CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. FRANCESCO CAPOTORTI presentadas el 18 de enero de 1977 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El Tribunal de Justicia ha tenido ya ocasión de interpretar el párrafo primero del artículo 95 del Tratado de Roma, que, como saben, prohíbe a los Estados miembros gravar «directa o indirectamente» los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, *cualquiera que sea su naturaleza,* superiores a los que gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares. En el asunto presente, se trata, en el fondo, de establecer si esta prohibición se refiere igualmente a un tributo que grava los transportes de mercancías por carretera y que, en circunstancias determinadas, grava en mayor medida los productos procedentes de otros Estados miembros que los productos similares que son transportados a la misma distancia, sólo en el interior del Estado de imposición.

En 1968, el Gobierno de la República Federal de Alemania adoptó un programa de política de transportes para el período 1968-1972, con la intención de remediar ciertas dificultades en ese sector. El Gobierno estimó que debía fomentar el empleo del ferrocarril disminuyendo el transporte por carretera y decidió someter este último a medidas tributarias temporales. De esta forma, se promulgó el 28 de diciembre de 1968 la Ley sobre el régimen tributario de los transportes de mercancías por carretera (Gesetz über die Besteuerung des Straßengüterverkehrs), que pretendía, sobre todo, imponer importantes tributos a los transportes por carretera a larga distancia en el interior del territorio alemán. En virtud de esta Ley, precisamente, sólo se encuentran exentos del impuesto los transportes internos de mercancías que se efectúen en los límites de un círculo de 50 kilómetros de radio, trazado a vista de pájaro desde un centro constituido por la localidad donde la empresa de transporte tiene su domicilio o establecimiento [tal círculo, llamado zona inmediata (Nahzone), estaba ya previsto en el apartado 2 del artículo 2 de la Ley sobre el transporte de mercancías por carretera, de 17 de octubre de 1952]. Se aplica un impuesto de 1 pfennig por kilómetro por cada tonelada de carga: pero, cuando el transportista efectúa el transporte de sus propias mercancías, como es el caso del demandante en el asunto principal, el tipo impositivo aumenta si la

* Lengua original: italiano.

carga admitida es superior a cuatro toneladas, y alcanza los 5 pfennigs al kilómetro por tonelada efectivamente transportada, cuando la capacidad de carga del medio de transporte sobrepasa las 6 toneladas.

La normativa introducida por la citada Ley para los casos en que el transporte por carretera se efectúa a través de la frontera alemana en uno u otro sentido es diferente. En efecto, los transportes procedentes de otro Estado o con destino a otro Estado sólo están exentos del impuesto cuando la localidad alemana de descarga –para unos– o de carga –para otros– se encuentra a una distancia no superior a 50 kilómetros del punto donde se efectúa el cruce de la frontera (apartado 5 del artículo 3). En este caso, no se considera el lugar donde la empresa de transporte se encuentra establecida y el problema tributario se regula como si el domicilio de esta empresa, sea nacional o extranjera, se encontrase en el lugar donde el convoy cruza la frontera alemana. Por consiguiente, la distancia que puede recorrerse con exención de impuesto no puede alcanzar el kilometraje máximo, correspondiente al diámetro de una zona inmediata, sino que se limita a los 50 kilómetros que separan la frontera del lugar de carga o de descarga de la mercancía. Así, el tráfico internacional, incluso en los casos en que, tomando en cuenta la instalación efectiva de la empresa de transporte y la distancia recorrida del lugar de carga o de descarga, pudiera entrar en el concepto de «tráfico local» exento de gravamen, por el contrario, es tratado como tráfico a larga distancia –por el sólo hecho del cruce de la frontera– cada vez que no puede beneficiarse de la exención limitada admitida en el mencionado apartado 5 del artículo 3 de la Ley de 1968.

