

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(/../../css/generic.css); EUR-Lex - 61996J0028 - ES

Avis juridique important

|

61996J0028

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 17 de septiembre de 1997. - Fazenda Pública contra Fricarnes SA. - Petición de decisión prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - Tasa nacional de comercialización de carnes - Exacción de efecto equivalente - Tributo interno - Impuesto sobre el volumen de negocios. - Asunto C-28/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-04939

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1 Disposiciones fiscales - Tributos internos - Concepto

(Tratado CE, art. 95)

2 Libre circulación de mercancías - Derechos de aduana - Exacciones de efecto equivalente - Tributos internos - Tasa que grava los productos nacionales e importados, pero que redundan exclusivamente en beneficio de los primeros o los beneficia más - Criterios de calificación

(Tratado CE, arts. 9, 12 y 95)

3 Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Prohibición de percibir otros impuestos que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios - Objetivo - Concepto de «impuestos sobre el volumen de negocios» - Alcance - Tasa percibida únicamente sobre determinados productos - Exclusión

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 33)

Índice

4 Las cargas pecuniarias que resultan de un sistema general de tributos internos que se aplican sistemáticamente, según los mismos criterios, tanto a los productos nacionales como a los productos importados están comprendidas, en principio, en los artículos 95 y siguientes del Tratado.

5 Una tasa de comercialización de carnes percibida indistintamente sobre los productos nacionales y los productos importados constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, prohibida por los artículos 9 y 12 del Tratado, si sus ingresos se destinan a financiar actividades de las que únicamente se benefician los productos nacionales gravados y si las ventajas que de ello derivan compensan íntegramente la carga que éstos soportan; si dichas ventajas sólo compensan una parte de la carga que recae sobre los productos nacionales, constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado, y debe ser objeto de una reducción proporcional.

Cuando las actividades financiadas por el tributo benefician a los productos nacionales y a los productos importados gravados, pero los primeros obtienen de ello un beneficio proporcionalmente más importante, el tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana o un tributo interno discriminatorio, en la medida en que la ventaja obtenida por los productos nacionales gravados compense íntegramente o sólo en parte la carga que soportan.

De ello se deduce que, para determinar la calificación jurídica de las tasas de comercialización de carnes y despojos, así como sobre los rumiantes, y de la tasa contra la peste porcina, corresponde al órgano jurisdiccional nacional examinar

- si los ingresos procedentes de los tributos, destinados específicamente a combatir las enfermedades del ganado criado en el territorio nacional, no redundan exclusivamente en beneficio de los animales de origen nacional o, por lo menos, si proporcionalmente no los benefician más que a los animales importados;

- si los ingresos procedentes de todos los tributos de referencia son afectados únicamente a la regularización del comercio con los demás Estados miembros de los productos gravados por los tributos;

- si el encuadramiento institucional de las organizaciones representativas de los agentes económicos interesados y la aplicación de los regímenes de ayudas y de los incentivos financieros y fiscales, nacionales y comunitarios, en favor de la industria y la distribución agro-alimentarias, a los que es destinada una parte de los ingresos de los tributos controvertidos, benefician exclusivamente a la producción nacional o si proporcionalmente la benefician más que a los productos importados.

6 Dado que el objeto del artículo 33 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, es evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último, esta disposición no se opone a la percepción de una tasa que grava únicamente determinados productos, que no es proporcional al precio de dichos productos ni se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución y que no se aplica sobre el valor añadido de los productos. En efecto, por no tener ninguna de las características del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha tasa no grava la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Partes

En el asunto C-28/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Fazenda Pública

y

Fricarnes SA,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 9, 12 y 95 del Tratado CE, así como del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissechet y M. Wathelet (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. G. Tesauro;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de la Fazenda Pública, por la Sra. Maria Aldina Moreira, Abogada de Lisboa;

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. Luís Fernandes, Director del Serviço de Assuntos Jurídicos de la Direcção-Geral dos Assuntos Comunitários del Ministério dos Negócios Estrangeiros y Rui Barreira, Consultor del Centro de Estudos Jurídicos da Presidência do Conselho de Ministros, en calidad de Agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. António Caeiro, Consejero Jurídico, y Enrico Traversa, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de Fricarnes SA, representada por Me Olivier Brusson, Abogado de Hauts-de-Seine; del Gobierno portugués, representado por el Sr. Luís Fernandes, y de la Comisión, representada por el Sr. António Caeiro, expuestas en la vista de 28 de noviembre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de enero de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 4 de octubre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de febrero de 1996, el Supremo Tribunal Administrativo planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 9, 12 y 95 del Tratado CE, así como del artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Fazenda Pública (Ministerio de Hacienda portugués) y la sociedad Fricarnes (en lo sucesivo, «Fricarnes»), que versaba sobre el impago por parte de ésta de las tasas de comercialización de carnes y despojos, así como sobre los rumiantes y de la tasa contra la peste porcina (en lo sucesivo, «tasas de comercialización de carnes»).

