SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 27 de noviembre de 2003 *

En el asunto C-185/00,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. E. Traversa e I. Koskinen, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

apoyada por

Reino de Suecia, representado por los Sres. I. Simfors y A. Kruse, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

contra

República de Finlandia, representada por las Sras. T. Pynnä y E. Bygglin, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: finés.

que tiene por objeto que se declare que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), y 5, apartado 1, de la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 19), al mantener en vigor las disposiciones legales y reglamentarias relativas al uso del gasóleo como carburante, tal como se aplican en la práctica,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. V. Skouris (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Sexta, los Sres. C. Gulmann y J.-P. Puissochet, y las Sras. F. Macken y N. Colneric, Jueces;

Abogado General: Sr. L.A. Geelhoed;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 26 de septiembre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de diciembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2000, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226 CE, con objeto de que se declare que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), y 5, apartado 1, de la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 19), al mantener en vigor las disposiciones legales y reglamentarias relativas al uso del gasóleo como carburante, tal como se aplican en la práctica.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2 Como resulta del tercer considerando de la Directiva 92/82, «los Estados miembros deberán aplicar tipos mínimos de impuestos especiales a [los hidrocarburos] a fin de realizar el mercado interior a partir de dicha fecha».

3 El artículo 5, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/82 dispone:

«1. A partir del 1 de enero de 1993, el tipo mínimo del impuesto especial sobre el gasóleo usado como carburante será de 245 ecus por 1.000 litros [...].

2. A partir del 1 de enero de 1993, el tipo mínimo del impuesto especial sobre el gasóleo usado para los fines establecidos en el apartado 3 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE será de 18 ecus por 1.000 litros.»

4 El artículo 2, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 establece:

«2. Los hidrocarburos distintos de aquéllos para los que se haya especificado un nivel de impuesto especial en la Directiva 92/82/CEE, estarán sometidos al impuesto especial si se destinan al consumo, se ponen a la venta o se utilizan como combustible o como carburante. El tipo impositivo se fijará, en función de la utilización, al nivel del tipo aplicado al combustible o carburante equivalente.

3. Además de los productos gravados a que se refiere el apartado 1, también será gravado como carburante cualquier producto destinado al consumo, puesto a la venta o utilizado como carburante o como aditivo o para aumentar el volumen final de los carburantes [...]»

5 El sexto considerando de la Directiva 92/81 indica que «los Estados miembros deben poder aplicar, con carácter facultativo, otras exenciones o tipos impositivos reducidos en su territorio, siempre que ello no dé lugar a distorsiones de competencia».

6 A tenor del artículo 8 de la Directiva 92/81:

«1. Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción;

[...]

2. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo aplicable a los hidrocarburos utilizados bajo control fiscal:

[...]

f) exclusivamente en la agricultura, horticultura, silvicultura y piscicultura de agua dulce;

[...]

3. Los Estados miembros podrán también aplicar, respecto a todos los usos industriales y comerciales citados a continuación o a parte de los mismos, un tipo impositivo reducido al gasóleo y/o al GLP y/o al metano y/o al queroseno utilizados bajo control fiscal siempre que el tipo aplicable no sea inferior al tipo mínimo fijado en la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos de los impuestos especiales sobre hidrocarburos:

[...]

b) en el material y maquinaria utilizados en la construcción, la ingeniería civil y obras públicas;

[...]»

7 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 especiales (DO L 76, p. 1), que establece un régimen para los productos objeto de impuestos especiales y a otros impuestos indirectos que conciernen directa o indirectamente al uso de dichos productos, dispone en el artículo 3, apartado 1, que es aplicable a los hidrocarburos.

8 En virtud del artículo 6, apartado 1, de esta Directiva, el impuesto especial al que se hace referencia es exigible en cuanto se ponen a consumo los productos objeto de impuestos especiales, salvo que dichos productos ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro y se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro. En ese caso, los impuestos especiales se perciben, conforme al artículo 7, apartado 1, de dicha Directiva, en el Estado miembro en que se encuentran dichos productos.

