a la competencia entre productos nacionales e importados.<sup>35</sup>

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que, de conformidad con el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea debe existir entre productos nacionales e importados de otros Estados comunitarios. También se deduce de la alteración del principio de igualdad de tratamiento entre ciudadanos comunitarios que exige que las situaciones de ambos sean comparables a paridad o disparidad de capacidad económica.

A través de la sistematización de la jurisprudencia, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, observamos que el artículo 90 no prohíbe gravar productos de otros Estados miembros con una imposición interior cuando no hay productos nacionales similares u otras producciones susceptibles de ser protegidas.<sup>36</sup> Asimismo un impuesto no

---

<sup>33</sup> Cfr. SACCHETTO, C. *Il divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamiento italiano*. Diritto e Pratica Tributaria, 1984, número 21, p. 450; CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Noguera, Civitas, Madrid, 1993, p. 950; y SANTA BÁRBARA RUPÉREZ, J. *Apuntes sobre la no discriminación fiscal en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Revista de Contabilidad y Tributación, número 186, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1998, p. 7 y ss.

<sup>34</sup> Es en esta sentencia donde aparece por primera vez la tesis de la integración conjunta de los dos párrafos del hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea.

<sup>35</sup> En el mismo sentido se pronuncia SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las Normas de los Tratados Comunitarios sobre Fiscalidad Europea*. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII, 1999, p. 239.

<sup>36</sup> Ver por todas: SSTJCE de 16 de febrero de 1977, *Shottle and Sohne*, asunto 20/76, Rec.p.I-247; de 10 de octubre de 1978, asunto 148/77, y de 21 de marzo de 1994, Comisión/Italia, asunto 209/89, Rec. I-1575.

puede constituir, a la vez, una medida de efecto equivalente al de una restricción cuantitativa y una imposición interior.<sup>37</sup> La relación de similitud, que se contiene en este precepto, existe cuando se considera que los productos en cuestión se sitúan en la misma clasificación fiscal, aduanera o estadística.<sup>38</sup> También se aprecia cuando se refiere a las características de composición y fabricación. Este precepto produce efectos inmediatos y contiene derechos individuales para los súbditos europeos, que las jurisdicciones nacionales deben respetar. Tampoco las interpretaciones jurisprudenciales del artículo 90 pueden aplicarse, mediante analogía, en el marco de un Acuerdo de Libre Comercio internacional.<sup>39</sup>

Veamos:

Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

El texto destaca con claridad meridiana la prohibición a los Estados miembros de las Comunidades Europeas de imponer un mayor gravamen a los productos procedentes de otros países miembros, con tributos que no se aplican a los productos nacionales o que se aplican con menor carga impositiva, para proteger el mercado nacional.

Visto lo anterior el artículo 90 plantea dos reglas fundamentales: 1. la regla de imposición en el país de destino de las mercancías; 2. la regla de no discriminación fiscal. Conforme a la primera, las mercancías sólo están sometidas a imposición en el país de consumo. En relación a la segunda, ésta solo se aplica al comercio intracomunitario.

### 1.1. *Análisis jurídico del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea*

*1.1.1. Sujeto de la obligación.* (“*Ningún Estado miembro...*”) El sujeto activo siempre será un Estado comunitario, al cual le recae el vínculo jurídico que lo sujeta a hacer o abstenerse de hacer una cosa establecida por ley. La expresión “Estado” hace referencia a cualquier autoridad

<sup>37</sup> Ver por todas: SSTJCE de 2 de agosto de 1993, *Celbi*, asunto C-266/91, Rec. pág. I-4337, apartado 9, y de 17 de julio de 1997, *Haahr Petroleum*, asunto 90/94, Rec. pág. I-4085 y ss.

<sup>38</sup> *Vid.* STJCE de 4 de marzo de 1986, *Comisión/Dinamarca*, asunto 106/84, p. 833, apartado 12.

<sup>39</sup> *Vid.* STJCE de 1 de julio de 1993, *Metalsa*, asunto C-312/91, Rec.p. I-3751, fundamento jurídico 17.

pública que tuviera jurisdicción propia en el ámbito federal, estatal, o municipal.<sup>40</sup> Establece también una restricción a la soberanía fiscal de los Estados comunitarios, al prohibirles por medio de un imperativo legal, gravar con una mayor carga fiscal los productos que entran en su territorio que los productos internos. Así se garantiza desde el punto de vista fiscal la efectiva libertad de circulación de las mercancías, en relación a capitales, trabajadores y libertad de establecimiento dentro de la Unión Europea.

Tiene relación con los principios jurisprudenciales de primacía del ordenamiento comunitario, el cual obliga a los Estados miembros a garantizar la aplicación de las leyes comunitarias y a que todo juez, en los asuntos de su jurisdicción, está obligado a aplicar el Derecho Comunitario y a proteger los derechos que éste confiera a los justiciables, dejando de aplicar, si es preciso, cualquier disposición nacional que sea contraria al ordenamiento comunitario; con el principio de eficacia directa de las normas comunitarias el cual permite que la Directiva tenga un efecto directo para los Estados miembros y que estos no se pueden amparar en su propio incumplimiento, y con el principio de interpretación del Derecho nacional a la luz y finalidad del Derecho Comunitario, toda vez que el artículo 5 del Tratado de la Comunidad Europea obliga a los Estados miembros a alcanzar el mejor resultado para lograr el objetivo previsto por el ordenamiento comunitario.<sup>41</sup>

También son sujetos de la obligación las instituciones y organismos de la Unión Europea para que vigilen el cumplimiento de ésta norma y proporcionen las condiciones jurídicas, y medios de solución de controversias, para prohibir las medidas proteccionistas llevadas a cabo mediante exacciones fiscales discriminatorias.<sup>42</sup> Cabe aclarar, que se incluyen como destinatarios de la norma a las empresas públicas y privadas, pues estas tienen la obligación de notificar todo nuevo proyecto de reglamentación comercial o normativa técnica a la Comisión, de conformidad con las normas sobre Derecho de la competencia.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> STJCE de 9 de mayo de 1985, *Humblot*, asunto 112/84, Rec.1985, p. 1344.

<sup>41</sup> *Vid.* por todas S. STJCE de 5 de marzo de 1963, *Van Gend and Loos*, asunto 26/62; de 26 de febrero de 1986, *Marshall*, asunto 152/84; de 13 de noviembre de 1990, *Marleasing*, asunto 106/89, y de 14 de julio de 1994, *Faccini Dori*, asunto 91/92. Sobre estos principios tendremos oportunidad de volver en el capítulo sexto de este ensayo.