3 Con arreglo al artículo 1 del Decreto Legislativo nº 343/86, de 9 de octubre de 1986, la tasa sobre las carnes y despojos grava las carnes y despojos frescos o congelados y los huevos de origen nacional o importados que se destinen al consumo público. En la época del litigio principal, a dicha tasa se aplicaban los tipos siguientes:

«1) Carnes y despojos de bovino, porcino, caprino y equino: 3 ESC/kg;

2) Carnes y despojos de aves: 1,5 ESC/kg;

3) Docena de huevos: 1,2 ESC.»

4 La tasa sobre los rumiantes fue establecida por el Decreto Legislativo nº 240/82, de 22 de junio de 1982. Los ingresos procedentes de esta tasa estaban destinados específicamente a la lucha contra las enfermedades de los rumiantes. A tenor de los apartados 1 y 2 de su artículo 1, gravaba «la carne sacrificada o importada» para consumo en el territorio portugués.

5 En cuanto a la tasa contra la peste porcina, fue introducida por el Decreto Legislativo nº 44158, de 17 de enero de 1962, y sus tipos fueron actualizados en varias ocasiones.

6 Inicialmente, los ingresos procedentes de dichas tasas correspondían a la Junta Nacional dos Produtos Pecuários, organismo de coordinación económica creado en 1939.

7 A raíz de la adhesión de la República Portuguesa a las Comunidades Europeas, todos los derechos y competencias de este organismo fueron transferidos, mediante el Decreto Legislativo nº 15/87, a un organismo público de nueva creación, el Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas (en lo sucesivo, «IROMA»).

8 El apartado 4 del artículo 3 del Decreto Legislativo nº 15/87 encomendó al IROMA, organismo dotado de personalidad jurídica y de autonomía patrimonial y administrativa, la gestión y coordinación de los mercados de los productos agrícolas y pecuarios. Más precisamente, a dicho organismo se le confirieron las siguientes atribuciones: la constitución de las garantías institucionales previstas para los referidos productos por los sistemas nacionales y comunitarios de intervención, de precios y de concesión de primas, ayudas y subvenciones [letra b)]; la gestión

de los mecanismos financieros nacionales o comunitarios establecidos para apoyar las acciones de intervención, regularización, orientación y organización de los mercados de que se trata [letra c)]; el seguimiento de la evolución y del funcionamiento de los mercados agrícolas y pecuarios en Portugal y en los demás Estados miembros [letra d)]; la reglamentación y regularización del comercio exterior de los productos agrícolas y pecuarios [letra e)]; la participación nacional en la gestión de los mercados comunitarios de dichos productos [letra f)]; la colaboración con la Administración nacional y con los servicios competentes de la Comisión, en particular, para la recogida y difusión de informaciones sobre el funcionamiento de dichos mercados [letra g)]; la colaboración con las organizaciones representativas de los agentes económicos interesados en el funcionamiento de los mercados de que se trata [letra h)]; la información y la formación de los productores, industriales, comerciantes y consumidores del sector [letra i)]; la iniciativa legislativa en materia de regularización, orientación y organización de los referidos mercados [letra j)], y, por último, la gestión de los mataderos [letra l)].

9 Con la aprobación del Decreto Legislativo nº 282/88 de 12 de agosto de 1988, todas estas competencias, salvo la gestión de los mataderos, fueron transferidas a un nuevo organismo, el Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola (en lo sucesivo, «INGA»), que se agregó al IROMA.

10 Este último siguió percibiendo, no obstante, la mitad de los ingresos procedentes de las tasas objeto del litigio principal, dado que la otra mitad quedaba atribuida al INGA.

