CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PIETER VERLOREN VAN THEMAAT presentadas el 26 de septiembre de 1984 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El asunto Carciati

Todas las observaciones orales y escritas presentadas en el presente caso han prestado acertadamente una gran atención a la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de octubre de 1980, Carciati (823/79, Rec. p. 2773). En ese asunto, el Tribunal de Justicia declaró: «Las normas del Tratado CEE relativas a la libre circulación de mercancías no impiden que una normativa nacional imponga a los residentes en el territorio de un Estado miembro la prohibición, sancionada penalmente, de utilizar vehículos de motor que disfrutan del régimen de importación temporal y que, por lo tanto, están exentos del pago del Impuesto sobre el Valor Añadido.» Si este fallo tuviera que ser considerado de alcance general, sin limitarlo a las circunstancias del asunto Carciati, la respuesta a la cuestión planteada ahora al Tribunal de Justicia sería sencilla. Sin embargo, el apartado 9 de dicha sentencia y los hechos reseñados en el asunto Carciati suscitan ciertas dudas sobre su validez general. El citado apartado está redactado de la siguiente manera: «Por lo tanto, los Estados miembros conservan una amplia facultad de intervención en materia de importación temporal, precisamente con la finalidad de impedir los fraudes fiscales. De ello se deduce que si las medidas adoptadas a tal efecto *no son excesivas*, son compatibles con el principio de libertad de circulación de mercancías.» Está claro que la duda expresada por el Juez remitente en el asunto Abbink, del que se trata ahora, respecto al alcance de la sentencia Carciati, se basa indirectamente en el citado apartado, puesto que cita una respuesta de la Comisión a una pregunta parlamentaria.

Por lo que se refiere a los hechos relevantes en el asunto Carciati, de la sentencia puede deducirse lo siguiente. El Sr. Carciati residía en Italia. En la sentencia no hay nada que indique que tenía una segunda residencia en la República Federal de Alemania, donde quedó acreditado que estaba establecido su empresario. Según la sentencia, utilizaba el vehículo, que estaba matriculado en Alemania y que aparentemente le había confiado su empresario, para viajes de negocios a Italia. La sentencia no contiene ningún elemento que indique que este uso estuviera limitado en el tiempo y el hecho de que el Sr. Carciati tuviera su domicilio en Italia permite ciertamente deducir que

* Lengua original: neerlandés.

utilizaba con regularidad el vehículo y que, por lo tanto, cometía un grave fraude al no pagar el impuesto italiano sobre el volumen de negocios al que están sujetos los vehículos importados. Por último, en aquel asunto no se trataba en modo alguno de la importación o exportación de otros bienes distintos del vehículo de que se trata.

Tanto el fallo como el citado apartado 9 de dicha sentencia deben apreciarse, en mi opinión, teniendo en cuenta estos hechos. Sin embargo, los hechos totalmente diferentes del asunto Abbink suscitan la cuestión de si la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Carciati debe ser precisada en el presente asunto.

2. Los hechos del asunto Abbink y la cuestión planteada

De los autos de desprende que, a diferencia del Sr. Carciati, el Sr. Abbink, además de su domicilio en Rijnsburg, también posee una residencia en la República Federal de Alemania, donde está establecido su empresario y donde, según los autos, pasa, a lo largo del año, más tiempo que en los Países Bajos. Dos veces por semana viaja a Alemania con el camión de su empresario para comprar flores en Aalsmeer, que entrega al día siguiente, tras regresar a Alemania, a los clientes del establecimiento de venta de flores al por mayor de su empresario. Según los autos, pasa cuatro noches, dos jornadas laborales enteras y cuatro jornadas laborales parciales en Alemania y tres jornadas laborales parciales y tres noches en los Países Bajos. Una vez a la semana regresa a Alemania con el automóvil de turismo de su empresario y en uno de estos viajes, el 7 de diciembre de 1981, fue denunciado por haber infringido el artículo 25 de la Beschikking Vrijstellingen Tariefbesluit 1960, puesto que el «derecho a la importación devengado» (esta expresión se refiere claramente al Impuesto sobre el Volumen de Negocios) por la importación del vehículo no había sido pagado. A raíz de esta denuncia, las autoridades fiscales neerlandesas le reclamaron 8.508 HFL en concepto de derechos a la importación devengados (esta expresión se refiere claramente al Impuesto sobre el Volumen de Negocios); al ser desestimada su reclamación, recurrió ante la Sala de lo Tributario del Gerechtshof te Arnhem. Paralelamente, el Politierechter (Juez de Instrucción) inició diligencias penales en su contra por haber infringido las disposiciones legales y reglamentarias neerlandesas en materia de importación temporal de determinados medios de transporte en el interior de la Comunidad. El Polieterechter, tras citar la respuesta de la Comisión a la pregunta escrita nº 22/82 formulada por el Sr. Rogalla, Miembro del Parlamento Europeo (DO 1982, C 262, p. 1), planteó al Tribunal de Justicia la cuestión de si «a la luz de la mencionada respuesta de la Comisión, una normativa nacional que prohíbe, bajo sanción penal, que los residentes en un Estado miembro puedan utilizar los vehículos de motor contemplados en determinada normativa en materia de importación temporal y, por lo tanto, importados en régimen de franquicia del derecho a la importación, es compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de mercancías, cuando en dicha utilización temporal no hay inten-