<sup>42</sup> SSTJCE de 5 de julio de 1977, *Bela-Mulle*, asunto 144/76, Rec.1977, p. 1211; y de 20 de abril de 1978, *Società i Commissionari riuniti*, asuntos acumulados 80/77 y 81/77, Rec. 1978, p. 927.

<sup>43</sup> Dice el artículo 81 TCE. "1. Serán incompatibles con el mercado común y quedarán prohibidos todos los acuerdos entre empresas, las decisiones de asociaciones de empresas y las prácticas concertadas que puedan afectar al comercio entre los Estados miembros y que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la competencia dentro del mercado común..."

La norma que comentamos muestra la difícil relación entre la soberanía fiscal de los Estados miembros, con el poder de establecer y regular sus tributos, y la necesidad comunitaria de contar con una efectiva circulación de mercancías libre de tributos proteccionistas que tengan como criterio de diferenciación el origen de las mercancías. Y es que no podría ser de otra manera, toda vez que la creciente internacionalización de la economía produce tensiones que proyectan una gradual reducción de la soberanía nacional a favor de una soberanía supranacional (Unión Europea).

La interpretación que realiza la jurisprudencia sobre éste artículo también contribuye a debilitar el ejercicio del poder tributario y del poder de imposición de los Estados miembros que no pueden ejercerse en contra de los principios y normas del Derecho Comunitario, obligando a combinar su Constitución Política con dichos principios.

*1.1.2. Prohibición de discriminación manifiesta o encubierta.* (“...gravará directa o indirectamente...”) El sujeto activo no podrá imponer una obligación tributaria que afecte a los intercambios comerciales, tanto para los productos nacionales como comunitarios, es decir, prohíbe la discriminación fiscal a la importación y tutela el principio de libre circulación en el mercado, con el principio de igualdad como basamento, regulado éste último con carácter general en el artículo 12, y con el principio de no discriminación en materia fiscal como columna que nace de esa base.<sup>44</sup> Asimismo, establece el principio de neutralidad fiscal,<sup>45</sup>

---

En secuencia lógica el primer párrafo del artículo 82 T.C.E. reza: “Será incompatible con el mercado común y quedará prohibida, en la medida en que pueda afectar al comercio entre los Estados miembros, la explotación abusiva, por parte de una o más empresas, de una posición dominante en el mercado común o en una parte sustancial del mismo.”

<sup>44</sup> Existen varios pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que basan sus fallos, entre otros, en el principio de igualdad. Véanse como ejemplo los asuntos 44/84, 171/84, 41/94, 151/84, 262/84, 152/84, 59/85, 131/85, 222/84, 170/84, 307/84, 150/85, 237/85, 335/85, 91/95, 92/95, 80 y 159/85, 7/85, 278/84, 271/83, 203/84, 13/84, 98/86, 168/86, 221/85, 215/85, 279/84, 280/84, 285/84, 286/84, 27/85, 265/85, 286/85, 160/86, 316/85, 30/85, 384/85, 256/86, 192/85, 223/86, 24/86, 80/87, 33/87, 197/86, 39/86, 318/86, 42/87, 235/87, 312/86, 186/87, 389 y 390/87, 33/88, 335/87, 48,106 y 107/88, 171/88, 9/88, 109/88, C-181/88, C-182/88, C-218/88, C-102/88, C-3/88, C-193/87, C-194/87, C-175/88, C-262/88, C-188/89, T-52/89, T-132/89, T-155/89, T-56/89, C-308/89, C-373/89, C-177/88, C-179/88, C-105/89, C-37/89, C-33/89, C-228/94, y T-170/95.

<sup>45</sup> Este principio tiene su origen en la llamada regla de Edimburgo, la cual establece que para alcanzar el objetivo de la neutralidad fiscal es necesario respetar dos principios esenciales: el principio de igualdad tributaria y el de no discriminación. FRITZ NEUMARK, —al hacer referencia al tema—, dice que la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa o comparativa de los contribuyentes. La regla de neutralidad fiscal —afirma el autor—, expresión ésta que, aunque no enteramente falsa, sí es equívoca, pues debe tomarse en cuenta que un impuesto no es nunca neutral en sus efectos, ni siquiera aunque se haga abstracción de los efectos resultantes de la aplicación de los rendimientos tributarios. NEUMARK, F. *Principios de la Imposición*. Instituto de Estudios Fiscales, 2a. edición, 1994, pp. 42, 280.

y la subsiguiente prohibición de vulnerarlo en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.<sup>46</sup>

El principio de neutralidad fiscal se relaciona con el criterio de proscripción de cualquier obstáculo que pueda impedir el libre comercio y la expansión internacional de la actividad económica. Está a favor de la no interferencia de los ordenamientos fiscales sobre los factores de la producción.

Los Estados miembros adoptaron el principio de imposición en el país de destino para la ordenación del comercio comunitario. Conforme a este principio, contenido en este artículo, las mercancías sólo están sometidas a imposición en el país de consumo. El Informe Timbergen recomendó la utilización de este principio, toda vez que permite suprimir la doble imposición y, además, limitar la tributación a las mercancías efectivamente consumidas en cada país, de manera que sólo los residentes comunitarios cumplen con el deber de contribuir. Este criterio se utiliza, entre otras cosas, por ser el que sigue, primero, el Tratado CECA y después, el GATT.<sup>47</sup>

---

La doctrina también habla de neutralidad exportadora cuando los inversores pagan el mismo importe en concepto de tributo por la misma cantidad invertida, sea cual sea el lugar en el que se efectúe la inversión y se refiere a la neutralidad importadora cuando exige que la inversión, sea cual sea su procedencia o país de origen, compita en igualdad de condiciones en el mercado de ese Estado. La primera se decanta por el procedimiento de la tributación en la residencia y por los impuestos directos, personales y genéricos. La segunda, por el predominio de la nacionalidad y la imposición en el país de la fuente. La doctrina normalmente es partidaria de la neutralidad exportadora, pues es la única que asegura la imposición general a un nivel tributario determinado. *Cfr.* GARCÍA PRATS, F.A. *El Establecimiento permanente*, Tecnos, 1996, p. 232.

<sup>46</sup> El principio de no discriminación dice el TJCE, está destinado a garantizar la absoluta neutralidad de los tributos internos respecto a la competencia entre mercancías nacionales e importadas dentro de la Comunidad Europea. Así, se asegura la libre circulación de mercancías en condiciones normales de competencia, mediante la supresión de cualquier forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios respecto a productos originarios de otros Estados miembros. Véase la STJCE de 27 de febrero de 1980, *Comisión/Francia*, Asunto 168/78, Rec., p. I.347; *Comisión/Italia*, Asunto 169/78, Rec. p. I.385, y *Comisión/Dinamarca*, Asunto 171/78, Rec., p. I.447. En el mismo sentido se pronuncia BERLÍN, D. *Las ayudas de Estado en materia fiscal y el Derecho comunitario*, Noticias CEE No.32/1987, p. 98.