9 El artículo 8 de la Directiva 92/12 dispone:

«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.»

10 A tenor del artículo 9, apartados 1 y 3, de la Directiva 92/12:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8, se producirá el devengo del impuesto cuando los productos puestos a consumo en un Estado miembro sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro.

En este caso, deberá pagarse el impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio se hallen los productos y estará obligado al pago del mismo el tenedor de éstos.

[...]

3. Respecto a la adquisición de hidrocarburos que ya se hayan puesto a consumo en otro Estado miembro, los Estados miembros podrán asimismo disponer que el impuesto sea exigible en el Estado miembro donde se consuma siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por particulares o por cuenta de éstos. Se considerarán formas de transporte atípicas el transporte de combustibles de automoción que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.»

Derecho nacional

11 Los impuestos especiales aplicables a los gasóleos vendidos en el mercado finlandés, a saber al diesel y al fueloil, están establecidos en la Ley nº 1472/1994, relativa al impuesto especial sobre los carburantes líquidos, en la versión modificada en último lugar por la Ley nº 509/1998 (en lo sucesivo, «Ley nº 1472/1994»). Según el artículo 2 de esta Ley, se entiende por «diesel», el gasóleo utilizado como carburante para motores diesel (en lo sucesivo, «diesel»). Se entiende por «fueloil», el gasóleo suministrado con el fin de usarlo para la calefacción y que puede ser reconocido cuando se comercializa por medio de un colorante rojo visible a simple vista (en lo sucesivo, «fueloil» o «gasóleo sujeto a un tipo reducido»).

12 Según la Ley nº 1472/1994, el impuesto especial sobre el diesel y sobre el fueloil se compone de un impuesto base y de un impuesto adicional, cuyo importe está en función de la cantidad de combustible. A partir del inicio del año 1999 el impuesto especial sobre el diesel se eleva a 325 euros por 1.000 litros y el del fueloil a 64 euros por 1.000 litros. En caso de utilizarse el gasóleo como carburante, se grava con el tipo impositivo aplicable al diesel.

13 La Ley nº 722/1966 relativa al impuesto sobre la circulación de vehículos a motor (en lo sucesivo, «Ley nº 722/1966») establece un recargo, que por analogía con el impuesto anual propiamente dicho que grava los vehículos con motor diesel se percibe también anualmente.

14 Conforme a los artículos 14 a 22 de la Ley nº 722/1966, se devengará un recargo sobre todos los automóviles matriculados en Finlandia o utilizados en Finlandia sin estar matriculados en dicho país y cuyos depósitos de combustible hayan sido llenados con fueloil en vez de diesel. En virtud del artículo 16 de dicha Ley, la cuantía del recargo se calcula multiplicando por veinte el importe del impuesto de circulación aplicable al vehículo en cuestión.

15 A tenor de los artículos 17 y 17a de la Ley nº 722/1966, también estarán sujetos a dicho recargo los tractores y la maquinaria de obras públicas, a excepción de los tractores que sean utilizados para la agricultura o silvicultura o en actividades conexas y la maquinaria de obras públicas que sea utilizada en actividades que guarden únicamente relación con su uso normal y que se desarrollen en los lugares de trabajo o de obras, para el transporte de sus propios combustibles y lubricantes, o bien para su propio traslado de una obra a otra. No obstante, cuando los tractores agrícolas o la maquinaria de obras públicas sean utilizados para el transporte de mercancías, será obligatorio el uso de diesel.

16 Según el artículo 25 de la Ley nº 722/1966, las autoridades policiales y aduaneras controlarán el cumplimiento de estas disposiciones, de acuerdo con el artículo 28 de dicha Ley, son competentes para practicar los controles necesarios en los almacenes de combustibles y para verificar las propiedades de los carburantes utilizados en los vehículos. Esta disposición prevé asimismo que dichas autoridades puedan obligar a los vehículos a detenerse para practicar dichos controles. En virtud del artículo 27 de la mencionada Ley, en caso de comprobarse la presencia de fueloil en el depósito, retirarán el vehículo de la circulación hasta que se abone el importe de las sanciones pertinentes.