ción de eludir el impuesto» (está claro, de nuevo, que se refiere al Impuesto sobre el Volumen de Negocios). Por lo que se refiere a los demás elementos de la resolución de remisión y de sus anexos, me remito al resumen expuesto en el informe para la vista.

3. Observaciones presentadas

En lo que respecta a las observaciones escritas presentadas, puedo remitirme en gran parte al informe para la vista.

El *Gobierno neerlandés* considera que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Carciati contiene una respuesta clara y correcta para el presente caso, siendo compartida esta opinión por el *Gobierno danés* en sus observaciones orales presentadas en la audiencia. El *inculpado* en el procedimiento principal alega esencialmente que en el presente caso se trataba de una utilización «fronteriza» legal de un vehículo, que pertenecía a su empresario alemán, para ejercer su actividad profesional habitual de vender en Alemania flores procedentes de los Países Bajos. En su opinión, de ningún modo puede haber una importación fraudulenta cuando se trata del ejercicio de una actividad profesional que, por su propia naturaleza, tiene un carácter «fronterizo». Por otra parte, el hecho de que el vehículo automóvil de que se trata se hallara sujeto al impuesto tanto en los Países Bajos como en Alemania, constituiría un obstáculo considerable para un comercio de flores como el que se ha descrito. Por lo tanto, la percepción del impuesto neerlandés es manifiestamente contraria a las disposiciones comunitarias relativas a la libre circulación de mercancías. La *Comisión* citó, tanto en sus observaciones escritas como en las explicaciones orales expuestas en la vista, numerosos ejemplos prácticos que indican que las crecientes relaciones «fronterizas» de carácter familiar y profesional se ven frustradas en muchos aspectos por las disposiciones en materia de Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Todos estos problemas prácticos deben imputarse al principio fundamental de las legislaciones fiscales según el cual un residente en un Estado miembro A no puede conducir en dicho Estado un vehículo matriculado en el Estado miembro B, y ello con vistas a evitar el fraude fiscal. Dado que los sistemas de franquicias existentes no permiten solucionar la mayoría de dichos problemas prácticos, el citado principio fundamental de prohibición constituye un obstáculo considerable no sólo para la libre circulación de las mercancías, sino también para la libre circulación de las personas y de los servicios. Además, según las respuestas de la Comisión a determinadas preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia durante la vista, no puede esperarse que la Directiva 83/182/CEE, de 28 de marzo de 1983 (DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156), sea completada en breve plazo por lo que se refiere a estos problemas. El problema esencial proviene de la definición inicial del término «importación» en la Sexta Directiva en materia de organización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). En lo que respecta a los hechos del presente caso la Comisión observa también que difieren sensiblemente de los hechos en el asunto Carciati. En el presente caso, la libre circulación de mercancías distintas de los

vehículos, es decir, la exportación de flores de los Países Bajos a Alemania, también se ve particularmente obstaculizada. Por último, la Comisión señala la importancia que podría tener en el presente caso la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de mayo de 1982, Schul (15/81, Rec. p. 1409). Habida cuenta de todas las libertades relevantes en el presente caso, así como la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de febrero de 1979, Rewe, «Cassis de Dijon» (120/78, Rec. p. 649), la Comisión concluye proponiendo que se responda de la siguiente manera a la cuestión planteada:

«En el estado actual del Derecho comunitario, los obstáculos a la libre circulación de mercancías, a la libre circulación de los trabajadores, al ejercicio del derecho de establecimiento o a la libre prestación de servicios deben ser aceptados en la medida en que estas disposiciones pueden considerarse necesarias para satisfacer determinados imperativos relativos, especialmente, a la eficacia del control fiscal. Sin embargo, la prohibición total, impuesta al residente en un Estado de conducir en dicho Estado un vehículo matriculado en otro Estado va más allá de lo que es necesario a tal efecto y no puede, por lo tanto, prevalecer por encima de las libertades fundamentales establecidas en el Tratado.»