11 Después, el Decreto Legislativo nº 56/90, de 13 de febrero de 1990, creó una nueva Dirección especializada en el Ministerio de Agricultura, la Direcção-Geral dos Mercados Agrícolas e da Indústria Agro-Alimentar (en lo sucesivo, «DGMAIAA»). Mediante este mismo Decreto, todas las competencias anteriormente atribuidas al IROMA y al INGA (artículo 6), así como otras numerosas competencias específicas en la gestión y regularización de los mercados de los productos agrícolas y pecuarios, fueron transferidas a la DGMAIAA (artículo 2).

12 Así, a tenor del apartado 2 del artículo 2 del Decreto Legislativo nº 56/90,

«A la DGMAIAA le corresponde, en especial:

[...]

f) encuadrar institucionalmente las organizaciones representativas de los agentes económicos interesados, de forma que se garantice su colaboración en el funcionamiento y la gestión de los mercados agrícolas y pecuarios, así como en la definición de la estrategia de desarrollo de la industria y de la distribución agro-alimentarias;

[...]

i) elaborar programas y planes con miras a aplicar a la industria y a la distribución agro-alimentarias los regímenes de ayudas y los incentivos financieros y fiscales nacionales y comunitarios;

[...]».

13 Posteriormente, al entrar en vigor el Decreto Legislativo nº 284/91, de 9 de agosto de 1991, una parte del producto de las tasas de que se trata fue afectada, en un 15 %, a la DGMAIAA. En consecuencia, desde aquel año el producto global de dichas tasas fue repartido entre la DGMAIAA, el INGA y el IROMA.

14 La tasa de comercialización de carnes fue objeto de un procedimiento por incumplimiento. Sin embargo, el asunto fue archivado el 20 de noviembre de 1991, dado que la Comisión llegó a la conclusión de que los ingresos procedentes de la tasa servían para promover la comercialización

de los productos gravados, sin discriminación alguna por razón de su origen. La tasa sobre los rumiantes y la tasa contra la peste porcina fueron objeto, asimismo, de un procedimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado, por estimar la Comisión que eran incompatibles con el artículo 95 del Tratado. Este procedimiento fue archivado en 1994 debido a que en 1993 las autoridades portuguesas habían abolido las tres tasas.

15 El IROMA inició contra Fricarnes un procedimiento de apremio reclamando un importe de 8.851.045 ESC, correspondiente al impago de las tasas de comercialización de carnes y despojos, sobre los rumiantes y contra la peste porcina, devengadas en 1992.

16 Fricarnes formuló oposición ante el Tribunal Tributário de Lisboa contra la providencia de apremio dictada en dicho procedimiento, alegando la inconstitucionalidad de las tasas de que se trata. El Juez de Primera Instancia estimó la oposición, por considerar que dichas tasas eran incompatibles con los artículos 9 y 12 del Tratado.

17 La Fazenda Pública recurrió en apelación contra dicha sentencia ante el Supremo Tribunal Administrativo, que decidió suspender el procedimiento para plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Son las "tasas" controvertidas, con las características antes referidas, propias de un impuesto, contrarias a los párrafos primero y segundo del artículo 95 del Tratado de Roma?

2) ¿Pueden considerarse los citados gravámenes como exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de importación, prohibidos por los artículos 9 y 12 del citado Tratado?

3) ¿Deben considerarse estos gravámenes como impuestos sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33 de la Sexta Directiva, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 378 del Acta de Adhesión de Portugal a la CEE o en cualquier otra disposición legal comunitaria?»

Sobre las cuestiones primera y segunda

18 Mediante sus dos primeras cuestiones, el órgano jurisdiccional nacional solicita esencialmente que se dilucide si unas tasas como las controvertidas pueden constituir exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana de importación en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado o tributos internos discriminatorios prohibidos por el artículo 95 del Tratado.

19 Procede recordar, en primer lugar, que las disposiciones referentes a las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el sistema del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a estas dos categorías (sentencias de 8 de julio de 1965, Deutschmann, 10/65, Rec. pp. 601 y ss., especialmente p. 607; de 16 de junio de 1966; Lütticke, 57/65, Rec. pp. 293 y ss., especialmente p. 303, y de 2 de agosto de 1993, Celbi, C-266/91, Rec. p. I-4337, apartado 9).

20 Según reiterada jurisprudencia, toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, y que grave las mercancías por el hecho de cruzar la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 9, 12, 13 y 16 del Tratado, aunque no sea percibida en favor del Estado (véase, en particular, la sentencia de 9 de noviembre de 1983, Comisión/Dinamarca, 158/82, Rec. p. 3573, apartado 18).

