CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. KARL ROEMER presentadas el 24 de enero de 1973 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

Fonderie Officine Riunite «FOR», en Biella (Italia), demandante en el procedimiento nacional en cuyo marco se plantearon las cuestiones prejudiciales sobre las que debemos pronunciarnos hoy, fabrica instalaciones para la industria textil. Esta empresa exportó este tipo de material a la República Federal de Alemania de 1962 a 1967. En el marco de estas exportaciones, se había convenido que Biella constituía a la vez el lugar de entrega y de pago, y que los compradores debían satisfacer los tributos e impuestos devengados en la frontera en el momento de la importación. De hecho, éstos ingresaron el impuesto compensatorio del 6 % del valor de las máquinas, aplicable en virtud de la Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1 de septiembre de 1951.

Después de la importación, las máquinas fueron montadas con objeto de su puesta en servicio, con la colaboración del personal técnico de la empresa FOR. Las autoridades fiscales alemanas (en ese caso, el Finanzamt -Delegación de Hacienda- de Bentheim) consideraron que este acto constituía una ejecución de obra («Werklieferung»), en el sentido del artículo 3 de la Ley alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, realizada por la empresa FOR en la República Federal de Alemania; por tanto estimaron que el montaje generaba un nuevo bien mercantil para cuya realización FOR había suministrado la materia principal en cumplimiento de obligaciones contractuales. En consecuencia, el Finanzamt Bentheim se consideró obligado a reclamar a FOR el Impuesto sobre el Volumen de Negocios por un importe del 4 % del valor global de las instalaciones que había montado (es decir, el valor de las máquinas más los costes de montaje), sin que pudiera deducirse de él el impuesto compensatorio percibido con ocasión de la importación sobre el valor de las máquinas. Todo ello se le notificó a FOR mediante las liquidaciones tributarias de los años 1963, 1964, 1965, 1966, 1967 y 1968, a las cuales se acompañaba una carta del Finanzamt Bentheim de 21 de diciembre de 1970.

FOR protestó infructuosamente contra esta decisión. Las autoridades fiscales no se

* Lengua original: alemán.

limitaron a aplicar los intereses de demora, sino que también pusieron en práctica su apercibimiento de embargar los créditos de FOR frente a los clientes alemanes con el fin de percibir su deuda fiscal. Por ello la Vereinigte Kammgarn-Spinnereien AG, de Delmenhorst, demandada en el procedimiento principal, después de haber sido requerida a ello por el Finanzamt Bentheim, pagó al fisco una cantidad que debía a la demandante en el procedimiento principal a consecuencia de un contrato celebrado con ésta y le exigió que le imputara dicha cantidad a la que todavía le adeudaba.

Sin embargo, FOR no se quiso conformar con este estado de cosas. Efectivamente, FOR estaba convencida de que el fisco alemán le reclamaba indebidamente el pago del Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre el valor global de las instalaciones una vez montadas, cuando, en realidad, no se le podía exigir dicho débito fiscal. Por tanto, se dirigió al presidente del tribunale di Biella solicitándole que dictara, con arreglo a los artículos 633 y siguientes de la Ley italiana de Enjuiciamiento Civil, un mandamiento de pago contra la Vereinigte Kammgarn-Spinnereien con objeto de obtener el pago por su deudor del crédito embargado por el fisco alemán. La demandante alega en apoyo de su solicitud que aplicar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios al valor del conjunto de las instalaciones equivale en realidad a percibir una doble imposición, puesto que ya se había percibido un impuesto compensatorio del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el momento de la importación de las máquinas de las que se componen las instalaciones. Esta forma de actuar es, en opinión de la demandante, incompatible con el Derecho comunitario, en concreto con el artículo 95 del Tratado CEE, que es directamente aplicable. Por lo demás, entiende la demandante que hay que considerar el hecho de que ella esté sometida a un procedimiento incoado en el marco del Impuesto alemán sobre el Volumen de Negocios como un obstáculo a la libre circulación de las mercancías y, consecuentemente, una infracción de los artículos 30 y 31 del Tratado CEE.