<sup>47</sup> *Cfr.* CASADO OLLERO, G. *La aplicación judicial de las disposiciones fiscales del Tratado*. AA.VV. El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial. Dirigido por G.C. Rodríguez Iglesias y D. Liñán Nogueiras, Civitas, Madrid, 1993, pp. 952-953.

El GATT incluye este precepto en los apartados 1 y 2 del artículo III: "1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas inferiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.

2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, *directa ni indirectamente*, a impuestos u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, *directa o indirectamente*, a los productos nacionales similares.

Este principio debe, posteriormente, cambiarse por el principio de gravamen en origen. Tiene la ventaja de mayor sencillez y permite suprimir las fronteras fiscales, aunque sino existe un nivel óptimo de armonización fiscal provoca distorsiones en la libre circulación de bienes y servicios.<sup>48</sup>

La discriminación encubierta, es el empleo de un criterio de distinción, por parte del Estado nacional, en apariencia neutro que afecta de manera principal a la nacionalidad o a la residencia.<sup>49</sup> La discriminación contra los productos importados puede ser manifiesta si se aplica un impuesto diferente del aplicado al producto interno o aplicado con tipos más elevados.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha inclinado por una interpretación amplia del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, que abarca a todos los mecanismos fiscales que atentan contra la igualdad de tratamiento entre productos nacionales, así como contra las principales libertades comunitarias.

Al tener por finalidad asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, la prohibición contenida en este artículo debe aplicarse siempre que un gravamen fiscal pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos internos.<sup>50</sup>

Las ayudas de Estado no pueden ser utilizadas como instrumentos que excluyan la aplicación del mismo. Y se razona que este tipo de ayudas mal empleadas revisten conceptos tan usuales como las subvenciones, las exenciones de impuestos y tasas, las exenciones de tasas fiscales o los fraccionamientos y aplazamientos de pagos de deudas tributarias.<sup>51</sup> De este modo protege nuestro artículo un derecho de igualdad —como derecho individual— entre los contribuyentes comunitarios y no sólo entre productos, derecho que las autoridades deben salvaguardar en todo momento.<sup>52</sup>

---

Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1.” (La cursiva es nuestra). *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio*, Ginebra, Julio, 1986.

<sup>48</sup> FALCÓN y TELLA, R. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense-Marcial Pons, Madrid, 1988, p. 126.

<sup>49</sup> Cfr. GARCÍA PRATS, F.A. *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, p. 65.

<sup>50</sup> Quincena Fiscal 2/96, STJCE de 7 de diciembre de 1995, Asunto C-45/94, p. 43.

<sup>51</sup> MERINO JARA, I. *Fiscalidad y Unión Europea*. Jurisprudencia Tributaria 95/1997, p. 26.

<sup>52</sup> La sentencia 57/65 de 16 de junio de 1966 es muy importante porque es la primera vez que el TJCE ha afirmado la creación de derechos individuales por parte del artículo 95 TCE. Cfr. BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 41-42.

Los ordenamientos comunitarios que contienen el principio de igualdad de trato tienen efecto directo vertical y horizontal y pueden ser invocados contra los países comunitarios y frente a los particulares. Además, sirve como instrumento eficaz para la puesta en práctica de los demás principios y para el mantenimiento de la concurrencia y la garantía de la libre circulación de mercancías.

Es la sentencia *Halliburton Services* que se refiere a la discriminación que se produce por reservar las exenciones tributarias del ITPAJD que se adeuda por el comprador en los casos de cesiones o enajenaciones que tienen lugar con motivo de una reorganización societaria, STJCE de 12 de abril de 1994, la que estableció dos ideas básicas para la doctrina del principio comunitario de no discriminación fiscal: a) El principio de libertad de establecimiento reconocido en el antiguo artículo 52 del Tratado, hoy artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea, se aplica tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas; b) El Tratado de la Comunidad Europea prohíbe la discriminación encubierta ó indirecta en razón de la nacionalidad como la discriminación manifiesta ó directa.<sup>53</sup>

Lo anterior resulta de gran trascendencia pues el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas extiende la doctrina de la discriminación indirecta por razón de nacionalidad a los casos de discriminación por razón de la residencia. Además proyecta las exigencias de la igualdad sobre el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea.<sup>54</sup> Matizamos que la aplicación de disposiciones diferentes a presupuestos de hecho diferentes no determina necesariamente discriminación, salvo que fueran comparables ambas situaciones.<sup>55</sup>

La expresión “*gravará directa o indirectamente*” no debe interpretarse en un sentido fiscal estricto ni referirse a la imposición sólo, que siempre es indirecta, sino a su aplicación, a los efectos económicos y prácticos que produce la imposición en el libre mercado comunitario. Así, la prohibición de discriminar las mercancías tiene dos vertientes:

---

<sup>53</sup> Vid. DE ARESPOCHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*, Segunda edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 392; y STJCE de 12 de abril de 1994, *Halliburton Services*, Asunto 1793, Rec.p.I-1137 y ss. En el mismo sentido ver: CALDERÓN CARRERO, J. M. *Reorganización societaria, ITP y AJD y principio de interdicción de la discriminación por razón de la nacionalidad: notas a la STJCE de 12 de abril de 1994 (Asunto Halliburton Services)*, Quincena Fiscal número 3/1996.

<sup>54</sup> Así lo ha mantenido hasta ahora el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, excepto en el asunto WERNER, al que tendremos ocasión de volver más adelante, donde dijo que el trato diferente aplicado en razón de la residencia no era contrario al Derecho Comunitario al no existir ningún punto de conexión del supuesto de hecho con el ámbito de aplicación del Derecho Comunitario. Vid. STJCE de 26 de enero de 1993, Asunto 112/91, Rec., p. I-419 y ss.

<sup>55</sup> DE ARESPOCHAGA, J. *Planificación Fiscal Internacional*, Segunda edición, Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 393-394.

prohibición de gravar al libre comercio con impuestos a la importación e interdicción en el acceso al mercado comunitario, en ambos casos basta la potencialidad discriminatoria para estar en contra de la norma comunitaria.

