CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. M. POIARES MADURO
presentadas el 4 de mayo de 2006 [1]

1. Mediante la presente remisión, el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt (Austria), plantea cuestiones relativas, esencialmente, a la interpretación del punto 6, apartado 2, del anexo XIII del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión. [2]

2. En concreto se trata de saber si la República de Austria puede aplicar una normativa según la cual la franquicia de los impuestos especiales está limitada a 25 unidades en cuanto a los cigarrillos importados de Eslovenia siempre que se introduzcan en Austria en el equipaje personal de los residentes de este último Estado miembro que penetren directamente por una frontera terrestre o por aguas interiores en su territorio fiscal procedentes de Eslovenia.

I. Hechos del procedimiento principal, marco jurídico y cuestiones sometidas al Tribunal de Justicia

3. Esta petición ha sido presentada en el marco de un recurso interpuesto por la Sra. Valeško, residente en Austria, contra una decisión del Zollamt Klagenfurt (oficina de aduanas de Klagenfurt; en lo sucesivo, «Zollamt») en relación con la introducción en territorio austriaco, el 10 de julio de 2004, de 200 cigarrillos procedentes de Eslovenia, mediante la cual el Zollamt le negó el beneficio de una franquicia de los impuestos especiales correspondientes a 200 cigarrillos y le impuso el pago del impuesto sobre el tabaco con respecto a los 175 cigarrillos que sobrepasaban la franquicia aplicable de 25 cigarrillos.

4. Esta decisión denegatoria del beneficio de la franquicia para 175 cigarrillos importados por la Sra. Valeško se basó en la Tabaks-

1 — Lengua original: portugués.

2 — DO 2003, L 236, p. 33, (en lo sucesivo, «Acta de adhesión»).

teuergesetz (Ley relativa a los impuestos sobre el tabaco), de 31 de agosto de 1994 [3] y principalmente en su artículo 29a.

5. Primeramente, el artículo 29, apartado 1, de la TabStG establece, que «las labores del tabaco adquiridas por una persona física en libre práctica en otro Estado miembro, destinadas al propio consumo y trasladadas personalmente al territorio fiscal estarán exentas del impuesto, siempre que estén destinadas a un uso privado y no a fines comerciales».

6. El artículo 29a de la TabStG preceptúa, además, lo siguiente:

«1. Durante los períodos de transición señalados en el artículo 44f, apartado 2, la exención de impuestos especiales regulada en el artículo 29 aplicable a labores del tabaco importadas al territorio fiscal en el equipaje personal de viajeros estará limitada a

[...]

(3) 200 cigarrillos, en el supuesto de que proceda de la República de Letonia, de la República de Lituania, de la República de Hungría, de la República de Polonia, de la República de Eslovenia o de la República Eslovaca.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la exención de impuestos especiales aplicable a las labores del tabaco importadas en el equipaje personal de viajeros que tengan su residencia habitual en el territorio fiscal y entren directamente en dicho territorio por una frontera terrestre o por aguas interiores estará limitada, durante los períodos de transición señalados en el artículo 44f, apartado 2, a:

[...]

(2) 25 cigarrillos, en el supuesto de que procedan de la República Eslovaca, la República de Eslovenia o la República de Hungría.»

7. El artículo 44f, apartado 2, punto 4, del TabStG dispuso que este mismo artículo 29a entraría en vigor al mismo tiempo que el Acta de adhesión y se aplicaría durante el período transitorio, en lo concerniente en particular a la República de Eslovenia hasta el 31 de diciembre de 2007.

3 — BGBl. 704/1994, en su versión modificada por la Abgabenänderungsgesetz (Ley de modificación de las exacciones), de 19 de diciembre de 2003 (BGBl. I, 124/2003; en lo sucesivo, «TabStG»).

8. Según el artículo 3a del Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung (Reglamento por el que se establecen exenciones de los impuestos especiales), de 5 de enero de 1995: [4]

«1. En lo relativo a las labores del tabaco importadas en el equipaje personal de viajeros que tengan su residencia habitual en el ámbito territorial del presente Reglamento y que entren en dicho territorio por una frontera terrestre con países distintos de los Estado miembros de la Unión Europea y de los estados miembros de la AELC, la exención de impuestos especiales se limitará a:

(1) 25 cigarrillos [...]

[...]