21 En cambio, las cargas pecuniarias que resultan de un régimen general de tributos internos que graven sistemáticamente, según los mismos criterios, los productos nacionales y los productos importados están sujetas a lo dispuesto por los artículos 95 y siguientes del Tratado (sentencia Celbi, antes citada, apartado 11). Estas normas prohíben que un Estado miembro grave directa o

indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares o que puedan proteger otras producciones nacionales. El criterio de aplicación del artículo 95 es, por consiguiente, el carácter discriminatorio o proteccionista de dichos tributos (véase, en especial, la sentencia de 16 de diciembre de 1992, Lornoy y otros, C-17/91, Rec. p. I-6523, apartado 19).

22 Sin embargo, procede recordar que, a efectos de la calificación jurídica de una tasa que grava los productos nacionales e importados sobre la base de criterios idénticos, puede ser necesario tener en cuenta el destino de los ingresos procedentes del tributo.

23 Así, cuando los ingresos de un tributo de este tipo se destinan a financiar actividades que benefician especialmente a los productos nacionales gravados, ello puede dar lugar a que el tributo recaudado según los mismos criterios constituya sin embargo un gravamen discriminatorio, en la medida en que la carga fiscal que recae sobre los productos nacionales es neutralizada por las ventajas que ella contribuye a financiar, mientras que la que recae sobre los productos importados representa una carga neta (sentencias de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia, 73/79, Rec. p. 1533, apartado 15, y de 11 de marzo de 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest y otros, asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90, Rec. p. I-1847, apartado 26).

24 A este respecto, resulta de una reiterada jurisprudencia (véanse, en particular, las sentencias Compagnie commerciale de l'Ouest y otros, antes citada, apartado 27; Lornoy y otros, antes citada, apartado 21, y de 27 de octubre de 1993, Scharbatke, C-72/92, Rec. p. I-5509, apartado 10) que, si las ventajas que supone el destino dado a los ingresos procedentes de una tasa, encuadrada en un régimen general de tributos internos y que grava sistemáticamente los productos nacionales y los productos importados, compensan íntegramente la carga soportada por el producto nacional al efectuarse su despacho a consumo, dicho tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 9 y 12 del Tratado. En cambio, dicha tasa violaría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 95 del Tratado si las ventajas que supone la afectación de los ingresos procedentes del tributo para los productos nacionales gravados sólo compensaran una parte de la carga que recae sobre éstos.

25 En el supuesto de que las ventajas para la producción nacional compensen íntegramente la carga que ésta soporta, el tributo percibido sobre el producto, en tanto que exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, deberá ser considerado ilegal en su totalidad; por el contrario, en el supuesto de que las ventajas compensen en parte la carga que recae sobre el producto nacional, el tributo percibido sobre el producto importado, en principio legal, simplemente deberá ser objeto de una reducción proporcional (sentencias de 18 de junio de 1975, IGAV, 94/74, Rec. p. 699, apartado 13, y Compagnie commerciale de l'Ouest, antes citada, apartado 27).

26 Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la aplicación del principio de compensación implica que haya identidad entre el producto gravado y el producto nacional beneficiado (sentencias de 25 de mayo de 1977, Cucchi, 77/76, Rec. p. 987, apartado 19, e Interzuccheri, 105/76, Rec. p. 1029, apartado 12).

27 Por otra parte, para que sea aplicado de una manera adecuada y correcta, el criterio de la compensación supone que se compruebe, durante un período de referencia, la equivalencia pecuniaria entre los importes globalmente recaudados sobre los productos nacionales en concepto de la exacción controvertida y las ventajas de que se benefician dichos productos con carácter exclusivo. Cualquier otro parámetro, como la naturaleza, la importancia o el carácter indispensable de las referidas ventajas, no proporciona una base suficientemente objetiva para apreciar la compatibilidad de una medida fiscal nacional con las disposiciones del Tratado (sentencia Celbi, antes citada, apartado 18).

28 En el litigio principal, corresponde en primer lugar al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse de que los tributos controvertidos gravan indistintamente los productos nacionales y los productos importados por lo que se refiere al hecho generador. En efecto, si resultara, como algunas declaraciones en la vista han dado a entender, que los productos importados son sometidos a tributos por el hecho de cruzar la frontera para ser nuevamente gravados en el momento de su comercialización, dichos tributos estarían comprendidos en el ámbito de aplicación de los artículos 9 y 12 del Tratado.