17 La Ley nº 337/1993 relativa al impuesto sobre los carburantes, en la versión resultante de la última modificación por la Ley nº 234/1998 (en lo sucesivo, «Ley nº 337/1993»), prevé la percepción de un recargo cprrespondiente al número de días en que el vehículo matriculado en Finlandia o en el extranjero usó fueloil, con un máximo de sesenta días consecutivos, y por al menos diez días cuando la fecha de importación del vehículo no pueda determinarse. El importe diario del recargo asciende a 1.000 FIM para los turismos, a 1.500 FIM para las furgonetas, a 2.000 FIM para los autobuses y a 3.000 FIM para los camiones.

18 Además, la utilización ilegal de fueloil, es decir, sin declaración previa a la autoridad competente, según las modalidades del artículo 3 de esta ley, provoca que se triplique el recargo.

19 El artículo 8 de la Ley nº 337/1993 precisa los procedimientos de control por las autoridades policiales y aduaneras. El artículo 11 de dicha Ley prohíbe que un vehículo con matrícula extranjera, abandone el territorio finlandés sin haber abonado el impuesto por el uso de fueloil en vez de diesel.

Procedimiento administrativo previo

20 Mediante escritos de 16 de julio de 1996 y de 3 de abril de 1997, la Comisión solicitó al Representante Permanente de Finlandia ante la Unión Europea información sobre los impuestos que gravan los hidrocarburos en Finlandia precisando en el segundo escrito que la pregunta se refería especialmente a la aplicación de las Directivas 92/81 y 92/82.

21 El Representante Permanente de Finlandia respondió a estas dos preguntas mediante escritos de 3 de octubre de 1996 y de 5 de junio de 1997.

22 El 3 de diciembre de 1997, la Comisión dirigió al Gobierno finlandés un escrito de requerimiento, en el que estimaba que la posibilidad de utilizar gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante no podía considerarse conforme con las normas comunitarias.

23 El Gobierno finlandés respondió mediante escrito de 26 de enero de 1998, en el que afirmaba que su legislación se atenía a lo dispuesto en el Derecho comunitario.

24 El 4 de mayo de 1998, el Representante Permanente de Finlandia notificó por escrito a la Comisión la Ley nº 234/1998, por la que se modificó la Ley nº 337/1993, que entró en vigor el 1 de mayo de 1998.

25 El 6 de agosto de 1998, la Comisión dirigió al Gobierno finlandés un dictamen motivado, en el que se repetían las alegaciones del escrito de requerimiento añadiendo que la modificación de la Ley nº 337/1993 no ponía en entredicho la posibilidad de utilizar fueloil como carburante.

26 En su respuesta de 22 de septiembre de 1998, el Gobierno finlandés mantuvo su posición.

27 En estas circunstancias, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

28 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de enero de 2001, se admitió la intervención del Reino de Suecia en el presente asunto en apoyo de las pretensiones de la Comisión.

Alegaciones de las partes

Observación previa

29 Es preciso señalar, con carácter previo, que el Gobierno finlandés ha propuesto excepciones de inadmisibilidad relativas a la vez al recurso de la Comisión y a la

demanda de intervención del Gobierno sueco, de modo que ha desarrollado sus motivos de fondo a este respecto con carácter subsidiario. Ahora bien, dado que estas excepciones están intrínsecamente vinculadas al fondo de la argumentación sostenida por las partes, procede presentarlas tras la exposición de éste.