Por último, alega la demandante que, además, con arreglo a la ley alemana de 1967 por la que se pone en vigor el Impuesto sobre el Valor Añadido en la República Federal de Alemania con fecha de 1 de enero de 1968, tampoco es posible gravar las entregas con montaje con cargo al exportador extranjero, puesto que esta imposición infringe las Directivas del Consejo 67/227/CEE y 67/228/CEE, de 11 de abril de 1967 (DO 1967, 71, p. 1301 y p. 1303; EE 09/01, p. 3 y p. 6, respectivamente), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios.

En consideración a estas alegaciones fundadas en el Derecho comunitario, el presidente del tribunale di Biella, actuando a instancia de la demandante en el procedimiento principal, suspendió el procedimiento mediante resolución de 27 de julio de 1972 y solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara, con carácter prejudicial, sobre las cuestiones siguientes:

1) ¿Prohíbe el artículo 95 del Tratado aplicar el Impuesto sobre el Volumen de Negocios al valor de una instalación industrial importada, considerada después del montaje como una entidad nueva, si, en el momento de la importación de las distintas mercancías que componen dicha instalación, se pagó un impuesto compensatorio que englobaba también el Impuesto sobre el Volumen de Negocios que la Administración fiscal exige sobre el valor de esta misma instalación una vez montada (excluyendo, evidentemente, el simple coste del montaje)?

2) En el supuesto de importación de una instalación industrial, compuesta de varias máquinas, respecto a las cuales la empresa importadora ha pagado ya el Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento de su importación, ¿es posible considerar, con arreglo a los artículos 2, 5, 7, 8 y 10 de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, que el hecho imponible del impuesto no lo constituye la introducción de las distintas máquinas en el interior del Estado, sino su montaje dentro del país importador, lo cual tiene por consecuencia convertir a la empresa comunitaria exportadora en sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, aplicado sobre el valor de la instalación montada?

3) En el supuesto de que se responda afirmativamente a la segunda cuestión, el sometimiento de una empresa exportadora (que se limita a efectuar con arreglo a un contrato, una exportación franco-frontera) a los procedimientos fiscales del Estado de importación, ¿constituye una infracción de la prohibición contemplada en los artículos 30 y 31 del Tratado de Roma al restringir la circulación de mercancías en el interior del mercado común?

Después de haber tomado nota de las observaciones efectuadas por la demandante en el procedimiento principal, por el Gobierno de la República Italiana, el Gobierno de la República Federal de Alemania y la Comisión de las Comunidades Europeas a lo largo del procedimiento, vamos a averiguar qué respuestas deben darse a estas cuestiones.

1. Sobre la primera cuestión

Si nos atenemos al tenor con que se formula la primera cuestión, su respuesta no plantea dificultades. Efectivamente, sabemos hace largo tiempo que el artículo 95 tiene por objeto la prohibición de discriminaciones. Las mercancías importadas no pueden gravarse con tributos internos superiores a los que soportan los productos nacionales similares (véase, por ejemplo, el asunto 31/67,[1] Rec. 1968, p. 347).

Por consiguiente, esta disposición impide la aplicación de un Impuesto sobre el Volumen de Negocios calculado sobre el valor de las máquinas y de los costes de montaje de éstas, después de haber efectuado esta última operación y de haber percibido el impuesto compensatorio del Impuesto sobre

el Volumen de Negocios en el momento de la importación de las máquinas, es decir, después de haber percibido un impuesto que debería representar, entre otras cosas, el equivalente del Impuesto nacional sobre el Volumen de Negocios y que, por consiguiente, contiene de alguna forma este último. Si nos atenemos al tenor literal de la cuestión, parece por tanto que procede responder que el artículo 95 no tolera dobles imposiciones de esta naturaleza.