En el asunto actualmente planteado, la acción judicial interna fue ejercitada por la empresa Schöttle, con domicilio en Oberkollwangen, que se ocupa, bien del transporte de personas o de mercancías a corta distancia, bien del comercio de grava y de arena al por mayor. En el marco de esta actividad, la mencionada empresa transportaba grava obtenida directamente de la cantera de Lauterbourg, en Alsacia, distribuyéndola seguidamente en la región de Stuttgart. De haberse encontrado la localidad de Lauterbourg situada en Alemania, hubiera entrado –respecto a un transporte a esta distancia– en la zona de tráfico local que se obtendría al tomar como centro la localidad de Oberkollwangen, y la empresa Schöttle no estaría obligada a pagar el impuesto previsto por la Ley de 28 de septiembre de 1968. Por otro lado, al estar Stuttgart situada a más de 50 kilómetros del punto de cruce de la frontera franco-alemana, la exención prevista para el tráfico internacional por el apartado 5 del artículo 3 de la mencionada Ley no es suficiente para sustraer los mencionados transportes a la tributación.

Ante esta situación, el Finanzgericht Baden-Würtemberg, ante el cual la empresa Schöttle interpuso un recurso contra la liquidación del impuesto realizada por la autoridad nacional, se dirigió al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, formulando cuatro cuestiones que voy a mencionar y examinar de forma sucesiva.

Por último, he de recordar que, después de la resolución de remisión, la Administración fiscal alemana renunció a su crédito tributario contra la empresa Schöttle, reconociendo que, en la concreta situación en litigio, el impuesto habría conducido a resultados discriminatorios, no deseados por el legislador. La Administración solicitó entonces al Finanzgericht que anulara la resolución de remisión al Tribunal de Justicia, afirmando que desde ese momento el recurso carecía de objeto. La empresa demandante se opuso a esta solicitud y el Finanzgericht estimó que la renuncia al crédito por razones de equidad no había dejado al recurso de anulación sin objeto, teniendo en cuenta principalmente los daños que la medida tributaria puede haber provocado a la demandante (que asegura que tuvo que abandonar a sus proveedores franceses de grava y reorganizar sus actividades con arreglo a ello, con considerables pérdidas comerciales).

2. La primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional es la siguiente:

«¿Constituye un tributo que grava los productos, en el sentido del artículo 95 del Tratado CEE, un impuesto percibido sobre los transportes internacionales de mercancías por carretera, en función de la distancia recorrida sobre el territorio nacional?»

En mi opinión, la respuesta debe ser afirmativa.

Aunque no tome directamente en consideración la mercancía, sino la operación de transporte, el tributo que nos ocupa se encuentra en muy estrecha relación con la propia mercancía, tanto más cuanto que el importe del impuesto respecto a cada transporte está en función no solamente de la distancia recorrida sino, también, del peso de la mercancía transportada.

Por otra parte, el concepto contenido en el artículo 95 de «tributos internos que graven directa o indirectamente los productos», amplio en sí mismo, ha sido además interpretado de forma extensiva por el Tribunal de Justicia. Vale la pena recordar la sentencia de 3 de abril de 1968, Molkerei-Zentrale Westfalen-Lippe (28/67,↔ Rec. pp. 211 y ss., especialmente p. 229), que, principalmente, precisó que «el párrafo primero del artículo 95 contempla el conjunto de los tributos que gravan efectiva y específicamente el producto nacional, en todas las fases de su fabricación y de su comercialización, anteriores o simultáneas a la fase de importación del producto procedente de otros Estados miembros». En la misma sentencia, puede leerse, respecto a las expresiones utilizadas en el artículo 95, que «los términos directa o indirectamente deben ser interpretados en un sentido amplio, teniendo en cuenta el sistema general de dicha disposición».