2. El apartado 1 no se aplicará a las labores del tabaco respecto a las cuales conste que se adquieren en el ámbito territorial de aplicación del presente Reglamento o en otro Estado miembro de la Unión Europea, encontrándose en libre práctica a efectos fiscales y que no hayan sido objeto de una devolución o de pago de los impuestos especiales.

3. El apartado 1 se aplicará asimismo a las labores del tabaco importadas de la zona franca suiza de Samnauntal.

[...]»

9. La Sra. Valeško formuló una reclamación contra la decisión del Zollamt que le impuso el pago del impuesto sobre el tabaco correspondiente a los 175 cigarrillos que sobrepasaban la franquicia aplicable de 25 cigarrillos, argumentando que la limitación de la exención a 25 cigarrillos, establecida en el artículo 29a del TabStG era contraria al Derecho comunitario. Mediante resolución de 17 de diciembre de 2004, el Zollamt desestimó esta reclamación por considerarla infundada.

10. La Sra. Valeško interpuso entonces un recurso contra esta última resolución ante el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, el cual planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones contenidas en el punto 6, apartado 2, del anexo XIII del Acta [de adhesión], en virtud de las cuales, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, [de 25 de febrero de 1992,] relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos

4 — BGBl. 3/1995. En lo que aquí interesa, este Reglamento fue modificado, con efecto desde el 1 de julio de 1997, por Decreto de 19 de junio de 1997 (Änderung der Verbrauchsteuerbefreiungsverordnung; BGBl. II, 162/1997).

especiales [DO L 76, p. 1], previa notificación a la Comisión, y mientras se aplique la excepción antes señalada, los Estados miembros podrán "mantener" para los cigarrillos procedentes de Eslovenia que pueden introducirse en su territorio sin tener que pagar impuestos especiales los mismos límites cuantitativos que aplican a las importaciones procedentes de terceros países, por lo que respecta al concepto técnico "mantener", en el sentido de que dichas disposiciones del Tratado permiten las restricciones cuantitativas que se aplicaban en un Estado miembro hasta la adhesión de la República de Eslovenia frente a, entre otros, la República de Eslovenia como país tercero?

2) En el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerara que no cabe interpretar las disposiciones del Tratado objeto de controversia en el sentido de que permiten las restricciones cuantitativas que se aplicaban en un Estado miembro hasta la adhesión de la República de Eslovenia frente a, entre otros, la República de Eslovenia como país tercero, ¿deben interpretarse los artículos 23 CE, 25 CE y 26 CE en el sentido de que no vulnera el principio de libre circulación de mercancías la normativa de un Estado miembro conforme a la cual la exención de impuestos especiales aplicable a labores del tabaco importadas en el equipaje personal de viajeros que tengan su residencia habitual en el territorio fiscal de ese Estado miembro y entren directamente en el territorio por una frontera terrestre o por aguas interiores estará limitada a 25 cigarrillos en el supuesto de que procedan de determinados Estados miembros, aunque tal restricción cuantitativa sólo se aplique frente a una zona franca de un único Estado tercero (la Confederación Suiza), mientras que, desde los demás Estados terceros, se permite la importación en dicho Estado miembro de 200 cigarrillos con franquicia de impuestos especiales?»

11. Estas cuestiones deben llevar al Tribunal a interpretar varias disposiciones de Derecho comunitario, en particular y primeramente, el punto 6, apartado 2, del anexo XIII del Acta de adhesión, el cual dispone:

«[...]

No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 92/79/CEE, Eslovenia podrá aplazar hasta el 31 de diciembre de 2007 la aplicación del impuesto específico mínimo global de 60 euros y 64 euros por 1.000 cigarrillos de la categoría de precios más demandada, siempre que durante este período Eslovenia vaya ajustando gradualmente sus tipos del impuesto especial al impuesto especial mínimo global previsto en la Directiva.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE [...] previa notificación a la Comisión y mientras se aplique la excepción antes señalada, los Estados miembros podrán mantener para los cigarrillos procedentes de Eslovenia que puedan introducirse en sus territorios sin tener que pagar otro impuesto especial, los mismos límites cuantitativos que aplican a las importaciones procedentes de terceros países. Los Estados miembros que se acojan a esta posibilidad podrán realizar los controles necesarios siempre que éstos no afecten al correcto funcionamiento del mercado interior».

12. El artículo 8 de la Directiva 92/12 dispone que «en cuanto a los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos, el principio que rige el mercado interior dispone que los impuestos especiales se perciban en el país en que se hayan adquirido dichos productos».