Por otra parte, no se podría objetar a esta solución que son imaginables determinadas operaciones comerciales en el interior del país, en el marco de las cuales un fabricante entrega a un intermediario, en una primera fase, mercancías del tipo de las que se trata en el presente asunto, y éste, a su vez, las entrega al consumidor final, operaciones, por consiguiente, en las que la aplicación del sistema de imposición acumulativa en cascada también tendría por consecuencia una recaudación repetida. Como quiera que los comerciantes procuran evitar imposiciones inútiles, raramente efectúan este tipo de operaciones y, en consecuencia, dicha objeción es irrelevante por tratarse de operaciones inusuales. Ahora bien, en el asunto presente debemos tomar en consideración comportamientos comerciales típicos; por tanto, debemos tomar como punto de partida de nuestro razonamiento la imposición interior que se aplica en la fase de venta directa del productor al consumidor final, tal y como ha señalado acertadamente la Comisión, invocando, especialmente, el artículo 97 del Tratado CEE (es decir, la posibilidad de fijar tipos medios para el impuesto compensatorio). No obstante, y puesto que es cierto que, en ese supuesto, el Impuesto sobre el Volumen de Negocios sólo debe percibirse una vez y que el fenómeno descrito por el órgano jurisdiccional italiano aparece, a primera vista, como una doble imposición, parece que hay que concluir, repito, que dicho fenómeno es ilícito por infringir el artículo 95 del Tratado CEE.

Sin embargo, si se examina el problema más detenidamente y se analiza la argumentación desarrollada por el Gobierno federal, la solución no se revela tan simple como parecía a primera vista. Como ya sabe el Tribunal, el Gobierno federal niega insistentemente que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios esté ya incluido en el impuesto compensatorio. Entiende que el único criterio determinante es una comparación de las cargas soportadas en cada caso en particular. Ahora bien, continúa el Gobierno federal, si se efectúa correctamente esta comparación en relación con las mercancías de que se trata en el presente asunto, es decir, si se evalúan las cargas fiscales que gravan las instalaciones industriales similares fabricadas y montadas en Alemania en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, se descubre que éstas últimas no soportan simplemente la carga del 4 % en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios aplicable a las ejecuciones de obra, sino que, en aplicación del sistema de imposición acumulativa en cascada, también soportan los impuestos percibidos en las fases anteriores de la producción, es decir, los que gravan el suministro de las materias primas y de los productos semielaborados. Según afirma el Gobierno federal, esta carga fiscal precedente alcanzaba un tipo superior al 6 % en relación con

la mayor parte de los bienes de equipo y era del 5,71 % en relación con las cardadoras especiales, de las que aquí se trata. De esta forma, la carga fiscal global se cifraría en un 10 % aproximadamente y, puesto que el tipo del 6 % del impuesto compensatorio es un tipo medio, resulta que los productos extranjeros no han sido objeto de discriminación, a pesar de la doble imposición aplicada a las instalaciones industriales importadas.

¿Podemos prescindir de estos datos, como parecen pretender la demandante en el procedimiento principal y la Comisión? No me parece acertado, por más que algunas de sus alegaciones presenten, ciertamente, interés.

En efecto, sin duda alguna es correcto partir de la idea de que, en general, los impuestos compensatorios tenían por fin poner las mercancías importadas en igualdad de condiciones con los productos nacionales en relación con el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, y ello por dos razones: en primer lugar, porque los productos importados estaban exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el país exportador (compensación de la imposición directa sobre el volumen de negocios) y, en segundo lugar, porque los impuestos soportados se restituían en caso de exportación (compensación de la imposición indirecta sobre el volumen de negocios). Por consiguiente, no se puede rechazar la idea de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios ya estaba «incluido» en el impuesto compensatorio. Esta idea corresponde, por lo demás, a la opinión expresada en los comentarios que se refieren a la materia que nos ocupa y, a este respecto, se puede recordar también la declaración efectuada por el Gobierno de la República Federal a la Comisión el 12 de marzo de 1963, conforme a la cual el tipo general de 4 % del Impuesto sobre el Volumen de Negocios está incluido en el tipo de 6 % del impuesto compensatorio, debiendo considerar la diferencia de 2 % como el impuesto compensatorio propiamente dicho, es decir, la compensación del impuesto soportado con anterioridad. Otro argumento que fue invocado en este contexto y que debe hacernos reflexionar es que de la tesis del Gobierno federal se deriva que el único caso en que hay compensación plena es el relativamente raro de entrega con montaje, mientras que, en la mayoría de casos de simple exportación, no existe dicha compensación.