*1.1.3. Ámbito de aplicación material: la definición de producto.* (“...los productos...”) El Tratado de la Comunidad Europea, exclusivamente para fines de aplicación, utiliza indistintamente los términos mercancía y producto como expresiones sinónimas.<sup>56</sup> Dentro de este ámbito no entran los servicios y el dinero,<sup>57</sup> solo cualquier otra cosa susceptible de comercializar lícitamente.<sup>58</sup> Como resultado de lo anterior, los impuestos sobre la renta y patrimonio no pueden ubicarse en esta naturaleza, tampoco a la fiscalidad sobre el tráfico de servicios, únicamente al Impuesto sobre el Valor Añadido y los impuestos indirectos sobre la producción o consumo de bienes específicos. Sin embargo, ello no quiere decir que la fiscalidad de los servicios se mantengan al margen de la restricción de discriminaciones, toda vez que también ella queda ligada a esta indicación, al tenor de los artículos 49 y siguientes del Tratado de la Comunidad Europea.<sup>59</sup>

<sup>56</sup> FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Libre Circulación de Mercancías*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen III, Editorial Civitas, Madrid, 1995, p. 4079.

<sup>57</sup> Por lo que respecta a la aplicabilidad de este precepto los fondos de ahorro depositados en una u otra moneda entran en el ámbito de aplicación del artículo 61.2 del Tratado de Roma, por tanto no constituyen productos —las monedas ó dineros— en el sentido del artículo 90, antiguo artículo 95, de dicho Tratado, así lo ha establecido el Tribunal de Luxemburgo en su Sentencia de 21 de septiembre de 1988, *Van Eycke/ASPA*, Asunto 267/86, fundamento jurídico 25.

<sup>58</sup> En relación al proceso de comercialización de los productos —y en esto cambia su criterio jurisprudencial respecto de las anteriores sentencias el TJCE— el uso de la normativa del país de comercialización solamente resulta lícito si puede ser justificada por una razón superior al interés general. El propósito no reside en impedir, más de lo necesario, el acceso de los productos al mercado del Estado de comercialización y evitar de ese modo que la industria nacional se aproveche de protección —que bien podría calificarse de medidas de efecto equivalente o restricciones cuantitativas a la importación o exportación—, la cual esta prohibida por el Derecho Comunitario. El sentido de la sentencia *Keck y Mithouard* se refiere a que no resulta razonable que una normativa influya de una determinada manera sobre el comercio intracomunitario para que sea aplicable el precepto 30 del Tratado de Roma, hoy artículo 28 del Tratado de la Comunidad Europea: se necesita además que las ventas de los productos importados resulten afectadas en mayor medida que las ventas de los productos nacionales. *Cfr.* Sentencia de 24 de noviembre de 1993, *Keck y Mithouard*, Asuntos acumulados C-276/91 y C-268/91, Rec. 1993, p. I-6097; y Joliet, R. *La libre circulación de mercancías; la sentencia Keck y Mithouard y las nuevas orientaciones de la jurisprudencia*. Gaceta Jurídica de la CE, Serie D-23, abril, 1995, pp. 26 y 31.

<sup>59</sup> Artículo 49. “En el marco de las disposiciones siguientes, las restricciones a la libre prestación de servicios dentro de la Comunidad serán progresivamente suprimidas, durante el periodo transitorio, para los nacionales de los Estados miembros establecidos en un país de la Comunidad que no sea el del destinatario de la prestación.

El Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, podrá extender el beneficio de las disposiciones del presente Capítulo a los prestadores de servicios que sean nacionales de un tercer Estado y se hallen establecidos dentro de la Comunidad.”

El artículo 90 solo es aplicable a los productos nacionales. La definición del concepto de productos nacionales es un elemento esencial para su aplicación.<sup>60</sup> Entendemos que un producto es nacional cuando se cultiva, fabrica, o comercializa en algún Estado de la Unión Europea y es apreciable en dinero.

La eventual discriminación en perjuicio de determinados productos no tiene necesariamente como consecuencia declarar que todo el sistema fiscal nacional es incompatible con el Derecho Comunitario, en especial con la norma que analizamos, habrá que atender a determinadas cuestiones, tales como la aplicación de gravámenes a todas las categorías de productos sin importar la procedencia u origen o que la desventaja sea mínima, parcial o que afecte sólo a una parte de productos.<sup>61</sup>

Otro punto de reflexión es el que se refiere a los productos que se ven obstaculizados por alguna medida de imposición ecológica.<sup>62</sup> Su impacto dentro del mercado común europeo puede dar lugar en ocasiones a obstaculizar la libre circulación de mercancías. La Unión Europea comienza a tener presión para armonizar estos impuestos.<sup>63</sup> El problema se centra en la distribución de las competencias tributarias entre la Unión Europea y las distintas comunidades autónomas que existen en el territorio comunitario.

*1.1.4. Ámbito espacial de la prohibición de discriminación fiscal.* (“...de los demás Estados miembros...”) Claramente hace referencia al libre comercio procedente de cualquier país comunitario. Este artículo no tiene aplicación cuando se trata de productos procedentes de países terceros.<sup>64</sup> Así lo ha declarado el Tribunal de Justicia de las Comuni-

<sup>60</sup> Cfr. Fundamento jurídico 17, STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodens BVG RSK Internationales/Inspecteur der Invoerrechten*, Asuntos acumulados 367/93 a 377/93, Rec. p. I-222 y ss.

<sup>61</sup> Vid. STJCE de 3 de julio de 1991, *Barr y Montrose*, asunto 355/89, Rec. p. I-3479, apartado 19.

<sup>62</sup> Existen varias denominaciones: impuestos verdes, ecotasas, imposición ecológica, entre otros. Su fin es alterar el comportamiento de los sujetos pasivos sobre los cuales recaen, para disuadirlos, a través de un mayor coste, de determinados comportamientos con efectos negativos sobre el medio ambiente.

<sup>63</sup> La Comisión plantea la necesidad de establecer unos gravámenes medio ambientales uniformes en toda la Comunidad Europea, de esta manera, aspectos como la fiscalidad de las aguas podría regularse a nivel comunitario y en consecuencia, se entraría en posible colisión con exacciones y tributos propios de las Comunidades Autónomas (tasas, precios públicos, etc), es la circunstancia de los preceptos relacionados con el agua. Cfr. CARBAJO VASCO, D. *Una nota sobre la armonización fiscal en la CEE y su incidencia en las potestades tributarias de las CCAA*, Revista Praxis Fiscal 3/1993, p. 629.