13. Según establece el artículo 45, apartado 1, del Reglamento (CEE) nº 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras: [5]

«Serán admitidas con franquicia de derechos de importación, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en los artículos 46 a 49, las mercancías contenidas en el equipaje personal de los viajeros procedentes de un tercer país, siempre que se trate de importaciones desprovistas de todo carácter comercial.»

14. En cuanto a los cigarrillos, el artículo 46, apartado 1, letra a) del Reglamento nº 918/83 establece la cantidad máxima a que asciende el límite de la franquicia contemplada en el artículo 45, apartado, en 200 unidades.

15. El artículo 49, apartado 1, del mismo Reglamento dispone:

«Los Estados miembros tendrán la facultad de reducir el valor y/o la cantidad de las mercancías admitidas con franquicia cuando sean importadas:

— por personas que tengan su residencia en la zona fronteriza,

— por trabajadores fronterizos,

5 — DO L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276.

— por el personal de los medios de transporte utilizados en el tráfico entre los terceros países y la Comunidad.

[...]»

16. El artículo 1 de la Directiva 69/169/CEE del Consejo, de 28 de mayo de 1969, relativa a la armonización de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas referentes a las franquicias de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos sobre la importación en el tráfico internacional de viajeros, [6] en su versión resultante de la Directiva 78/1033/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, [7] y de la Directiva 94/4/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, [8] dispone:

«A las mercancías contenidas en el equipaje personal de los viajeros procedentes de terceros países les será aplicada una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos percibidos en la importación, siempre que se trate de importaciones desprovistas de todo carácter comercial y que el valor global de estas mercancías no sobrepase, por persona, 175 ecus.»

6 — DO L 133, p. 6; EE 09/01, p. 19.
7 — DO L 366, p. 31; EE 09/01, p. 106.
8 — DO L 60, p. 14; en lo sucesivo, Directiva 69/169.

17. El artículo 4, apartado 1, letra a), de la Directiva 69/169 establece que cada Estado miembro aplicará, en lo que concierne a la importación de cigarrillos con franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios y de los impuestos sobre consumos específicos, un límite cuantitativo de 200 unidades.

18. El artículo 5 de esa misma Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros estarán facultados para reducir el valor y/o la cantidad de las mercancías admisibles en franquicia hasta 1/10 de los valores y/o de las cantidades señaladas [...] en la columna II del apartado 1 del artículo 4, cuando las mercancías sean importadas de otro Estado miembro por personas que tengan su residencia en la zona fronteriza del Estado miembro de la importación o en la del Estado miembro vecino, por los trabajadores fronterizos o por el personal de los medios de transporte utilizados en el tráfico internacional.

No obstante, para los productos indicados a continuación, las franquicias podrán reducirse hasta los límites siguientes:

a) labores del tabaco

cigarrillos: 40 unidades

[...]

2. Los Estados miembros estarán facultados para reducir el valor y/o la cantidad de las mercancías admisible en franquicia cuando éstas sean importadas de un tercer país por personas que tengan su residencia en la zona fronteriza, por los trabajadores fronterizos, o por el personal de los medios de transporte utilizados en el tráfico entre países terceros y la Comunidad.

[...]

8. Los Estados miembros podrán reducir las cantidades de las mercancías descritas en las letras a) y d) del apartado 1 del artículo 4, para los viajeros que, procedentes de un país tercero, entren en un Estado miembro.»

II. Análisis jurídico

19. De las disposiciones de Derecho austriaco aplicables se desprende que las importaciones de cigarrillos efectuadas a título personal por los residentes austriacos procedentes de Eslovenia que vuelvan a Austria por vía terrestre o por aguas interiores se beneficiarán de una franquicia cuantitativa de impuestos especiales correspondiente a 25 unidades. En cambio, si estos mismos residentes austriacos importan cigarrillos, igualmente a título personal, en el contexto de un viaje en el cual vuelvan desde un país tercero, exceptuado el enclave aduanero de Samnauntal, la franquicia aplicable será de 200 cigarrillos.