Por otra parte (y este es un argumento en contra de la opinión de la Comisión de que debe *presumirse* que el impuesto compensatorio corresponde exactamente a la imposición interior), no debemos dejar de mencionar que la doctrina afirma explícitamente que un tipo del 2 % no compensa completamente la imposición soportada con anterioridad (véase el «Kommentar zum Umsatzsteuergesetz» de Hübschmann, Grabower, Beck, v. Wallis, Schwarz, Schmidt, nota 4 al artículo 7, apartados 4 a 7). Hay que poner especialmente de manifiesto las observaciones que hace Schwarz (en su «Kommentar zur Umsatzausgleichsteuer», nota 14 al artículo 7 del Umsatzsteuergesetz), el cual declara a este respecto que cuando se discutía el proyecto relativo a la duodécima Ley modificativa de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, se

puso el acento en el hecho de que el tipo del impuesto compensatorio no debería aumentarse siempre que fuera inferior a la carga que soporta un producto nacional similar en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios, sino solamente en el caso de que la diferencia de imposición afecte a la competitividad de los productos nacionales hasta el extremo de que los sectores económicos afectados comiencen a sentir sus efectos a nivel estructural. La declaración del Gobierno federal a la Comisión, de la que ya hemos hablado, contiene consideraciones análogas. En ella, el Gobierno federal subraya, efectivamente, que la mayor parte de los productos soportan una imposición anterior *superior* al 50 % del tipo normal y que el Bundesverband der deutschen Industrie estima incluso que esta carga es de un 4 % para el 96 % de todos los productos. Otro hecho elocuente a este respecto es que los tipos de devolución aplicables en caso de *exportación* (a propósito de los cuales se dice, además, en las observaciones remitidas por el Bundesfinanzminister a la Comisión el 13 de noviembre de 1959, que son demasiado bajos y no compensan completamente la imposición ya soportada) se habían fijado en un 3 %, lo cual seguramente no se habría admitido si la fracción del 2 % del impuesto compensatorio estuviera destinada a compensar completamente las cargas fiscales precedentes.

¿Qué debemos concluir, por tanto, de todas estas consideraciones sobre las cuales el Gobierno federal ha desarrollado unas alegaciones convincentes, basadas en necesidades de política comercial? Por lo que a mi se refiere, creo que no es posible vincular la aplicación del artículo 95 del Tratado CEE al acto de imposición tan sólo, es decir, al hecho de que, en un determinado supuesto, como el que es objeto del procedimiento principal, se hayan gravado dos veces mercancías importadas, en concepto de Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Por el contrario, puesto que el Gobierno federal intenta probar que los productos importados han disfrutado de igualdad de trato, citando cifras precisas y refiriéndose a informes de expertos, creo que debe procederse a una comparación de las imposiciones aplicadas a cada caso en concreto. Solamente dicha comparación permite determinar si ha habido una infracción del artículo 95 en el presente asunto. Evidentemente, el Tribunal de Justicia no podría efectuar esta comparación en el marco de este procedimiento, puesto que ya no sería una interpretación, sino una aplicación del Derecho, como la que puede efectuar el Tribunal de Justicia en el marco de un proceso iniciado con arreglo al artículo 169 del Tratado. La facultad de aplicar el Derecho, en el marco de las disposiciones que rigen el procedimiento presente, corresponde solamente al órgano jurisdiccional nacional que plantea la cuestión prejudicial, el cual debe, en su caso, hacerse asesorar por peritos con el objeto de solucionar este arduo problema. De esta forma puedo concluir el examen de la primera cuestión, para lo cual conviene no atenerse estrictamente a su tenor literal, y abordar a continuación la segunda de las cuestiones planteadas en la resolución de remisión al Tribunal.