<sup>64</sup> Es jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (véase la sentencia de 10 de octubre de 1978, *Hansen*, Asunto 148/77, Rec., p. I-787, apartado 23 y ss.) que el artículo 95 del Tratado de Roma, hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, sólo es aplicable a los productos importados de los demás Estados miembros. De ello resulta que dicha disposición no es aplicable a los productos importados directamente de países terceros. Ver, también, fundamento jurídico 13., STJCE de 9 de junio de 1992, “*Simba SpA*”, Asunto 339/90.

dades Europeas, al delimitar el ámbito espacial sólo a los productos originarios de los países comunitarios, marco que en todo momento deben respetar los tratados internacionales comerciales que vinculan a la Unión Europea con terceros Estados.<sup>65</sup>

El Derecho Comunitario no utiliza la prohibición de las discriminaciones fiscales cuando se trata de géneros importados de países terceros,<sup>66</sup> la prohibición sólo se superpone a todos los productos originarios de cualquier Estado miembro así como a los oriundos de terceros países que se consideren en libre práctica de conformidad con el artículo 24 del Tratado de la Comunidad Europea.<sup>67</sup>

De forma reciente el Tribunal de Justicia en la STJCE de 22 de junio de 1993, *Diddier Tabouillot c. Directeur des Services Fiscaux de Meurthe-et-Moselle*, asunto C-248/96, sostuvo que el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea sólo es aplicable a las mercancías procedentes de los Estados miembros y, en su caso, a las mercancías originarias de países terceros, que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros. De ello resulta que dicha disposición no es aplicable a los productos importados directamente de países terceros.<sup>68</sup>

<sup>65</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria...ob. cit.*, p. 114.

<sup>66</sup> CASADO OLLERO, G. *La Aplicación Judicial...ob. cit.*, p. 955.

<sup>67</sup> Artículo 24.- "Se considerarán en libre práctica en un Estado miembro los productos procedentes de terceros países respecto de los cuales se haya cumplido, en dicho Estado miembro, las formalidades de importación y percibido los derechos de aduana y cualesquiera otras exacciones de efecto equivalente exigibles, siempre que no se hubieren beneficiado de una devolución total o parcial de los mismos." *Cfr.* La STJCE de 7 de mayo de 1987, *Cooperativa Co. Fruta*, asunto 193/85, Rec. 1987, p. 2085, por la que se declaró discriminatorio un impuesto italiano sobre el consumo de plátanos que gravaba unos plátanos de origen colombiano y procedencia belga en régimen de libre competencia.

<sup>68</sup> En este caso se planteó la aplicación del antiguo artículo 95 TCE, hoy artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, a productos provenientes de terceros Estados.

El Sr. Tabouillot es propietario de un automóvil modelo Corvette, de 5.735 centímetros cúbicos de cilindrada, puesto en circulación por vez primera el 1º. de enero de 1980 y matriculado por primera vez en Francia el 29 de mayo de 1992. La Administración Tributaria fijó la potencia fiscal de dicho vehículo en 33 CV. En 1994, y dado que el vehículo no llevaba el distintivo acreditativo del pago del Impuesto de Circulación correspondiente, la Administración Tributaria procedió a reclamar al Sr. Tabouillot la cantidad de 6.031 FF en concepto de dicho impuesto y 11.710 FF en concepto de la multa, correspondientes al periodo impositivo 1993-1994.

El impuesto de circulación está regulado en el Código General de Impuestos, a través de un impuesto de cuota variable, cuyos tramos impositivos comprenden diferentes potencias fiscales y se determinan por vía legislativa. A cada uno de los tramos impositivos se le asigna un coeficiente y la cuota variable del impuesto se obtiene multiplicando la tarifa básica, aprobada cada año por los Consejeros generales de los diferentes departamentos, por los coeficientes correspondientes al trato impositivo de que se trate.

El cálculo de la potencia fiscal de los automóviles particulares está desarrollado por dos circulares: Circular de 28 de diciembre de 1956 que determina la fórmula de cálculo de la potencia fiscal expresada en caballos de vapor y, en la práctica, el resultado de la aplicación de esta fórmula varía exclusivamente en función de la cilindrada del motor; y la circular 77-191, de 23 de diciembre de 1977 que estableció una nueva fórmula.

1.1.5. *Contenido de la prohibición de discriminación fiscal.* (“*con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza...*”) El artículo 90 se debe entender como una prohibición hacia los sistemas fiscales comunitarios que gravan dos veces un producto importado. Su contenido es la negativa de imposición de tributos discriminatorios. No se podrá imponer ninguna clase de gravámenes cuando lo que persigan sea proteger la producción nacional o un efecto discriminatorio.

Aquí se asoma la dificultad que contiene el artículo 90: la distinción entre tributo interno discriminatorio y exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. El primero puede mantenerse siempre que se supriman los efectos discriminatorios —carece de importancia que dicho efecto sea minúsculo o que afecte sólo a una pequeña gama de productos<sup>69</sup>—; el segundo se produce cuando el servicio que se presta no es de recepción obligatoria, pero ha de ser prestado efectivamente —no basta con la sola posibilidad de hacerlo—, debe reportar un beneficio general y particular para el importador —tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero—, y, por último, ha de existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

El tributo interno es el realizado por un Estado miembro y puede gravar elementos extranjeros. El artículo 90 lo que prohíbe es la imposición fiscal superior o con fines proteccionistas de productos procedentes de los demás países comunitarios.<sup>70</sup>

En el caso de un régimen de tributos internos discriminatorios, y por ello prohibidos por este artículo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dicho que no deberá considerarse, forzosamente, incompatible con dicho precepto todo el régimen fiscal del que forme parte.<sup>71</sup>

---

El Sr. Tabouillot estimó que el método de cálculo de la potencia administrativa de los automóviles particulares, que se utiliza para determinar su potencia fiscal, era contrario al artículo 95 TCE que la utilización de dos métodos de determinación de la potencia fiscal provocaba resultados desfavorables para los vehículos comprados fuera de Francia para ser importados en este país y por consiguiente, podría entorpecer el libre comercio intracomunitario.

Naturalmente Sr. Tabouillot se inconformó e interpuso recurso ante la Administración Tributaria. Dicho recurso fue desestimado, por lo que procedió a interponer recurso judicial contra el Directeur des Services Fiscaux de Meurthe-et-Moselle, quien eleva cuestión prejudicial de validez.

*Vid.* STJCE de 18 de diciembre de 1997, Didier Tabouillot c. Directeur des Services Fiscaux de Meurthe-et-Moselle, asunto C-284/96. Carpeta 2, EuroFiscal, Bruselas, 1997.

<sup>69</sup> *Cfr.* STJCE de 7 de mayo de 1987, Asunto 193/85, Rec., p. I-2085 y STJCE de 10 de octubre de 1978, Asunto 148/77, citada por FALCÓN y TELLA, R. Tributo interno discriminatorio. Enciclopedia Jurídica Básica, tomo IV, Civitas, 1995, pp. 6718-6719. En similar sentido se pronuncia Aparicio Pérez, A. Criterios y principios...*ob. cit.*, p. 91.

<sup>70</sup> *Cfr.* SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las normas de los tratados comunitarios sobre fiscalidad europea*. Anuario Jurídico y Económico Escurialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII-1999, p. 233.

<sup>71</sup> STJCE de 9 de junio de 1992, *Simba SpA*, Asuntos acumulados 228/90, 229/90, 230/90, 231/90, 232/90, 233/90, 234/90 y 353/90, Rec.p. I-3713 y ss.