29 En caso contrario, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, con arreglo a los principios que se acaban de recordar, comprobar si de las prestaciones de los organismos destinatarios de los tributos la producción nacional no obtiene, de facto, un beneficio exclusivo o proporcionalmente más importante que los productos importados, que pueda compensar total o parcialmente la carga que constituyen dichos tributos.

30 A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional examinará, en particular, si los ingresos procedentes de los tributos destinados específicamente a combatir las enfermedades del ganado criado en el territorio nacional, no redundan exclusivamente en beneficio de los animales de origen nacional o, por lo menos, si proporcionalmente no los benefician más que a los animales importados.

31 En este mismo orden de ideas, el órgano jurisdiccional nacional tendrá en cuenta la función asumida por el IROMA y posteriormente por la DGMAIAA en el marco de la reglamentación y regularización del comercio exterior de los productos agrícolas y pecuarios, en virtud de la letra e) del apartado 4 del artículo 3 del Decreto Legislativo nº 15/87. Si la expresión «comercio exterior» se refiere no sólo al comercio de los productos de referencia con los países terceros, sino también al comercio intracomunitario, esta actividad puede que sirva, en efecto, para beneficiar únicamente a la producción nacional.

32 El órgano jurisdiccional nacional examinará asimismo si las misiones confiadas a la DGMAIAA, de encuadrar institucionalmente las organizaciones representativas de los agentes económicos interesados [letra f) del apartado 2 del artículo 2 del Decreto Legislativo nº 56/90] y de elaborar programas y planes con miras a aplicar a la industria y a la distribución agro-alimentarias los regímenes de ayudas y los incentivos financieros y fiscales nacionales y comunitarios [letra i) del apartado 2 del artículo 2 del Decreto Legislativo nº 56/90], no redundan exclusivamente en beneficio de la producción nacional o, por lo menos, si proporcionalmente no la benefician más que a los productos importados.

33 Habida cuenta de las consideraciones que preceden, se debe responder a las dos primeras cuestiones prejudiciales de la siguiente manera:

1) a) Las cargas pecuniarias que resultan de un sistema general de tributos internos que se aplican sistemáticamente, según los mismos criterios, tanto a los productos nacionales como a los productos importados están comprendidas, en principio, en los artículos 95 y siguientes del Tratado.

Un tributo percibido indistintamente sobre los productos nacionales y los productos importados constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, prohibida por los artículos 9 y 12 del Tratado, si sus ingresos se destinan a financiar actividades de las que únicamente se benefician los productos nacionales gravados y si las ventajas que de ello derivan compensan íntegramente la carga que éstos soportan; si dichas ventajas sólo compensan una parte de la carga que recae sobre los productos nacionales, constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado, y debe ser objeto de una reducción proporcional.

b) Cuando las actividades financiadas por el tributo benefician a los productos nacionales y a los productos importados gravados, pero los primeros obtienen de ello un beneficio proporcionalmente más importante, el tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana o un tributo interno discriminatorio, en la medida en que la ventaja obtenida por los productos nacionales gravados compense íntegramente o sólo en parte la carga que soportan.

2) Corresponde al órgano jurisdiccional nacional proceder a las verificaciones necesarias para determinar la calificación jurídica de los tributos de que se trata. En este contexto, el órgano jurisdiccional nacional examinará

a) si los ingresos procedentes de los tributos controvertidos, destinados específicamente a combatir las enfermedades del ganado criado en el territorio nacional, no redundan exclusivamente en beneficio de los animales de origen nacional o, por lo menos, si proporcionalmente no los benefician más que a los animales importados;

b) si los ingresos procedentes de todos los tributos de referencia son afectados únicamente a la regularización del comercio con los demás Estados miembros de los productos gravados por los tributos;

c) si el encuadramiento institucional de las organizaciones representativas de los agentes económicos interesados y la aplicación de los regímenes de ayudas y de los incentivos financieros y fiscales, nacionales y comunitarios, en favor de la industria y la distribución agro-alimentarias, a los que es destinada una parte de los ingresos de los tributos controvertidos, benefician exclusivamente a la producción nacional o si proporcionalmente la benefician más que a los productos importados.

Sobre la tercera cuestión

34 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional solicita fundamentalmente que se dilucide si unas tasas como las que son objeto del litigio principal deben ser consideradas impuestos sobre el volumen de negocios, con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva.