2. La segunda cuestión se refiere a la interpretación de la Directiva 67/228/CEE del Consejo en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Mediante esta cuestión se solicita al Tribunal que precise cuál es el criterio de imposición determinante en caso de importación de una instalación industrial compuesta de varias máquinas: la importación de las máquinas, el hecho de que estas máquinas llegan al territorio del Estado de importación (en cuyo caso es la empresa importadora la que debe satisfacer el Impuesto sobre el Valor Añadido) o también el montaje de las máquinas en el país de importación (caso éste en que correspondería a la empresa exportadora pagar el Impuesto sobre el Valor Añadido en función del valor de la instalación después del montaje, pero con la posibilidad de solicitar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido pagado en el momento de la importación). Esta cuestión se explica porque el antiguo sistema del Impuesto sobre el Volumen de Negocios fue sustituido a partir del 1 de enero de 1968 por el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido y un documento del Finanzamt Bentheim fechado el 17 de agosto de 1971 contiene determinadas consideraciones sobre la aplicación del nuevo sistema de imposición a las ejecuciones de obra realizadas en la República Federal por empresas extranjeras.

Como sabe el Tribunal de Justicia, la Comisión ya manifestó de antemano que esta cuestión carece de importancia para la solución del litigio principal, lo cual explica que aquélla no la mencionara en sus observaciones escritas y solamente se refiriera a ellas con carácter subsidiario y muy brevemente en sus observaciones orales. Por el contrario, la demandante en el procedimiento principal reprueba esta actitud. Entiende que el órgano jurisdiccional nacional dispone de un margen de apreciación en relación con la pertinencia para la decisión del asunto del que conoce y que, consecuentemente, no corresponde al Tribunal de Justicia, cuando se le somete una cuestión prejudicial, apreciar la relevancia de este punto para la solución del litigio en el marco del cual se planteó la cuestión, sino que debe limitarse a responderla.

Veamos pues, en primer lugar, qué cabe decir a este respecto.

En relación con la cuestión fundamental de si el Tribunal de Justicia puede examinar la relevancia de la cuestión que se le somete para la solución del litigio principal, ya dijimos hace tiempo que el Tribunal no puede estar obligado en cualquier caso a adherirse a la opinión al respecto del órgano jurisdiccional nacional. Permítasenos a este respecto recordar las conclusiones que presenté en el asunto 26/62 (← Rec. 1963, pp. 1 y ss., especialmente p. 29). Entre tanto, el Tribunal ha hecho suya esta opinión, al menos parcialmente, al declarar (en la sentencia Salgoil, 13/68,← Rec. 1968, p. 661) que el Tribunal puede abstenerse de interpretar una disposición si ésta se invoca por el juez nacional de manera *manifiestamente errónea* para la solución del litigio. Tenemos la convicción de que las observaciones efectuadas por la demandante en el procedimiento principal no son razón suficiente para que este Tribunal abandone esta línea jurisprudencial. Efectivamente, el procedimiento establecido por el artícu-

lo 177 del Tratado CEE tiene como único fin garantizar la uniformidad en la *aplicación* del Derecho comunitario en los Estados miembros y de aportar al órgano jurisdiccional nacional una ayuda que le permita desempeñar correctamente su labor de interpretación. Por consiguiente, este último sólo debe recurrir a este procedimiento en la medida en que deba aplicarse el Derecho comunitario. Si, por el contrario, es obvio que no procede aplicar el Derecho comunitario y si el Tribunal de Justicia puede declararlo sin inmiscuirse en consideraciones basadas en el Derecho nacional (que, por supuesto, están reservadas al Juez nacional), puede abstenerse de responder a las cuestiones planteadas, puesto que su labor no consiste en desarrollar tesis de interés puramente académico.