4. Mi apreciación

No quisiera seguir a la Comisión proponiendo una respuesta tan amplia y sugiero al Tribunal de Justicia que limite su respuesta a los hechos relevantes del presente caso, considerados en abstracto, tal como se desprenden de la resolución de remisión y de sus anexos así como del resto de las actuaciones. A mi juicio, la cuestión planteada por el Juez remitente puede entonces precisarse en el sentido de que solicita una respuesta a la pregunta de «si el apartado 2 del artículo 38 del Tratado, en relación con el artículo 34 del Tratado, impide que la exportación desde el Estado miembro A de un producto agrícola sujeto a una organización común de mercado (flores, en el presente caso) se vea indirectamente obstaculizada por el hecho de que, en el marco de medidas de control fiscal, se prohíba a un empleado (residente en los Estados miembros A y B) de un mayorista de dicho producto agrícola, establecido en el Estado miembro B, utilizar en el Estado miembro A, sin pagar en él el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, un vehículo de motor de su empresario, matriculado en el Estado miembro B, en el que está sujeto al régimen del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, cuando puede probar que utilizaba el vehículo en relación con la exportación legal del producto agrícola de que se trata desde el Estado A al Estado B».

Así formulada, considero que debe responderse afirmativamente a esta cuestión por las siguientes razones.

Conforme a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia sobre la aplicación del artículo 34 del Tratado en el sector agrícola, la norma básica establecida en la sentencia Dassonville es aplicable sin restricciones cuando hay una organización común de mercado. Cualquier obstáculo directo o

indirecto a la exportación de productos agrícolas sujetos a una organización común de mercado debe ser considerada, por lo tanto, incompatible con el artículo 34. Me remito a este respecto, entre otros, a los asuntos Van Haaster (190/73, Rec. 1974, p. 1123); Van den Hazel (111/76, Rec. 1977, p. 901); Pigs Marketing Board (83/78,↔ Rec. 1978, p. 2347); Pigs and Bacon Commission (177/78,↔ Rec. 1979, p. 2161); Pieter Vriend (94/79, Rec. 1980, p. 327), y, más recientemente, a la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de febrero de 1984, Jongeneel Kaas (237/82,↔ Rec. p. 483). En el asunto Groenveld citado por la Comisión (15/79, Rec. 1979, p. 3409) se trataba de un producto que no estaba sujeto a una organización común de mercado y por este motivo se dio una interpretación restrictiva del artículo 34. El presente caso, sin embargo, se refiere a la exportación de flores, para la que existe tal organización de mercados.

En el párrafo segundo del apartado 8 de la citada sentencia Cassis de Dijon, también citado por la Comisión, el Tribunal de Justicia declaró, especialmente: «que los obstáculos a la circulación intracomunitaria que sean consecuencia de disparidades entre legislaciones nacionales relativas a la comercialización de los productos controvertidos deben aceptarse en la medida en que estos preceptos sean necesarios para cumplir las exigencias imperativas relativas, en particular, a la eficacia de los controles fiscales [...]». Pienso que, basándose en este apartado, también pueden justificarse los obstáculos indirectos a la importación de productos incluidos en una organización común de mercado que sean consecuencia de controles fiscales relativos a la exportación temporal de vehículos. Sin embargo, conforme al principio de proporcionalidad desarrollado en la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en la materia, los efectos restrictivos del comercio intracomunitario, derivados de dichas medidas de control fiscal o de otras medidas en principio lícitas pero que constituyen obstáculos al comercio, no son aceptables cuando la finalidad perseguida puede alcanzarse mediante medidas menos restrictivas del comercio. Para ello deben tomarse en consideración los medios razonables de que dispone una administración que funciona normalmente. A este respecto, me remito, en particular, a las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos De Peijper (104/75,↔ Rec. 1976, p. 613); Comisión/Bélgica (2/78, Rec. 1979, p. 1761), y Rewe, antes citada. Me parece claro que en casos como el presente, una declaración de la autoridad competente del país en el que esté establecido el empresario por la que certifique que la necesidad de utilizar el vehículo está en relación directa con la exportación legal de flores de Holanda a Alemania ofrece una garantía suficiente contra el fraude fiscal. Las disposiciones sustantivas en materia de imposición de vehículos en régimen de importación temporal tampoco pueden llevar a una conclusión distinta, en la medida en que dichas disposiciones sustantivas darían lugar a una doble percepción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre los vehículos «importados» en tales condiciones, es decir, cada vez por algunos días. A este respecto, me remito a los fundamentos de Derecho de la citada sentencia Schul, en particular, los apartados 31 a 34 y 44.