20. La reglamentación austriaca aplica pues una franquicia de impuestos especiales limitada a 25 cigarrillos para las importaciones de un Estado miembro, en este caso la República de Eslovenia, que es más baja que la de 200 cigarrillos, aplicable a las importaciones procedentes de países terceros, a excepción del enclave aduanero de Samnauntal, que se encuentra, en efecto, en una posición equivalente a la de la República de Eslovenia. Las importaciones de cigarrillos en Austria realizadas por viajeros procedentes de un Estado miembro, la República de Eslovenia en el presente caso, reciben así un trato menos favorable que las importaciones de cigarrillos procedentes de casi todos los países terceros.

21. Considerado desde esta perspectiva, el asunto revela una aparente discriminación en contra de las importaciones de tabaco de un Estado miembro, en este caso la República de Eslovenia, en relación con las importaciones de tabaco hechas por viajeros procedentes de países terceros, a excepción del enclave aduanero de Samnauntal.

22. Tal disparidad de trato puede, sin embargo, estar objetivamente justificada y haber sido expresamente consentida por el

Derecho comunitario. Hay que recordar, a este respecto, que el punto 6 del anexo XIII del Acta de adhesión prevé expresamente que «los Estados miembros podrán mantener para los cigarrillos procedentes de Eslovenia que pueden introducirse en sus territorios sin tener que pagar otro impuesto especial los mismos límites cuantitativos que aplican a las importaciones procedentes de terceros países».

III. Primera cuestión

23. El órgano jurisdiccional remitente centra su primera cuestión en el problema de la interpretación del término «mantener» que figura en el punto 6, apartado 2, del anexo XIII del Acta de adhesión. Se trata de determinar si este término permite mantener las restricciones cuantitativas que, hasta la adhesión de la República de Eslovenia, se aplicaban en Austria, precisamente respecto a este país como país tercero, o si, por el contrario, este término debería entenderse en el sentido de que pueden mantenerse los límites cuantitativos que se aplican actualmente en Austria con respecto a los países terceros.

24. En cualquier caso, independientemente del hecho de que el término «mantener» utilizado en ese punto 6 sea interpretado como refiriéndose al pasado o al presente, el punto importante consiste en determinar cuáles son los límites cuantitativos que, según el Derecho comunitario, los Estados miembros pueden aplicar a las importaciones de cigarrillos efectuadas por viajeros procedentes de países terceros con franquicia de impuestos especiales, del impuesto sobre el valor añadido o de derechos de aduana. La Directiva 69/169 y el Reglamento nº 918/83 aportan la respuesta a esta pregunta. Del artículo 4, apartado 1, letra a) de la Directiva 69/169 y del artículo 46, apartado 1, letra a) del Reglamento nº 918/83 se deduce que tal franquicia es, en principio, de 200 cigarrillos. Los Estados miembros tienen, sin embargo, según el artículo 5 de la Directiva 69/169 y según el artículo 49, apartado 1, del Reglamento nº 918/83, la posibilidad de reducir tal limitación cuantitativa a la importación.

25. Particularmente pertinente a este respecto es el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, según el cual los «Estados miembros podrán reducir las cantidades de las mercancías descritas en [la letra] a) [...] del apartado 1 del artículo 4», es decir, la cantidad de 200 cigarrillos en franquicia de impuestos sobre el volumen de negocios y de impuestos especiales «para los viajeros que, procedentes de un país tercero, entren en un Estado miembro».

26. En efecto, la pertinente normativa austriaca, que reduce a 25 cigarrillos la importación con franquicia de impuestos especiales, fue establecida con base en el artículo 5, apartado 8. Ahora bien, para la interpretación de esta disposición –que constituye el centro de este asunto– poco importa contemplarla antes o después de la adhesión de

la República de Eslovenia. Me ocuparé, primeramente, de la interpretación del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, a fin de determinar si permite a los Estados miembros adoptar, solamente en relación con ciertos países terceros, una normativa como la cuestionada en el presente caso.

27. A este respecto la Comisión considera precisamente que la normativa austriaca examinada es incompatible con el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169. Según ella, dicha normativa era, ya antes de la adhesión de la República de Eslovenia, contraria al Derecho comunitario. Según esta tesis, el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169 permite a un Estado miembro reducir la franquicia por debajo de los 200 cigarrillos pero únicamente de manera uniforme, sin diferenciación entre países terceros. El hecho de que la referida normativa austriaca aplique para casi todos los países terceros la franquicia de 200 cigarrillos mientras aplica para otros (actualmente sólo el enclave aduanero de Samnauntal) la franquicia reducida de 25 cigarrillos, constituye una discriminación que no puede ser admitida con base en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169. Esta última disposición debe ser interpretada, según la Comisión, a la luz del principio de Derecho mercantil internacional que prohíbe la discriminación entre diferentes países terceros.