Sobre el fondo

30 La Comisión imputa en esencia a la República de Finlandia no haber procedido a realizar las modificaciones necesarias de su normativa sobre la utilización de gasóleo como carburante que estaba en vigor en el momento de su adhesión a la Unión Europea, para adaptarla al sistema previsto por las disposiciones de los artículos 5 de la Directiva 92/82 y 8 de la Directiva 92/81.

31 La Comisión afirma, por una parte, que aunque la normativa finlandesa impone sobre el gasóleo utilizado como carburante, según se desprende de la Ley nº 1472/1994, un tipo impositivo superior al tipo mínimo fijado en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, no puede no obstante considerarse conforme a esta disposición, ya que no garantiza, en cualquier circunstancia, que dicho gasóleo esté gravado efectivamente al tipo que se prevé en dicha norma.

32 La Comisión explica que, si bien es cierto que el artículo 5 de la Directiva 92/82 no obliga a los Estados miembros a incluir en su legislación nacional una prohibición formal de utilizar como carburante el gasóleo sujeto a un tipo reducido, de esta disposición resulta que las normas nacionales aplicables en la materia deben impedir en la práctica esta utilización.

33 Pues bien, según la Comisión, el régimen finlandés no puede alcanzar este objetivo, ya que permite el uso de gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante, sobre la base de una declaración previa y mediante el pago de un recargo, conforme a la Ley nº 722/1966 y/o por un impuesto sobre el carburante de acuerdo con la Ley nº 337/1993. La Comisión considera por ello que, en la práctica, debe estar prohibido tal uso.

34 Por otra parte, la Comisión alega que la República de Finlandia no ha establecido, en lo que respecta a la distribución y de la utilización del gasóleo con los fines mencionados en el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, un control adecuado y eficaz, como exigen estas disposiciones a fin de asegurar que el gasóleo sirva estrictamente al uso por el que está gravado.

35 Sobre este particular, observa que, en Finlandia, las estaciones de servicio pueden vender el gasóleo sujeto a un tipo reducido sin ningún control fiscal, mientras que el número anual de controles de tráfico efectuados sobre el consumidor final es insuficiente con relación a la cantidad de vehículos equipados con motores diesel. Además, alega que no tiene información que indique que se garantiza un control fiscal suficiente por lo que respecta al uso de fueloil en los sectores indicados en el artículo 8, apartados 2, letra f), y 3, de la Directiva 92/81, como la agricultura y la silvicultura así como las obras públicas.

36 La Comisión añade que precisamente por la insuficiencia de los controles efectuados en Finlandia el legislador sueco estudió adoptar una ley con objeto de asegurar que la prohibición de uso del fueloil sueco como carburante se aplicara también al fueloil procedente de Finlandia. Explica a este respecto que los controles aduaneros en la frontera entre Suecia y Finlandia eran casi imposibles, debido a la extensión de la frontera y el escaso número de puestos fronterizos, el fueloil finlandés es importado fácilmente a Suecia por bandas de traficantes sin verse sometido al impuesto especial y se vende para servir de carburante.

37 El Gobierno finlandés sostiene que el sistema establecido por la normativa finlandesa se basa en la obligación que se impone a los propietarios y usuarios de automóviles de declarar previamente a las autoridades fiscales su intención de empezar a usar el fueloil como carburante. Así, a falta de declaración previa, el importe del recargo puede hasta triplicarse mientras que el importe del impuesto sobre el carburante percibido, en ese caso, se multiplicaría siempre por tres.

38 El recargo y el impuesto sobre el carburante no constituyen por tanto ni pagos que den derecho al uso del fueloil como carburante, ni impuestos que graven los transportes, ni impuestos especiales, sino sanciones de carácter fiscal de efectos disuasorios, establecidos con el fin de prevenir abusos.

39 Para fundamentar la tesis según la cual la posibilidad de declaración previa y de pago anticipado del recargo y del impuesto sobre el carburante es puramente teórica y jamás resulta económicamente rentable, el Gobierno finlandés alega asimismo que en los últimos diez años, no se ha hecho uso ni una sola vez de dicha posibilidad y que todos los pagos de estas dos sanciones fiscales conciernen en la práctica abusos comprobados con ocasión de los controles realizados.