La Directiva 83/182, citada por el Juez remitente, tampoco puede presentarse como objeción a las conclusiones propuestas. En primer lugar, dicha Directiva no había sido aún adoptada cuando se denunció al Sr. Abbink. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ya declaró en los asuntos De Peijper; antes citado, Tedeschi (5/77, Rec. 1977, p. 1555), y Denkavit (251/78, Rec. 1979, p. 3369), que las Directivas que tienen por objeto la armonización de las disposiciones nacionales no pueden ampliar, sino únicamente limitar las competencias dejadas a los Estados miembros por el artículo 36 para restringir el comercio. En tercer lugar, es cierto que las excepciones de carácter general a la imposición obligatoria en el momento de la importación sólo pueden ser establecidas por el legislador comunitario. No obstante, me parece evidente que la amplia y variada casuística citada por la Comisión en el presente procedimiento no puede ser regulada por el legislador o sólo tras un período de una duración inaceptable, por lo que el Juez está en mejor situación para llevar a cabo esta función en caso de conflicto. Esto es especialmente cierto cuando los intereses de una administración fiscal deben apreciarse en un caso determinado a la luz de las disposiciones imperativas del Tratado relativas al «establecimiento de un mercado común de características análogas a las de un mercado interior». Esta finalidad de las Directivas de armonización en materia de impuestos sobre el volumen de negocios es recordada una vez más en los considerandos de la Directiva 83/182. También se menciona en la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3). La disposición imperativa del apartado 7 del artículo 8 del Tratado, según la cual «la expiración del período transitorio constituye la fecha límite para la entrada en vigor del conjunto de las normas previstas y la aplicación de las medidas necesarias para el establecimiento del mercado común» también fue expresamente reconocida en el artículo 4 de la Primera Directiva, en la medida en que obliga a la Comisión a someter al Consejo, antes de que concluya el año 1968, todas las propuestas necesarias a tal efecto en materia de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, determinadas informaciones aportadas por la Comisión en la vista, en respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, dan la impresión de que incluso ha excluido de su nuevo programa de acción, destinado a culminar rápidamente el establecimiento de un mercado común, las obligaciones de suprimir las fronteras interiores que resultan del apartado 7 del artículo 8 en lo que se refiere a la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios también para los vehículos automóviles. En efecto, la Comisión no ha podido indicar ninguna fecha para las demás Directivas de liberalización de las importaciones temporales de vehículos previstas en el último considerando de la Directiva 83/182.

5. Conclusión

En resumen, pienso que, sobre la base del principio de proporcionalidad reconocido en el apartado 9 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Carciati, dicha sentencia requiere ser precisada en el presente caso debido a que concurren circunstancias totalmente diferentes. En particular, el interés en prevenir un fraude fiscal en la importación de vehículos debe apreciarse en este caso en relación con el interés en garantizar la libre exportación de productos agrícolas sujetos a una organización común de mercado. Partiendo de la apreciación que acabo de exponer sobre los aspectos fácticos y jurídicos de la cuestión planteada al Tribunal de Justicia, propongo, pues, que se responda a la cuestión de la siguiente manera:

«El apartado 2 del artículo 38, en relación especialmente con el artículo 34 del Tratado CEE, impide que la exportación desde el Estado miembro A al Estado miembro B de productos agrícolas sujetos a una organización común de mercado se vea indirectamente obstaculizada por el hecho de que, en el marco de medidas de control fiscal, se prohíba a un empleado (residente en los Estados miembros A y B) de un mayorista de dichos productos agrícolas, establecido en el Estado miembro B, utilizar en el Estado miembro A, sin pagar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, un vehículo de motor perteneciente a su empresario y matriculado en el Estado miembro B en el que está sujeto al régimen del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, cuando puede probar que esta utilización se produjo en el marco de la exportación legal del producto agrícola de que se trata del Estado miembro A al Estado miembro B.»