28. Según la Comisión, la República de Austria tampoco tiene el derecho de adoptar una normativa que reduzca la franquicia a 25 cigarrillos solamente para una categoría de personas que no está prevista en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, a saber, la de los residentes en Austria que crucen una frontera terrestre o tomen una vía de navegación interior para volver a Austria procedentes de Eslovaquia, de Eslovenia, de Hungría o del enclave aduanero de Samnauntal.

29. No comparto la tesis de la Comisión. Aunque en el Derecho mercantil internacional [9] existe un principio de no discriminación entre países terceros, a la luz del cual debería interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, ello no significa que esté prohibido cualquier trato diferenciado. Tal trato puede estar justificado por razones objetivas que excluyan la existencia de una verdadera discriminación. En particular, en el presente caso, hay que reconocer a los Estados miembros la posibilidad de adoptar, con base en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, medidas necesarias para mantener la efectividad de sus regímenes de impuestos especiales sobre las labores del tabaco, cuya adopción a menudo está motivada por razones de protección de la salud.

30. Es cierto que las medidas adoptadas con base en el artículo 5, apartado 8, no deben,

9 — Ver, en particular, el artículo I, apartado 1, del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (en lo sucesivo, «GATT»).

en ningún caso, constituir un medio de discriminación arbitraria o injustificable entre Estados. [10] Sin embargo, ese no parece ser el caso de la normativa austriaca cuestionada. Como el Gobierno austriaco sostiene en sus observaciones, razones objetivas justifican que, conforme al Derecho comunitario, la reducción de la limitación de la franquicia a 25 cigarrillos, adoptada por la normativa austriaca, no se extienda a todos los países terceros y a todos los viajeros sin distinción de su domicilio.

31. Primeramente, es necesario observar que la formulación del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169 reviste un carácter bastante amplio. De esta formulación se desprende que los Estados miembros pueden establecer una franquicia inferior a 200 cigarrillos para las importaciones realizadas por viajeros procedentes de un país tercero. Existe pues una facultad general expresamente reconocida a cada Estado miembro por una disposición de la propia Directiva de restringir los límites cuantitativos de importación con franquicia de impuestos especiales en relación, específicamente, a las labores del tabaco. [11] Los términos del artículo 5, apartado 8, no imponen pues a un Estado miembro la reducción de sus límites cuantitativos de igual manera para todos los países terceros y para todos los viajeros sin distinción alguna. Es importante, por tanto, verificar si, teniendo en cuenta las finalidades perseguidas por la Directiva 69/169 y en particular su artículo 5, apartado 8, existe, en el presente caso, una justificación objetiva para un trato diferenciado entre países terceros y entre grupos de viajeros.

32. En cuanto a la razón de ser de dicho artículo 5, apartado 8, en el contexto de la lógica general de la Directiva 69/169, ha de recordarse que esta Directiva tiene por finalidad, en general, facilitar el tráfico internacional de viajeros procedentes de países terceros, aligerando el despacho de aduanas de las mercancías contenidas en sus equipajes personales. [12] Para llegar a este resultado, dicha Directiva fija límites cuantitativos o límites de valor por debajo de los cuales los viajeros procedentes de países terceros pueden importar mercancías contenidas en sus equipajes personales con franquicia de impuestos sobre el volumen de negocios y de impuestos especiales.

33. El artículo 5 de la Directiva 69/169 prevé, sin embargo, que los Estados miembros pueden introducir restricciones a estos límites, establecidas *a priori* y de manera

10 — Ver el artículo XX del GATT, relativo a las excepciones generales que permiten a los miembros de la Organización Mundial de Comercio establecer excepciones a las reglas del GATT.

11 — Debe recordarse que «es jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia que, en el ámbito que cubre la Directiva 69/169, los Estados miembros sólo conservan la competencia limitada que les atribuyen las propias disposiciones de la Directiva» (sentencia de 9 de junio de 1992, Comisión/España, C-96/91, Rec. p. I-3789, apartado 10, y jurisprudencia allí citada).