40 El Gobierno finlandés sostiene que de ningún modo resulta del artículo 5 de la Directiva 92/82 una obligación de incluir en la legislación nacional una prohibición formal de utilizar el fueloil sujeto a un tipo reducido como carburante, sino únicamente la obligación de garantizar que no sea utilizado como tal. Al considerar que la competencia en cuanto a los medios para conseguir el objetivo fijado por ese artículo se deja a los Estados miembros, dicho Gobierno alega que el sistema de sanciones fiscales establecido por la normativa finlandesa constituye el medio más apropiado para prevenir tal uso.

41 El Gobierno finlandés añade que establecer una prohibición formal acarrearía la sustitución del régimen de sanciones fiscales por sanciones penales, que no permitirían alcanzar, con tanta eficacia, el objetivo perseguido por el artículo 5 de la Directiva 92/82.

42 En particular, afirma, por una parte, que el nivel de una sanción penal debe conciliarse, por razones de coherencia, con el nivel general de las demás sanciones previstas por el sistema represivo. En la práctica, de ello se derivarían sanciones considerablemente menores a las sanciones fiscales actuales. Además, las sanciones fiscales en vigor no podrían acumularse a una sanción penal, ya que según los principios del Derecho finlandés, una actividad prohibida por el Derecho penal no puede ser objeto de un impuesto.

43 Por otra parte, el Gobierno finlandés alega que la aplicación del Derecho penal ocasionaría mayores dificultades para imponer las sanciones debido a las exigencias en materia de prueba. A este respecto, señala que la mera comprobación por las autoridades policiales o aduaneras de que un depósito contiene fueloil teñido de rojo, incluso en cantidad mínima, basta para que se impongan sanciones fiscales. De este modo, no es necesaria, ninguna otra prueba, que acredite, por ejemplo, que el automovilista ha actuado de manera deliberada, como sucedería en un sistema penal.

44 Por lo que atañe a la imputación basada en la falta de control adecuado de la distribución y el uso del gasóleo sujeto a un tipo reducido, el Gobierno finlandés señala en primer lugar que la normativa comunitaria no contiene disposiciones sobre los procedimientos de aplicación del control fiscal que prevé. Más concretamente, no obliga a los Estados miembros ni a someter la venta o la distribución del fueloil a controles específicos ni a prever sanciones que afecten a la venta minorista.

45 El Gobierno finlandés considera que la única obligación que se deriva de la normativa comunitaria consiste en garantizar que el consumidor final no utiliza el gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante y que incumbe exclusivamente a los Estados miembros apreciar las condiciones específicas vigentes en su territorio para elegir los medios que les permitan alcanzar ese objetivo. Ahora bien, dicho Gobierno estima haber establecido controles que permiten alcanzar ese objetivo en la forma mejor adaptada a las condiciones existentes en Finlandia.

46 A este respecto, llama la atención sobre el hecho de que el uso de fueloil para la calefacción está mucho más extendido en Finlandia que en los demás Estados miembros. En realidad, la cantidad total de gasóleo que se utiliza para la calefacción es claramente superior a la cantidad de diesel utilizado como carburante en los vehículos de transporte por carretera. El Gobierno finlandés añade que los depósitos de combustible de las viviendas unifamiliares y de los inmuebles pueden contener de 1.500 a 3.000 litros de fueloil y deben llenarse normalmente al menos dos veces al año. En general, el fueloil se distribuye por camiones de reparto de las compañías petroleras, pero las grandes distancias y las condiciones climáticas extremas de las partes septentrionales escasamente pobladas del país obligan también a vender el fueloil en las estaciones de servicio. Ahora bien, solamente el 4 % de la cantidad total de fueloil se vende a través de las estaciones de servicio.