Además la prohibición de discriminación fiscal contiene la comparación entre productos importados y productos nacionales, circunstancia importante para apreciar la existencia o no de discriminación. Más adelante analizaremos los dos términos de la comparación. Por ahora, interesa destacar que la mención “*con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza...*” abarca todo tipo de gravamen fiscal o parafiscal, incluso tasas con destino concreto.<sup>72</sup>

*1.1.6. Imposición superior.* (“...superiores a los que graven directa o indirectamente...”) En el supuesto de que se imponga alguna obligación tributaria, deberá ser inferior o guardar una equidad respecto a la carga impuesta a los productos nacionales, y no podrá ser disfrazada con el objeto de dar una falsa apariencia de igualdad entre las obligaciones fiscales a las exportaciones o a las importaciones.

La expresión “directa” debe entenderse como imposiciones que gravan el producto acabado. Mientras que la expresión “indirectamente” se refiere a las imposiciones que recaen en las diferentes etapas de producción.<sup>73</sup>

Las normas de igualdad de trato, ha admitido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, no sólo prohíben las discriminaciones ostensibles, sino, también, cualquier otra manera de discriminación que, aunque aplique otros criterios de distinción, conduzca al mismo resultado.<sup>74</sup>

Por los mismos motivos, obliga a establecer una proporción equitativa entre las sanciones cometidas, en su caso, con ocasión de importaciones y aquéllas realizadas en operaciones de régimen interior, so pena de ser discriminatorias y por ello ser contrarias al Derecho Comunitario.<sup>75</sup>

Una excepción la podemos encontrar en la aplicación de tipos de gravamen diferentes que sirven para incentivar determinadas categorías que fomentan el uso de ciertas materias primas, la utilización de excedentes o el apoyo a los derivados de productos agrícolas frente a productos químicos.<sup>76</sup> De esta forma, el Tribunal de Justicia de las Comunidades

---

<sup>72</sup> FERNÁNDEZ ARROYO, D.P. *Libre Circulación de Mercancías*. Enciclopedia Jurídica Básica, volumen III, Editorial Civitas, Madrid, 1995, p. 4082.

<sup>73</sup> Cfr. BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pp. 26-48.

<sup>74</sup> Vid. Por todas: STJCE de 12 de febrero de 1974, *Sotgiu*, asunto 152/75, Rec. p. I-153, F.J.14.

<sup>75</sup> Vid. STJCE de 2 de agosto de 1993, *Comisión/Francia*, Asunto 276/91, Rec. p. I-4413 y ss.

<sup>76</sup> Vid. SSTJCE de 14 de enero de 1981, Asuntos 140/79 y 46/80, relativas a la diferente tributación en Italia del alcohol de origen agrícola y el sintético. CAAMAÑO ANIDO, M.A. y J.M. CALDERÓN CARRERO. *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, 1992-1995, La Ley-Actualidad, Valladolid, 1996, p. 157.

Europeas ha admitido la posibilidad de emplear el tributo como instrumento de política económica, a condición de que se aplique sin discriminación frente a los productos importados.

*1.1.7. Definición de similitud.* (“...los productos nacionales similares...”) Es un complemento coherente con lo enunciado en los artículos 2, 3 y 34 del mismo Tratado,<sup>77</sup> ya que asegura toda exclusión de discriminación en el abastecimiento del mercado. Éste debe ser acorde con las necesidades del consumidor final. La prohibición de que los Estados miembros graven productos de otros Estados con tributos internos que benefician indirectamente a otras producciones, tiene aquí un objetivo preciso: que los productos mantengan la relación de competencia de cara al consumidor.

La expresión “similares” tiene su referente en aquellos productos que presentan propiedades análogas para los consumidores o que responden a las mismas necesidades que demandan, dentro de las relaciones normales en la competencia entre productos. El adjetivo no es baladí. Es en función de un criterio no de identidad estricta sino de analogía y comparación de los precios de venta de los productos de que se trata, como debe determinarse el campo de aplicación del primer párrafo del artículo 90.<sup>78</sup>

La similitud de los productos se refiere a las características intrínsecas de los mismos, como la composición, procedimientos de fabricación o, en algunos casos, cualidades especiales. También existe similitud cuando se considera que los productos se sitúan en la misma clasificación fiscal, aduanera o estadística.<sup>79</sup> Estos últimos criterios tienen

---

<sup>77</sup> Estos artículos hacen referencia a los objetivos y principios de la Comunidad Europea, la cual deberá excluir toda discriminación entre productores o consumidores de la Comunidad. Cfr: STJCE de 19 de octubre de 1977, Asuntos 117/46 y 16/77. Rec. 1977, p. 1753, citada en Robles Morchón, G. *Los derechos fundamentales en la Comunidad Europea*, Ceura, Madrid, 1988, p. 84.

<sup>78</sup> En la sentencia de 17 de febrero de 1976, *Rewe*, Asunto 45/75, el Tribunal de Justicia establece un doble requisito para que una diferencia de trato fiscal sea susceptible de examinarse en el ámbito del artículo 95, hoy 90. Primero, que los productos a comparar presenten propiedades análogas, y segundo, que, simultáneamente, respondan a las mismas necesidades de los consumidores. A continuación el Tribunal estudia el origen de los productos, proceso de fabricación, el producto final, así como su eventual carácter sustitutivo de cara a los consumidores. Cfr: SACCHETTO, C. *Non-Discrimination Rules in International Taxation*. 47th Congress to be held in Florence, Italy, october 3-7, 1993, pp. 20-21; SSTJCE de 27 de febrero de 1980, Comisión/Francia, Asunto 168/78, Rec.p.1-347; Comisión/Italia, Asunto 169/78, Rec. p. 1-385. CAAMAÑO ANIDO, M. A. y CALDERÓN CARRERO, J. M. *Jurisprudencia Tributaria... ob. cit.*, p. 200. En el mismo sentido Cfr: STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodens BV*, Asuntos acumulados C-376/93 a C-377/93, *Quincena Fiscal 20/95*, pgs. 45-46.; CASADO OLLERO, G. *El artículo 95 del Tratado... ob. cit.*, p. 403 y FALCÓN y TELLA, R. *Introducción al Derecho...ob. cit.*, p. 128.