12 — Sentencia de 15 de junio de 1999, Heinonen (C-394/97, Rec. p. I-3599), apartados 24 y 25. También según las conclusiones del Abogado General Saggio en ese asunto, punto 16, tanto la Directiva 69/169 como el Reglamento nº 918/83 «conceden a los particulares el derecho a importar en el territorio de los Estados miembros determinada cantidad de mercancías no sometidas a derechos de aduana o al impuesto sobre el volumen de negocios y a otros impuestos sobre consumos específicos, cuando dicha importación no revista carácter comercial. Evidentemente se trata de medidas cuya finalidad es, por una parte, agilizar el tráfico internacional de viajeros [...] y, por otra parte, facilitar el trabajo de los servicios aduaneros de los Estados miembros».

general en los artículos 2 y 4 de dicha Directiva para las importaciones procedentes de países terceros. La facultad de los Estados miembros de establecer tales restricciones reviste así un carácter excepcional en relación con el objetivo general perseguido por la Directiva 69/169 de facilitar el tráfico internacional de viajeros aligerando las formalidades del despacho de aduanas en el momento de la importación de las mercancías. La facultad que reconoce el artículo 5 a los Estados miembros de restringir los límites cuantitativos a la importación de dos productos, a saber el tabaco y el café y los extractos y esencias de café figura precisamente, en su apartado 8, en el marco de estas excepciones previstas por el referido artículo.

34. Es cierto que el apartado 2 de ese mismo artículo 5 dispone que los Estados miembros «estarán facultados para reducir el valor y/o la cantidad de las mercancías admisible en franquicia» cuando sean importadas en el contexto del tráfico fronterizo con los países terceros. De tal circunstancia no deriva, sin embargo, que el apartado 8 de ese mismo artículo 5 no pudiera servir de base a una normativa como la austriaca que aquí se examina. En efecto, el apartado 8 se refiere únicamente a ciertos productos, a saber, el tabaco y el café. Reviste un carácter específico con respecto al apartado 2, que tiene un alcance más amplio ya que se aplica a las mercancías en general. De este modo, la existencia de este apartado 2 no impide que una normativa adoptada con base en el apartado 8 pueda también tener en cuenta consideraciones relativas a la proximidad geográfica del Estado de origen de los productos del tabaco o del café importados por los viajeros. Tales consideraciones pueden ser tenidas en cuenta por un Estado miembro cuando decida reducir los límites cuantitativos de la franquicia para los cigarrillos para remediar el problema de los viajes fronterizos de corta duración hacia los Estados terceros para la compra de cigarrillos sometidos a un nivel de impuestos especiales notablemente inferior.

35. La razón de ser de la facultad de reducción de los límites cuantitativos a la importación prevista en el artículo 5, apartado 8, resulta de la especificidad de los citados productos y de las distintas sensibilidades nacionales con respecto a su consumo. El tabaco y el café o los extractos y esencias del café, son productos que pueden presentar grandes diferencias de precio de un Estado a otro a causa de tratamientos fiscales muy diversos, en particular en el plano de los impuestos especiales a los que están sometidos. [13] Así sucede en particular en el caso de las labores del tabaco. Aunque los objetivos perseguidos por el Estado mediante la adopción de un nivel elevado de impuestos especiales pueden ser muy diversos, el objetivo de disuasión del consumo ligado, en particular, a la protección de la salud, es totalmente legítimo. [14] En efecto, en lo que

13 — En relación con el café, existen actualmente cinco Estados miembros que gravan con impuestos especiales este producto. Ver, a este respecto, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos de las mercancías importadas por viajeros procedentes de países terceros, presentada por la Comisión, COM(2006) 76 final, p. 5.

14 — Es bien sabido que los impuestos especiales son impuestos indirectos sobre el consumo que pueden tener, por una parte, el objetivo presupuestario de obtener ingresos para el Tesoro Público y, por otra, disuadir del consumo de ciertos productos, en particular por razones de protección de la salud. El reconocimiento de esta dualidad de objetivos del impuesto especial es visible en la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, Rec. p. I-1129), apartado 19, y en el punto 13 de las conclusiones del Abogado General Saggio en el mismo asunto. Véanse también las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto Van de Water (sentencia de 5 abril de 2001, C-325/99, Rec. p. I-2729), punto 25.

respecta, en concreto, a las labores del tabaco, la imposición fiscal constituye, como reconoce expresamente la Comunidad, un instrumento eficaz para disuadir del consumo y así proteger la salud de la población. [15]

36. De ello se deduce que un Estado miembro está facultado, con base en el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, para adoptar medidas que le permitan evitar que fracase su política fiscal de imposición sobre las labores del tabaco. Si los residentes de este Estado pudieran trasladarse fácilmente a países terceros que practican un nivel de imposición notablemente inferior sobre los cigarrillos –dado que no están obligados a respetar un nivel mínimo global de impuestos especiales equivalente al previsto en el artículo 2 de la Directiva 92/79/CEE– [16] y comprar e importar estos productos a un precio mucho más bajo, la eficacia de esa política fiscal de disuasión del consumo de cigarrillos resultaría claramente afectada.