47 Dicho Gobierno sostiene que la vulnerabilidad de la infraestructura de distribución ya escasa en esas regiones, el largo período de uso de la calefacción y el gran número de hogares que necesitan fueloil permanentemente no permiten establecer un régimen en el que la distribución del fueloil sólo pueda hacerse bajo control de las autoridades. El país no dispone de recursos para hacer funcionar un régimen de ese tipo y que restricciones adicionales sobre la infraestructura de distribución podrían provocar dificultades de abastecimiento de fueloil, lo que podría tener, en casos extremos, consecuencias fatales.

48 A ello se añade que las necesidades de los agricultores y los costes demasiado elevados inherentes a un abastecimiento que realiza exclusivamente mediante camiones de reparto justifican igualmente la posibilidad de comprar el fueloil en pequeñas cantidades en las estaciones de servicio.

49 Con respecto al control fiscal, el Gobierno finlandés alega que el fueloil se almacena en decenas de miles de depósitos de viviendas unifamiliares y de explotaciones agrícolas y silvícolas y que es relativamente fácil retirarlo de éstos para pasarlo a los depósitos de carburante de los vehículos, sin que haya otro medio de impedir esos abusos mediante cualquier tipo de control de la distribución o de la venta minorista. Dicho Gobierno afirma que por esta razón, para impedir dicho uso en el tráfico por carretera, la normativa finlandesa prevé un sistema de sanciones suficientemente eficaces acompañado de controles sobre el usuario final, y que, por eso, no es razonable aplicar medidas de control en los ámbitos en los que está autorizado el uso del fueloil, como en la agricultura y la silvicultura.

50 Por otra parte, el Gobierno finlandés considera que el régimen de control fiscal establecido en su territorio está enfocado correctamente y resulta eficaz y adecuado, en la medida en que alcanza el objetivo perseguido por las disposiciones del artículo 8 de la Directiva 92/81, que consiste en garantizar que el gasóleo sujeto a un tipo más reducido que el diesel no sea utilizado prácticamente para el tráfico por carretera.

51 Señalando que, cada año, aproximadamente entre 3.500 y 4.500 vehículos son objeto de tal control, el Gobierno finlandés expone, a título de ejemplo, que en 1999, los controles realizados fueron 3.923, y que, en 141 casos, se tomaron muestras de laboratorio, de las que 125 dieron positivo, lo que, en opinión del citado Gobierno, es un número bastante reducido teniendo en cuenta el consumo total de fueloil en el país, que es muy considerable.

52 En cuanto a las alegaciones de la Comisión sobre el contrabando que tiene lugar en Suecia, el Gobierno finlandés estima que no prueban, en absoluto, que la República de Finlandia no cumpla las disposiciones de las directivas pertinentes. A este respecto, alega que los compradores suecos también están obligados a realizar la declaración previa y al pago del recargo y que si el automovilista sueco llena su depósito de gasóleo sujeto a un tipo reducido en Finlandia sin declararlo previamente a las autoridades y sin pagar el recargo, dicho fueloil no es adquirido legalmente. Estima, por consiguiente, que la introducción en la ley finlandesa de una prohibición formal no impediría la posibilidad de contrabando y señala que, en cualquier caso, el presente asunto no se refiere a los medios de combatir el contrabando.

53 En lo relativo a la alegación del Gobierno finlandés según la cual las eventuales sanciones penales previstas por una ley serían menos severas que las sanciones fiscales, la Comisión llama la atención en particular sobre el hecho de que no se ha utilizado la posibilidad de imponer sanciones administrativas para prevenir los abusos en materia de uso de fueloil como carburante. Citando, a modo de ejemplo, las sanciones administrativas establecidas por la normativa finlandesa en caso de sobrecarga de un vehículo, o las que afectan a los almacenistas de aceites combustibles cuando no han procedido a identificar el fueloil, alega que el legislador finlandés también hubiera podido utilizar esta opción para sancionar el uso de fueloil como carburante.