En aplicación de este principio, que la demandante en el procedimiento principal no ha conseguido desvirtuar, llego a las conclusiones siguientes:

De las actuaciones procesales que nos han sido trasladadas por el presidente del tribunale di Biella se desprende que además de las liquidaciones tributarias relativas a los años 1963 a 1967 (las cuales se fundan claramente en el antiguo sistema alemán del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), el Finanzamt Bentheim emitió también una liquidación tributaria relativa a 1968, con fecha de 18 de enero de 1971. No obstante, esta liquidación tributaria se refiere a una deuda fiscal con arreglo a la *antigua* legislación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios y no se efectuó ninguna mención en el apartado reservado a la nueva legislación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otra parte, ha quedado probado que el proceso ante el órgano jurisdiccional italiano tiene por objeto únicamente las deudas fiscales que se desprenden de las liquidaciones tributarias que dieron lugar al embargo, ya que la demandante en el procedimiento principal solicita el pago de su crédito, impugnando la licitud de su embargo. Si bien un escrito del Finanzamt Bentheim contenía algunas declaraciones relativas a la aplicación de la nueva legislación en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin embargo, nosotros no debemos tenerlas en cuenta, puesto que contienen solamente algunas informaciones y una invitación a formular las declaraciones fiscales con arreglo a las normas establecidas por la nueva legislación en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido; por tanto, este documento no es una liquidación tributario y no ha dado lugar, en absoluto, a actos de embargo, los únicos que, como hemos dicho, tienen relevancia en el procedimiento principal. Por consiguiente, es cierto que la cuestión de la imposición con arreglo a la nueva legislación fiscal alemana en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido no tiene importancia para el proceso principal. De esta forma, podemos deducir de todo ello que actualmente no hay ninguna necesidad de interpretar la Directiva del Consejo, puesto que ésta se refiere solamente a la nueva legislación en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, que entró en vigor el 1 de enero de 1968.

Por estar la cuestión planteada al Tribunal de Justicia manifiestamente desprovista de cualquier interés para la solución del litigio principal, este Tribunal puede abstenerse de

responderla, sin que sea necesario resolver el problema planteado por la fecha en la que empezó a surtir sus efectos la Directiva: si a partir del establecimiento efectivo del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido en la República Federal de Alemania o solamente a partir del 1 de enero de 1972, es decir, a partir del término del plazo en que debía establecerse en todos los Estados miembros el sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido en aplicación de la Directiva 69/463/CEE.

3. Finalmente, por lo que se refiere a la tercera cuestión, también se podría sostener que no es necesario responder, puesto que se planteó solamente para el caso de que se respondiera afirmativamente a la segunda cuestión.

Sin embargo, su tenor y las observaciones de la demandante en el procedimiento principal pueden hacer pensar que esta cuestión no contempla solamente el período posterior a la entrada en vigor del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también el período en el que el antiguo Impuesto alemán sobre el Volumen de Negocios todavía era aplicable. Por tanto, pensamos que es conveniente examinar la cuestión, al menos en lo referente a este último período, es decir, es necesario comprobar si se infringen los artículos 30 y 31 del Tratado CEE si se aplican a una empresa extranjera que exporta franco-fábrica o franco-frontera y, por consiguiente, efectúa una transmisión de propiedad en el extranjero, normas de procedimiento fiscal del país de importación.

No obstante, debemos modificar previamente un poco los términos de la cuestión: efectivamente, parece que los contratos concluidos por la demandante en el procedimiento principal con sus clientes extranjeros no se limitaban a las entregas franco-fábrica o franco-frontera, sino que también se referían al montaje de las instalaciones en el país de importación, es decir, a la ejecución de una obra en este país.