37. Por consiguiente, de plena conformidad con la formulación y la razón de ser del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, la República de Austria debe tener la posibilidad de reducir a 25 cigarrillos la limitación cuantitativa a la importación de este producto por viajeros que vuelvan por vía terrestre a ese país, procedentes *solamente* de ciertos países terceros. Además, los viajeros a los que se aplica tal franquicia reducida pueden ser únicamente aquéllos que residen en Austria ya que son, en efecto, los destinatarios de la política fiscal sobre las labores del tabaco que el Estado miembro puede legítimamente querer proteger.

38. Es posible, pues, justificar objetivamente el trato diferenciado que se cuestiona en el presente caso. Esta justificación resulta de la combinación de dos elementos: la ausencia, en los países a los que se aplica un trato diferenciado, de un nivel de imposición fiscal de los cigarrillos equivalente a un nivel mínimo de imposición sobre esos productos establecido por el Derecho comunitario, y la proximidad geográfica de esos países con Austria, que, combinada con el primer elemento, favorece los viajes de corta duración de residentes en Austria para comprar cigarrillos.

39. En la medida en que, como parece ocurrir en el caso de autos, se den estas circunstancias, el trato diferenciado de ciertos países limítrofes con respecto a países terceros que no son vecinos de Austria o que, aún siéndolo, practican un nivel de imposición sobre los cigarrillos superior al mínimo establecido por el Derecho comunitario, está objetivamente justificado.

15 — El artículo 6 del Convenio marco de la OMS para el control del tabaco, celebrado en Ginebra el 21 de mayo de 2003 y aprobado por la Decisión 2004/513/CE del Consejo, de 2 de junio de 2004 (DO L 213, p. 8), determina que «las Partes reconocen que las medidas relacionadas con los precios e impuestos son un medio eficaz e importante para que diversos sectores de la población [...] reduzcan su consumo de tabaco».

16 — Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO L 316, p. 8). Este artículo 2, después de la modificación introducida por la Directiva 2002/10/CE del Consejo de 12 de febrero de 2002 (DO L 46, p. 26), tiene la siguiente redacción: «Cada Estado miembro aplicará un impuesto especial mínimo global (específico más *ad valorem* excluido el IVA), cuya incidencia se fija en el 57 % del precio de venta al por menor (incluidos todos los impuestos) y no será inferior a 60 euros por 1000 cigarrillos para los cigarrillos de la categoría de precios más solicitada. A partir del 1 de julio de 2006 se sustituirá la cifra de "60 euros" por la de "64 euros"».

40. Tal trato diferenciado, debe, además, ser proporcional al objetivo perseguido. Si, para evitar viajes de compra de cigarrillos hacia los países limítrofes que no practican el impuesto especial global mínimo para los cigarrillos establecido por el Derecho comunitario, la República de Austria estuviera obligada a reducir los límites cuantitativos de esta franquicia de manera uniforme para las importaciones de todos los países terceros del mundo, adoptando el criterio sostenido por la Comisión, tal normativa sería desproporcionada con respecto al objetivo perseguido.

41. En efecto, sería totalmente contrario al principio de proporcionalidad, que los Estados miembros, en el ejercicio de la facultad que tienen reconocida en virtud del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, se vieran obligados, bien a reducir la franquicia para los viajeros procedentes de cualquier país tercero, o bien, al contrario, a no reducirla en absoluto. Tal solución de «todo o nada» desconocería que el objetivo central de la Directiva 69/169 es, conviene recordarlo, liberalizar el régimen de impuestos de las importaciones en el tráfico internacional de viajeros entre países terceros y la Comunidad y facilitar ese tráfico. Este objetivo general de la Directiva 69/169 se encuentra en contradicción con la facultad prevista en el artículo 5, apartado 8, de esta misma Directiva, en la medida en que el ejercicio de esta facultad tiene como consecuencia dificultar el tráfico internacional de viajeros. Ahora bien, el equilibrio que es necesario encontrar entre el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 5, apartado 8, y el objetivo central de la Directiva 69/169, implica que, si se efectúa una reducción de la franquicia para tabacosos cigarrillos adoptada por un Estado miembro con base en el artículo 5, apartado 8, no se sobrepase el mínimo necesario para asegurar que los objetivos perseguidos por el Estado, y reconocidos por el Derecho comunitario, sean alcanzados.