<sup>79</sup> *Martín Queralt, J. Martínez Lafuente, A. La Política Fiscal Europea*. Capítulo XXXV, Tratado de Derecho Comunitario, Tomo III, Civitas, Madrid, 1986, p. 292.

poca importancia para el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas porque una clasificación así no explica ninguna similitud.<sup>80</sup>

1.1.8. Prohibición de proteccionismo fiscal a la producción nacional. (“*Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones*”). El efecto proteccionista de esta segunda parte del artículo 90, no hay que confundirlo con el efecto discriminatorio de la primera parte. El segundo párrafo es un complemento consecuente de la primera parte del citado artículo, contiene una regla adicional de la primera (la no discriminación), que alcanza cualquier otra forma de proteccionismo fiscal indirecto en relación a los productos importados que, sin llegar a ser similares a los nacionales, se encuentran con éstos en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial. Se debe de tratar, en todos los casos, de relaciones duraderas y no ocasionales.<sup>81</sup>

El propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas lo interpreta en el sentido anteriormente expuesto. Esta situación flexibiliza un poco la prohibición del artículo 90.<sup>82</sup> Pero lo que aquí interesa verificar es si esta carga fiscal sobre las relaciones de competencia puede ejercer o no influencia en la libre circulación de mercancías, y lo haga de tal modo que reste potencia en el consumo de productos importados en beneficio de la producción local.

Como, acertadamente, apunta Sacchetto, sorprende que esta norma, tan clara en su estructura y jurídicamente perfecta, haya podido desper-

---

<sup>80</sup> SACCHETTO, C. *Il divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordenamiento italiano*. Diritto e Pratica Tributaria, 1984, número 2,1., p. 499 y ss. También ver: SANTA BÁRBARA-RUPÉREZ, J. *Las normas de los tratados comunitarios sobre ficalidad europea*. Anuario Jurídico y Económico Escorialense, San Lorenzo del Escorial, XXXII-1999, p. 236.

<sup>81</sup> *Cfr.* FALCÓN y TELLA, R. *Tributo interno... ob. cit.*, pp. 6718-6719. No es lo mismo aplicar la primera parte del artículo 95, que exige proceder a una comparación fundamentalmente aritmética de la carga tributaria soportada por los productos nacionales e importados, que el artículo 95 en su segunda parte, que obliga a ver una apreciación económica de los posibles efectos del sistema tributario interno. CASADO OLLERO, G.; FALCÓN y TELLA, R.; Lozano Serrano, C.; y Simón Acosta, E. *Cuestiones Tributarias Prácticas*, 2a. ed. La Ley, Madrid, 1990, p. 998.

<sup>82</sup> *Cfr.* Sentencia de 4 de marzo de 1986, *Johnnie Walker*, asunto 243/84, Rec.p.I-875 y ss., en la cual se declaró que el whisky escocés no es un producto similar a los vinos de frutas tipo licor y estos no son compatibles, por lo que los Estados pueden establecer un sistema diferenciado de tributación, en función de criterios objetivos, que sean compatibles con los fines del Tratado. *Vid.* También: DOCAVO ALBERTI, L. *Jurisprudencia Tributaria... ob. cit.*, pp. 53-56. En similar sentido ver sentencias de 9 de julio de 1987, *Comisión/Bélgica*, 365/85, Rec.p. I-3299, apartado 7 y STJCE de 9 de julio de 1987, *Comisión/Bélgica*, Asunto 356/86, Rec. p. I-3299.

tar tantos problemas de interpretación doctrinal y jurisprudencial; lo cierto es que la diferencia entre la primera parte y la segunda del artículo 90, reside en la forma como se realiza la discriminación fiscal,<sup>83</sup> esa diferencia es la protección indirecta hacia la producción nacional.

De todo lo anterior podemos concluir que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exige dos requisitos para que una diferencia de trato fiscal sea susceptible de examinarse a la luz del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

1. Que los productos a comparar presenten propiedades análogas.
2. Que simultáneamente respondan a las mismas necesidades de los consumidores, analizando el origen de los productos, proceso de fabricación, producto final y su eventual carácter sustitutivo para los consumidores.

Asimismo las prohibiciones de discriminación establecidas en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

1. Son aplicables a los productos originarios en la Unión Europea;
2. Son aplicables a los productos en libre circulación dentro de la Unión Europea, esto es, aquellos productos originarios de terceros estados que se encuentren dentro del territorio comunitario; y
3. No son aplicables a productos provenientes de terceros estados.

### 2.1. *La desgravación fiscal a la exportación del artículo 91 del Tratado de la Comunidad Europea*

En secuencia lógica, el artículo 91 del Tratado de la Comunidad Europea, hace referencia a las exportaciones de mercancías dirigidas hacia los Estados miembros.<sup>84</sup> Dicho mandato jurídico se aplica sólo a las ex-

---

<sup>83</sup> Escribe con acierto SACCHETTO: "son tres los presupuestos aplicativos de la prohibición del apartado 2: a) la mayor imposición; b) la relación de competencia y el carácter sustituible de los productos, que deberá verificarse en el caso concreto; c) una última condición no exigida, en cambio, para la aplicación del apartado 1: el objetivo proteccionista." SACCHETTO, C. *Il divieti di discriminazione contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte de Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*. Diritto e Pratica Tributaria, 1984, número 2,1., p. 499. También consultarse CASADO OLLERO, G. *La Aplicación Judicial... ob. cit.*, p. 972. Dentro de la escuela italiana los que mejor han tratado el asunto son: SACCHETTO, C. *Il Divieti di Discriminazione Contenuti nell'art.95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento Italiano*. Diritto e Pratica Tributaria PIT1, 1984, pp. 499,500, y 504., y de manera más reciente AMATUCCI, F. *Il principio di non discriminazione fiscale*. Jovene editore, Napoli, p. 171.

<sup>84</sup> Artículo 91.- "Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquéllos con que hayan sido gravados directa o indirectamente".

portaciones destinadas a otras naciones comunitarias, ya que las exportaciones a terceros países se moderan en el artículo 112.1 del mismo Tratado.<sup>85</sup> Por añadidura, fija el montante máximo de los reembolsos a la exportación, pero no impide que los Estados acepten el reembolso de un impuesto inferior al soportado antes de la exportación. En esta última premisa no se estaría ante un impuesto a la exportación,<sup>86</sup> incluso si el resultado económico de una restitución inferior a la carga fiscal soportada fuese comparable al de un impuesto.<sup>87</sup>

A su vez, esta norma, instaura la prohibición de subvenciones fiscales, cuando se trata de exportaciones a otras naciones comunitarias, y de asignaciones de reembolsos por impuestos interiores que rebasen lo que efectivamente se ha percibido de manera directa o indirecta, a título de impuestos interiores sobre la mercancía exportada. Como antes hemos dicho, la expresión “directa” se refiere a los impuestos que gravan el producto terminado, mientras que la expresión “indirectamente” hace alusión a los impuestos con los que se gravan, en cada una de las fases de producción, las materias primas o los productos semifabricados, utilizados en la fabricación de las mercancías.