Por ello, no es sorprendente que la demandante en el procedimiento principal esté sometida a las normas de procedimiento fiscal del país de importación (ahora solamente se trata de esto, y no de la cuantía del impuesto). Si bien hay que admitir que esta situación entraña ciertos inconvenientes para el exportador, al tener éste que hacer frente, en un país extranjero y en una lengua que no es la propia, a un procedimiento que puede parecerle extraño, sin embargo, él puede siempre hacerse asesorar por asesores fiscales expertos en la legislación del país de importación –de cuya ayuda tampoco pueden prescindir, por lo demás, las empresas de ese mismo país– y, en este caso, la dificultad que acabamos de mencionar no podría afectar en absoluto a los intercambios internacionales hasta tal punto que haya de considerarse que constituye una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa.

Además, si se considera, como lo hace el Gobierno federal, el artículo 30 del Tratado CEE una expresión particular de la prohibición de discriminación, tampoco debe

olvidarse, y esto es fundamental, que a las empresas extranjeras se les aplica el procedimiento normal, que también se aplica a un producto nacional, y no un procedimiento especial y complejo.

Finalmente, es obvio que la libre circulación de servicios, uno de los objetivos fundamentales del Tratado, difícilmente se podría alcanzar si hubiera que admitir la tesis de que el artículo 30 prohíbe someter a quien ejecuta una obra en otro Estado miembro a un procedimiento fiscal de este país. Esta es, por otra parte, la razón por la que la Directiva, antes citada, en cuyo examen más detallado no es preciso entrar ahora, parece que no excluye el hecho de que las ejecuciones de obra en otro Estado miembro estén sometidas en este Estado a la legislación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido [véase la letra a) del artículo 2 de la Directiva 67/228, del 11 de abril de 1967].

Por todo ello, pienso que no se puede sostener en absoluto que constituye una infracción del artículo 30 del Tratado CEE el someter la obra ejecutada por la demandante en el procedimiento principal al montar las instalaciones que había entregado, al antiguo procedimiento fiscal alemán (las particularidades y complejidad de la nueva ley relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido no son objeto del presente procedimiento).

De esta forma, creo haber dicho lo esencial a propósito de la tercera cuestión, en la medida en que ésta reviste importancia para la solución del litigio principal.

4. En resumen, propongo responder a las cuestiones planteadas por el presidente del tribunale di Biella en los siguientes términos:

a) El artículo 95 del Tratado CEE prohíbe gravar más las mercancías importadas que los productos nacionales similares. Su aplicación presupone una comparación de las cargas fiscales en cada caso, teniendo en cuenta las imposiciones soportadas por los productos nacionales. Sin embargo, para que sea aplicable la prohibición, no basta la comprobación de que se ha debido satisfacer un Impuesto sobre el Volumen de Negocios sobre el valor de una instalación industrial después del montaje, cuando ya se ha satisfecho con anterioridad, en el momento de la importación de las máquinas de las que se compone esta instalación, un impuesto compensatorio cuyo objeto es también tener en cuenta el Impuesto nacional sobre el Volumen de Negocios.

b) Es patente que para la decisión del litigio nacional no es necesario responder a la segunda cuestión, que se refiere a los problemas de percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que el procedimiento principal solamente se refiere a una deuda fiscal liquidada en aplicación de la antigua legislación alemana relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Por tanto, el Tribunal de Justicia puede abstenerse de definir su postura a este respecto.

c) Los artículos 30 y 31 del Tratado CEE no prohíben someter una empresa de exportación, que tiene su domicilio social en un Estado miembro, a los procedimientos fiscales de otro Estado miembro que son aplicables en las mismas condiciones a las empresas de este Estado miembro, si aquella empresa ejecuta en este Estado un acto que da lugar a la aplicación de la legislación fiscal de este mismo Estado.