La aplicabilidad del artículo 95 a la situación origen del presente asunto sólo debería excluirse si el citado impuesto pudiera ser calificado de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, en el sentido de los artículos 9 y 12 y del apartado 2 del artículo

13 del Tratado de Roma. En efecto, el Tribunal de Justicia ha reconocido con razón que existe una neta distinción entre el ámbito de aplicación de los artículos 12 y 13, por una parte, y del artículo 95, por otra, excluyendo que estas disposiciones puedan ser aplicadas simultáneamente al mismo supuesto (sentencia de 4 de abril de 1968, Milch-, Fett- und Eierkontor, 25/67, Rec. pp. 305 y ss., especialmente p. 324; véase también la sentencia de 22 de octubre de 1974, Demag, 27/74, Rec. pp. 1037 y ss., especialmente p. 1046). La verdad es que la prohibición contenida en el artículo 95 tiene una función complementaria de aquellas establecidas por los artículos 12 y siguientes, relativos a los derechos de aduana y a las exacciones de efecto equivalente, por lo que se refiere a las medidas tributarias que no entran en el marco de estas disposiciones. Desde su primera sentencia en materia tributaria, el Tribunal de Justicia afirmó que el artículo 95 trata de cerrar las brechas que podrían abrirse por vía tributaria en las prohibiciones establecidas en los artículos 9 y 12 del Tratado (sentencia de 14 de diciembre de 1962, Comisión/Luxemburgo y Bélgica, asuntos acumulados 2/62 y 3/62, Rec. p. 813; véase también, en el mismo sentido, la sentencia de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia, 24/68, Rec. p. 193, y la sentencia de 1 de julio de 1969, Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders, asuntos acumulados 2/69 y 3/69,↔ Rec. p. 211). Esta función complementaria no excluye, sino que, por el contrario, presupone la distinción entre las hipótesis en las que se aplican respectivamente los artículos 9 y 12, por una parte, y 95, por otra. Como el Tribunal de Justicia ha precisado en la citada sentencia en los asuntos 2/69 y 3/69, el concepto de exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana no engloba los impuestos que gravan también, en el interior del Estado, los productos nacionales similares: en esta característica reside el criterio distintivo.

La línea de demarcación entre los conceptos de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, por una parte, y de tributo interno, por otra, fue confirmada recientemente en la sentencia de 15 de diciembre de 1976, Simmenthal (35/76,↔ Rec. p. 1871). En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que una carga pecuniaria que grava una mercancía como consecuencia del ejercicio de una actividad de control sanitario, incluso si se percibe en el momento del cruce de la frontera, en el caso de que fuera parte de un régimen general de tributos internos que se aplican directamente tanto a los productos nacionales como a los productos importados (apartado 22), estará sometida, no a los artículos 12 y siguientes, sino al artículo 95.

En el caso que actualmente me ocupa, el impuesto sobre los transportes de mercancías afecta tanto a los productos nacionales como a los extranjeros. Como ya hemos visto, se aplica en función del peso de la mercancía y de la distancia recorrida en Alemania a todos los productos transportados por carretera, con independencia del lugar de fabricación o de procedencia. Las diferencias que se han observado anteriormente entre el régimen tributario de los transportes internos y el de los transportes internacionales responden, no a la naturaleza del impuesto, sino únicamente a los requisitos a los que se subordina la conce-

sión de la exención. Estas diferencias, aun siendo importantes desde el punto de vista de la prohibición de discriminación, no son ciertamente suficientes para modificar el hecho de que el gravamen en cuestión forma parte de un régimen impositivo general que se aplica sistemáticamente a todos los productos que circulan por carretera en Alemania.

El gravamen en cuestión constituye, sin duda alguna, un tributo interno en el sentido que esta expresión reviste para el artículo 95 y, por consiguiente, escapa a las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana.

3. Respecto a la segunda cuestión, que supone la solución en sentido afirmativo de la primera, el órgano jurisdiccional alemán pregunta «si la imposición de los transportes internacionales efectuados en el interior del perímetro de la zona denominada inmediata» –que comprende todos los municipios cuyo centro se encuentra en un diámetro (pero teniendo en cuenta la Ley a la que se refiere el órgano jurisdiccional, éste ha querido ciertamente decir «radio») de 50 kilómetros alrededor del centro del municipio en que tiene su domicilio la empresa de transporte, «constituye una percepción indirecta de tributos internos superiores en el sentido del artículo 95 del Tratado CEE, cuando los transportes efectuados en el territorio nacional, dentro del mismo perímetro, no se encuentran gravados por un impuesto, sino que la diferencia de trato se limita a los productos extranjeros enviados a una zona que se extiende paralela a la frontera, comprendida entre 50 y 100 kilómetros alrededor de ésta».