35 Para responder a esta cuestión, es preciso recordar, en primer lugar, que el artículo 33 de la Sexta Directiva del Consejo prevé:

«Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento por un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.»

36 Del tenor literal de dicha norma se deduce que ésta prohíbe a los Estados miembros establecer o mantener impuestos, derechos o tasas que tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartados 10 y 11; de 13 de julio de 1989, Wisselink y otros, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartados 13 y 14, y de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit y Poulsen Trading, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartado 10).

37 Como el Tribunal de Justicia señaló en las citadas sentencias, así como en la de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), apartado 16, el objeto del artículo 33 de la Sexta Directiva es evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto. Se debe considerar, en todo caso,

que los impuestos, derechos y tasas que tengan las características esenciales del IVA gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable a éste (sentencia Dansk Denkavit y Poulsen Trading, antes citada, apartado 11).

38 De acuerdo con lo establecido por el Tribunal de Justicia en las sentencias antes citadas, tales características son las siguientes: el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, dado que la deuda tributaria de cada operación se calcula después de deducir la cuota satisfecha en la operación que precede.

39 Pues bien, unas exacciones como las controvertidas en el litigio principal, que no tienen ninguna de estas características, no gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA.

40 En primer lugar, no se aplican con carácter general, sino únicamente a determinados productos; en segundo lugar, no son proporcionales al precio de dichos productos; en tercer lugar, no se perciben en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; por último, no se aplican sobre el valor añadido de los productos, de modo que la parte del tributo soportada en la operación precedente no es deducible.

41 Por consiguiente, se debe responder a la tercera cuestión del órgano jurisdiccional nacional que una tasa percibida únicamente sobre determinados productos, que no es proporcional al precio de dichos productos ni se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución y que no se aplica sobre el valor añadido de los productos, no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva.

Decisión sobre las costas

Costas

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

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Supremo Tribunal Administrativo mediante resolución de 4 de octubre de 1995, declara:

1) a) Las cargas pecuniarias que resultan de un sistema general de tributos internos que se aplican sistemáticamente, según los mismos criterios, tanto a los productos nacionales como a los productos importados están comprendidas, en principio, en los artículos 95 y siguientes del

Tratado CE.

Un tributo percibido indistintamente sobre los productos nacionales y los productos importados constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, prohibida por los artículos 9 y 12 del Tratado, si sus ingresos se destinan a financiar actividades de las que únicamente se benefician los productos nacionales gravados y si las ventajas que de ello derivan compensan íntegramente la carga que éstos soportan; si dichas ventajas sólo compensan una parte de la carga que recae sobre los productos nacionales, constituye un tributo interno discriminatorio, prohibido por el artículo 95 del Tratado, y debe ser objeto de una reducción proporcional.

b) Cuando las actividades financiadas por el tributo benefician a los productos nacionales y a los productos importados gravados, pero los primeros obtienen de ello un beneficio proporcionalmente más importante, el tributo constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana o un tributo interno discriminatorio, en la medida en que la ventaja obtenida por los productos nacionales gravados compense íntegramente o sólo en parte la carga que soportan.

2) Corresponde al órgano jurisdiccional nacional proceder a las verificaciones necesarias para determinar la calificación jurídica de los tributos de que se trata. En este contexto, el órgano jurisdiccional nacional examinará

a) si los ingresos procedentes de los tributos controvertidos, destinados específicamente a combatir las enfermedades del ganado criado en el territorio nacional, no redundan exclusivamente en beneficio de los animales de origen nacional o, por lo menos, si proporcionalmente no los benefician más que a los animales importados;

b) si los ingresos procedentes de todos los tributos de referencia son afectados únicamente a la regularización del comercio con los demás Estados miembros de los productos gravados por los tributos;

c) si el encuadramiento institucional de las organizaciones representativas de los agentes económicos interesados y la aplicación de los regímenes de ayudas y de los incentivos financieros y fiscales, nacionales y comunitarios, en favor de la industria y la distribución agro-alimentarias, a los que es destinada una parte de los ingresos de los tributos controvertidos, benefician exclusivamente a la producción nacional o si proporcionalmente la benefician más que a los productos importados.

3) Una tasa percibida únicamente sobre determinados productos, que no es proporcional al precio de dichos productos ni se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución y que no se aplica sobre el valor añadido de los productos, no tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, con arreglo al artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.