## 2.2. *La excepción a la fiscalidad directa*

Por último, el artículo 92 del Tratado de la Comunidad Europea<sup>88</sup> excluye la aplicación del principio de imposición en destino para los impuestos directos.<sup>89</sup> Este —siguiendo a Burgio— no se basa en crite-

---

<sup>85</sup> Artículo 112.1.- “Sin perjuicio de los compromisos contraídos por los Estados miembros en el marco de otras organizaciones internacionales, los regímenes de ayudas concedidas por los Estados miembros a las exportaciones hacia terceros países se armonizarán progresivamente, en la medida necesaria para evitar que se falsee la competencia entre las empresas de la Comunidad”.

<sup>86</sup> Los impuestos a las exportaciones están prohibidos por el artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea que dice: “Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.”

<sup>87</sup> CASADO OLLERO, G. *Fundamento jurídico... ob. cit.*, p. 216.

<sup>88</sup> Artículo 92.- “En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones de los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, por mayoría cualificada y a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado.”

<sup>89</sup> Las ventajas del gravamen en destino, las cuales se basan en el postulado de que los impuestos directos no pueden ser trasferidos a los costos de producción y por ende al precio del producto exportado, determinaron la adopción de este sistema en el marco del GATT y de la OCDE.

rios científicos sino en consideraciones empíricas, para intentar limitar la tendencia a reembolsar, en la medida de lo posible, las cargas fiscales a la exportación.<sup>90</sup> En síntesis, prohíbe emplear exoneraciones o reembolsos a las exportaciones favoreciendo la salida de productos nacionales hacia la Unión Europea.

La excepción que contiene este artículo en relación a las medidas proyectadas previamente por los Estados miembros, se encuentra sujeta a una autorización por el Consejo siempre y cuando la propuesta venga de la Comisión y se trate de impuestos directos relacionados con los productos comunitarios.

#### IV. CONCLUSIONES

1. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas amplía el contenido de las libertades comunitarias configurándolas como normas que protegen y garantizan la ejecución efectiva de dichas libertades frente a toda restricción, directa o indirecta, de naturaleza fiscal o de cualquier otra que obstaculice el comercio comunitario.

2. Medida de efecto equivalente es toda norma comercial que los Estados comunitarios imponen a los productos importados y que es susceptible de distorsionar, entorpecer o falsear, directa o indirectamente, actual o potencialmente el comercio intracomunitario. Se encuentran prohibidas por el Derecho Comunitario.

3. Los requisitos para ver una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana son:

- a. El servicio no debe ser de recepción obligatoria.
- b. Debe ser prestado efectivamente, no basta la sola posibilidad.
- c. Debe reportar un beneficio general y particular para el importador.
- d. Tampoco puede ser la contraprestación de un servicio aduanero.
- e. Debe existir una proporción entre el costo y el servicio prestado.

4. Las ayudas estatales son mecanismos de protección económica que falsean la libre competencia y que son utilizados por los Estados miembros, generando dificultades económicas, frente al endurecimiento de la competencia.

5. Los Estados miembros reconocen en el artículo 87 como incompatibles con el Derecho comunitario las ayudas de que se trata y así se han

---

<sup>90</sup> BURGIO, M. *Derecho Fiscal Europeo*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, p. 48.

comprometido a no instrumentarlas salvo las excepciones contenidas en el Tratado de la Comunidad Europea. Además, han convenido someterse a procedimientos especiales para suprimir las ayudas existentes, como para instituir nuevas. Este compromiso obliga en cuanto Estado, pero no produce derechos en la esfera de los justiciables, excepto el último párrafo del artículo 88 del Tratado.

6. El principio comunitario de no discriminación en el ámbito de la fiscalidad indirecta prohíbe las ayudas públicas y todo tipo de subvencionismo fiscal cuando los efectos en el mercado comunitario sean discriminatorios de productos de origen comunitario.

7. Para que las ayudas puedan considerarse incompatibles con el Derecho comunitario hay que atender a los siguientes requisitos:

- a) Han de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros;
- b) Han de ser otorgadas por los Estados miembros o con fondos estatales;
- c) Han de falsear o amenazar con falsear la competencia, y
- d) Han de favorecer a determinadas empresas o producciones.

8. La interpretación del principio de no discriminación, en materia de fiscalidad indirecta, que realiza la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas contribuye para debilitar el ejercicio del poder tributario y del poder de imposición de los Estados miembros que no pueden ejercerse respecto de ninguna clase de tributos indirectos en *circunventio legis* al Derecho Comunitario y sus principios.

9. El principio comunitario de no discriminación, contenido en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, persigue un objetivo principal: realizar el mercado interior y el libre intercambio de mercancías con el respeto absoluto a las libertades fundamentales de Tratado de la Comunidad Europea; por ello cada vez que un Estado miembro quiera aplicar una norma sobre fiscalidad indirecta tendrá que respetar el Derecho comunitario y, en su caso, acudir a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para saber cual es el efecto sobre la legislación nacional y así, no distorsionar el mercado interior.

En relación a la libre circulación de mercancías los Estados miembros en condiciones normales y mediante la eliminación de distorsiones al mercado comunitario, o de cualquier otra forma de protección que pueda resultar de la aplicación de tributos internos discriminatorios frente a productos de otros Estados miembros, garantizarán la perfecta

neutralidad de los tributos internos desde el punto de vista de la competencia entre productos nacionales y productos importados.

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que, de conformidad con el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea debe existir entre productos nacionales e importados de otros Estados comunitarios.

10. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exige dos requisitos para que una diferencia de trato fiscal sea susceptible de examinarse a la luz del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

1. Que los productos a comparar presenten propiedades análogas.
2. Que simultáneamente respondan a las mismas necesidades de los consumidores, analizando el origen de los productos, proceso de fabricación, producto final y su eventual carácter sustitutivo para los consumidores.

Por otra parte, las prohibiciones de discriminación establecidas en el artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea:

1. Son aplicables a los productos originarios en la Unión Europea;
2. Son aplicables a los productos en libre circulación dentro de la Unión Europea, esto es, aquellos productos originarios de terceros Estados que se encuentren dentro del territorio comunitario; y
3. No son aplicables a productos provenientes de terceros Estados.

Los artículos 90, 91 y 92 del TCE señalan los límites negativos de los Estados comunitarios al indicar los criterios en materia de libre circulación de mercancías (fiscalidad indirecta). Se trata de una regulación con base en disposiciones aduaneras, imposición que se configura como instrumento de política comercial más que de política fiscal.

En suma, en el Derecho Comunitario, a través del artículo 90 del Tratado de la Comunidad Europea, se proyecta la cláusula fijada en el Derecho Internacional de no discriminación fiscal en detrimento de productos importados de otros países miembros contenida en el artículo III, párrafo 2, del Tratado GATT.