Hay que destacar, en primer lugar, que no se tienen aquí en cuenta las ventajas o desventajas que el citado régimen fiscal otorga a las empresas de transporte. Desde este punto de vista, me parece claro que las empresas de transporte alemanas que tienen su domicilio o sus establecimientos en la zona fronteriza, dentro del territorio alemán, son tratadas de forma sustancialmente idéntica a las empresas de transporte extranjeras cuyos medios de transporte cruzan la frontera alemana.

Por el contrario, la cuestión en consideración concierne al trato de las mercancías procedentes de otros Estados en relación con el régimen aplicado a las mercancías que circulan exclusivamente en el interior del territorio alemán. Conforme a las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional alemán y en relación con la norma del Tratado CEE cuya interpretación se solicita, el problema suscitado se refiere precisamente a los gravámenes de carácter fiscal o parafiscal que gravan indirectamente las mercancías transportadas procedentes del extranjero y que terminan incidiendo en el coste.

Como el Tribunal de Justicia afirmó en su sentencia de 4 de abril de 1968, Stier (31/67, ↔ Rec. p. 347), «el artículo 95 debe garantizar que la aplicación de los tributos internos no tenga por resultado gravar, en un Estado miembro, los productos procedentes de los demás Estados miembros con

tributos superiores a los que graven los productos nacionales similares».

Hemos visto cómo el tributo alemán que actualmente me ocupa, afecta a los transportes por carretera de cualquier producto. Teniendo en cuenta su carácter general y los criterios previstos para la exención, el problema de la discriminación que pueda resultar del propio tributo debe resolverse cotejando, no el trato de los productos nacionales y el de los extranjeros, sino, más bien, el régimen fiscal de los productos de cualquier naturaleza y origen cuyo lugar de procedencia y el de destino se encuentren en el territorio nacional, y el de los productos cuyo lugar de procedencia y el de destino se encuentren fuera del territorio nacional. Por otra parte, el hecho de que el impuesto no sea concebido como un instrumento discriminatorio en detrimento de los productos de otros Estados y no se encuentre, pues, inspirado por la intención de proteger la producción nacional, no es suficiente para impedir que tenga un efecto discriminatorio en perjuicio de productos procedentes de otros Estados, que utilizan el transporte por carretera para su importación en el Estado considerado.

Ahora bien, en mi opinión, este efecto discriminatorio existe. Es consecuencia del hecho de que el producto procedente de otro Estado miembro en ningún caso podrá llegar exento del impuesto a una localidad alemana que se encuentre a más de 50 kilómetros del punto fronterizo atravesado para su transporte, mientras que el producto interno que se encuentra en la misma localidad fronteriza, pero en el interior del territorio alemán, podrá transportarse exento del pago del impuesto hasta localidades que disten 100 kilómetros del punto de partida. Naturalmente, se trata de una posibilidad vinculada a la elección de una empresa de transporte que tenga su domicilio o un establecimiento a mitad de camino entre el punto de partida de la mercancía y el punto de llegada. Pero basta que exista esta posibilidad, negada a los productos que atraviesan la frontera, para que el impuesto pueda producir un efecto discriminatorio.

Este Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de señalar que el párrafo primero del artículo 95 «prohíbe colocar los productos procedentes de otros Estados miembros en una posición desventajosa respecto a los productos del país de importación comercializados en el territorio de este país» (sentencia de 4 de abril de 1968, Lück, 34/67, Rec. pp. 359 y ss., especialmente p. 369). Si esto es verdad, un tributo que tenga por efecto, aunque sólo sea en algunos casos, gravar los productos procedentes de otros Estados miembros en mayor medida que los productos similares transportados en el interior del país (que en gran parte son productos nacionales), debe estimarse incompatible con el citado artículo. Esto es suficiente, pues, para responder afirmativamente a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional alemán.