42. Así pues, opino que el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 69/169, ha ser interpretado en el sentido de que es compatible con esta disposición una normativa adoptada por un Estado miembro que reduzca los límites cuantitativos de la franquicia a la importación de cigarrillos realizada por particulares domiciliados en ese Estado miembro, a partir solamente de los países terceros limítrofes que no apliquen un nivel de imposición equivalente por lo menos al nivel del impuesto especial mínimo para los cigarrillos establecido por el Derecho comunitario.

43. Por consiguiente, el punto 6 del anexo XIII del Acta de adhesión, debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la Republica de Austria mantenga temporalmente una franquicia de impuestos especiales reducida a 25 unidades para las importaciones de cigarrillos efectuadas por viajeros domiciliados en ese Estado procedentes de Eslovenia por vía terrestre o por aguas interiores, igual a la que aplica actualmente la República de Austria con respecto a los países terceros vecinos que quedaron después de la última ampliación, en la medida en que esos países no practiquen un nivel de impuesto especial mínimo global para los cigarrillos equivalente al previsto en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 92/79, en su versión modificada por la Directiva 2002/10.

IV. Segunda cuestión

44. En relación con la respuesta que hay que dar a la segunda cuestión planteada por el Juez remitente, comparto la opinión del Gobierno austriaco. El hecho de que la franquicia del impuesto especial reducida a 25 cigarrillos sólo se aplique actualmente con relación a un enclave aduanero de un solo país tercero (Suiza) mientras que para los demás Estados terceros está permitida la importación en Austria de 200 cigarrillos en franquicia de impuestos especiales, se explica por la circunstancia objetiva de que, después de la adhesión de la República de Eslovenia, esta es la única zona limítrofe de Austria perteneciente a un país tercero en el cual no se aplica un nivel de imposición equivalente por lo menos al impuesto especial mínimo global exigido por el Derecho comunitario. Esta situación no puede afectar a la compatibilidad de la normativa austriaca de que se trata con relación a la República de Eslovenia (y con relación a los demás nuevos Estados miembros vecinos de Austria) durante el período transitorio en que la República de Eslovenia no está obligada a aplicar el impuesto especial mínimo global para los cigarrillos exigido por el Derecho comunitario. Tal situación tampoco implica que la aplicabilidad de dicha franquicia reducida a un Estado miembro, como la República de Eslovenia, así como a un enclave aduanero de un solo país tercero, pueda constituir, según los términos utilizados por el Juez remitente, una violación del principio de la libre circulación de mercancías en el sentido de los artículos 23 CE, 25 CE y 26 CE.

V. Conclusión

45. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia resolver las cuestiones prejudiciales planteadas por el Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Klagenfurt, de la siguiente manera:

«1) El punto 6, apartado 2, del anexo XIII del Acta relativa a las condiciones de adhesión a la Unión Europea de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la

República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los tratados en los que se fundamenta la Unión, debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la República de Austria mantenga temporalmente una franquicia de impuestos especiales reducida a 25 unidades para las importaciones de cigarrillos efectuadas por viajeros domiciliados en ese Estado procedentes de Eslovenia por vía terrestre o por aguas interiores, igual a la que aplica actualmente la República de Austria con respecto a los países terceros vecinos que quedaron después de la última ampliación, en la medida en que esos países no practiquen un nivel de impuesto especial mínimo global para los cigarrillos equivalente al previsto en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, sobre la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, en su versión modificada por la Directiva 2002/10/CE.

2) La respuesta a la cuestión precedente no resulta afectada por el hecho de que la restricción cuantitativa establecida por la reglamentación austriaca cuestionada únicamente exista, actualmente, con relación a un enclave aduanero de un solo país tercero y, al mismo tiempo, se permita importar en Austria desde todos los demás países terceros 200 cigarrillos con franquicia de impuestos especiales. Tal situación no constituye una violación de los artículos 23 CE, 25 CE y 26 CE.»