4. La tercera cuestión sometida al Tribunal de Justicia por el Finanzgericht Baden-Würtemberg se encuentra formulada de la siguiente forma:

«¿Esta excluida cualquier discriminación en el sentido del artículo 95 del Tratado CEE, cuando el impuesto en cuestión grava no sólo los transportes de productos extranjeros al territorio nacional sino, también, los transportes de productos nacionales al extranjero?»

En la sentencia que acabo de citar dictada en el asunto 34/67, el Tribunal de Justicia precisó: «que hay que excluir de la comparación» (entre los productos procedentes de otros Estados miembros y los del país importador comercializados en su territorio) «la producción nacional que sea exportada y no participe en la competencia en el territorio nacional».

En efecto, la norma del párrafo primero del artículo 95 intenta evitar que, en virtud del sistema tributario nacional, los operadores económicos se encuentren, en el mercado del Estado donde importan los productos para su comercialización, en una situación desventajosa en relación con sus competidores que vendan productos locales. La discriminación prohibida deriva simplemente de una comparación entre el trato fiscal de las mercancías internas vendidas en el Estado considerado y el de las mercancías procedentes de otros Estados para ser comercializadas en el mencionado Estado. El hecho de que las mercancías nacionales exportadas se encuentren sometidas al mismo régimen fiscal discriminatorio (en relación con las que circulan en el interior de las fronteras nacionales) de las mercancías importadas puede, quizá, bastar, en el plano de las relaciones globales entre economías nacionales, para compensar el daño causado a las exportaciones de otros Estados, pero no puede de ninguna manera considerarse que sea apto para eliminar la discriminación en el plano de la situación de competencia entre las diversas empresas interesadas.

En la mencionada sentencia Molkerei-Zentrale (p. 226), el Tribunal de Justicia afirmó que «el párrafo primero del artículo 95, enuncia una prohibición de discriminación que constituye una obligación clara e incondicional; que dicha obligación no está sujeta a ninguna condición, ni subordinada, en su ejecución o en sus efectos, a la adopción de ningún acto de las Instituciones de la Comunidad, o de los Estados miembros; que esta prohibición es, pues, completa, jurídicamente perfecta y, por lo tanto, capaz de producir efectos directos en las relaciones jurídicas entre los Estados miembros y sus justiciables».

Evidentemente, una norma de este género no permite excluir el efecto discriminatorio del impuesto sobre el mercado del Estado considerado respecto a las mercancías procedentes de otros Estados miembros, por la simple razón de que un mismo efecto discriminatorio se produce en detrimento de las mercancías internas exportadas de Alemania, ya que éstas, precisamente porque son exportadas, no pueden encontrarse en competencia en el mercado alemán con las mercancías extranjeras que están sometidas a un régimen tributario discriminatorio.

Debe, por lo tanto, responderse negativamente a la tercera cuestión prejudicial.

5. Mediante la cuarta y última cuestión, el órgano jurisdiccional alemán solicita al Tribunal de Justicia que señale si una discriminación en el sentido del artículo 95 del Tratado CEE se encuentra excluida por el hecho de que el objetivo pretendido por este tributo, que corresponde al ámbito de la política de transportes y que, por lo demás, es conforme con el Derecho comunitario, reviste una considerable importancia en el plano nacional y por el hecho de que el efecto discriminatorio secundario fue mínimo, de que este efecto no habría podido ser evitado más que a costa de un importante incremento de los costes administrativos y de que sólo se manifestó desde 1969 a 1971.

En la ya varias veces citada sentencia Molkerei-Zentrale (p. 228), el Tribunal de Justicia destacó que, «la complejidad de ciertas situaciones en un Estado no puede alterar la naturaleza jurídica de una disposición comunitaria directamente aplicable y menos aún cuando la norma comunitaria debe imponerse con la misma fuerza en todos los Estados miembros». Posteriormente, en la sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe Zentrale (45/75, ↔ Rec. p. 195), el Tribunal de Justicia, al ocuparse de cuestiones relativas a un impuesto sobre el consumo, afirmó que, si resultara imposible establecer tributos igualmente regresivos o progresivos para los productos internos e importados, siempre podrían gravarse ambos productos con un mismo tributo a tanto alzado o fijo, con el fin de respetar la prohibición de discriminación enunciada en el artículo 95. Lo que importa a efectos del artículo 95 es que el producto procedente de otro Estado miembro no se encuentre sujeto, directa o indirectamente, aunque sólo sea en algunos casos, a un gravamen más elevado que el producto interior.

En este caso concreto, si pareció demasiado complicado o excesivamente gravoso adaptar el régimen tributario introducido por la Ley alemana de 28 de diciembre de 1968 a las exigencias del Derecho comunitario, es difícil pensar que no hubiera sido posible reemplazar este sistema por otro capaz de alcanzar los mismos objetivos por otros medios.

Ciertamente, no corresponde al Tribunal de Justicia juzgar la idoneidad de un régimen tributario determinado en relación con determinadas directrices de la política nacional de transportes, ni examinar las alternativas posibles que permitan lograr los objetivos de tal política por otros medios compatibles con el Tratado CEE. Me refiero solamente y de forma incidental al hecho de que el Tratado CEE contiene un Título especial sobre los transportes y de que los problemas que puedan tener los diversos Estados miembros en este sector, sobre todo los que no pueden afrontarse sin incidir en el tráfico internacional, encontrarían probablemente una solución más adecuada si se lograra definir de forma más completa la política comunitaria de transportes.

Sea como fuere, corresponde al Tribunal de Justicia reafirmar que las exigencias inherentes a una particular política nacional no pueden tener influencia sobre la interpretación del artículo 95 del Tratado CEE. El

carácter de prohibición general y absoluta que reviste el párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE, la naturaleza de norma directamente aplicable que presenta este artículo y la necesidad de proteger los derechos que así se reconocen a los particulares, excluyen que se pueda hacer depender la aplicación más o menos rigurosa de la prohibición, de consideraciones de oportunidad, vinculadas a apreciaciones enteramente discrecionales. Este sería el caso si se quisiera, en el marco de una política nacional determinada, tener en cuenta la mayor o menor importancia del fin perseguido por un concreto régimen tributario y la escasa relevancia del efecto discriminatorio de la norma en el plano económico general. Debe responderse por lo tanto negativamente a la cuestión del órgano jurisdiccional alemán.

6. Por todas las razones expuestas hasta aquí, concluyo proponiendo al Tribunal de Justicia que responda de la forma siguiente a las cuestiones planteadas con carácter prejudicial por el Finanzgericht de Baden-Würtemberg:

1) Un impuesto aplicado a los transportes por carretera de todas las mercancías, con independencia de su origen, de su procedencia y de su destino, cuyo importe se determina en función no sólo de la distancia recorrida sobre el territorio nacional, sino, igualmente, del peso de la mercancía, debe considerarse como un tributo interno que grava, aunque sea indirectamente, los productos transportados de acuerdo con el artículo 95 del Tratado CEE.

2) Un impuesto interno sobre los transportes de mercancías, establecido de forma que permite que un transporte que se desarrolla enteramente en el interior del territorio del Estado que lo aplica pueda efectuarse exento de tributación para distancias superiores, sea en mucho o en poco, a las autorizadas para un producto similar transportado desde localidades del otro lado de la frontera, es incompatible con lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 95 del Tratado CEE.

3) No podría excluirse el carácter discriminatorio, de acuerdo con el artículo 95 del Tratado CEE, de un impuesto del tipo del aquí considerado, aunque el impuesto gravase el transporte de productos nacionales con destino a otros Estados en las mismas condiciones que los productos extranjeros transportados en el Estado de imposición.

4) Ni la importancia de los fines perseguidos por el citado tributo, ni la consideración de la posiblemente escasa incidencia del impuesto, ni las dificultades prácticas para la aplicación de un sistema que pudiera evitar la discriminación, ni el hecho de que el citado régimen sólo se aplicara durante algunos años, permiten excluir la aplicabilidad de la prohibición establecida por el artículo 95 del Tratado CEE.