54 En lo que respecta al incumplimiento de las obligaciones que se derivan del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, la Comisión estima que los datos estadísticos facilitados por el Gobierno finlandés confirman su tesis según la cual en Finlandia no hay controles sistemáticos de vehículos diesel y que los controles realizados por la policía son ocasionales. Destaca que, en su escrito de contestación a la demanda, dicho Gobierno indicó que se controlan realmente entre 3.500 y 4.500 vehículos anualmente, mientras que, en su respuesta al escrito de requerimiento, había declarado que el número de controles anuales era superior a 5.000. La Comisión pone de relieve que las estadísticas recogían en 1998 un total de 755.377 vehículos y tractores diesel matriculados en Finlandia, y alega que, habida cuenta del aumento del número de vehículos diesel y del hecho

de que probablemente los vehículos matriculados en el extranjero han sido objeto también de controles, el número de 3.923 controles que el Gobierno finlandés declaró en 1999 debe considerarse muy reducido.

55 La Comisión sostiene en que, en cualquier caso, un control fiscal, incluso perfecto, no impide que la legislación finlandesa en vigor sea contraria a las disposiciones comunitarias y que permita, mediante el pago de impuestos, por muy elevados que éstos sean, utilizar normalmente el fueloil como carburante.

56 En su escrito de formalización de la intervención, el Gobierno sueco alega, en primer lugar, que el régimen finlandés, que tiene como efecto hacer posible la utilización, ilegal o legal, de fueloil en los vehículos equipados con motores diesel, incumple lo dispuesto en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, que prescribe un tipo impositivo mínimo. Por una parte, en caso de uso ilegal, se percibe un impuesto especial demasiado bajo, a saber el que se aplica al fueloil. Por otra parte, en caso de un uso legal sobre la base de una declaración previa, los impuestos percibidos, a saber el recargo y el impuesto sobre los carburantes, no constituyen impuestos especiales, toda vez que no se exigen en función de la cantidad de fueloil utilizado sino en función de la duración del uso.

57 En segundo lugar, el Gobierno sueco sostiene que, aun suponiendo que el sistema finlandés condujera en la práctica a que nadie utilice el fueloil como carburante en Finlandia, la falta de prohibición legal de tal uso constituye en sí misma una violación del Derecho comunitario, ya que tiene como efecto hacer imposible el establecimiento de un control eficaz del tráfico transfronterizo y, por tanto, la plena aplicación en Suecia del régimen comunitario del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

58 A este respecto, explica que la adaptación del Derecho sueco a las Directivas 92/81 y 92/82 se ha traducido en una prohibición general de utilizar el fueloil como carburante así como en sanciones administrativas severas. Precisa además que, habida cuenta de los volúmenes de los que se trata en materia de calefacción, en cualquier caso, nunca se ha sentido en Suecia, la necesidad de mantener un sistema en el que los particulares deban ocuparse ellos mismos del transporte del fueloil entre la estación de servicio y su domicilio. La falta de demanda explica por qué no se vende el fueloil en las estaciones de servicio, y ello a pesar de que dicha venta no está prohibida y que las condiciones climáticas y de población son prácticamente las mismas en el norte de Suecia y en el norte de Finlandia.

59 Ahora bien, si la normativa sueca prevé un sistema de control eficaz para prevenir el uso como carburante del fueloil sueco, teñido de verde, en cambio, el sistema finlandés dio lugar a un comercio fronterizo entre Finlandia y Suecia de fueloil finlandés teñido de rojo, que se ha iniciado tras la adhesión de estos dos Estados a la Unión Europea y ha adquirido tal magnitud que amenaza incluso la propia existencia del comercio legal de productos petrolíferos en el norte de Suecia.

60 El Gobierno sueco explica que, en 1996, para combatir este contrabando, se amplió la prohibición de utilizar el fueloil sueco como carburante al fueloil finlandés, lo que provocó una caída inmediata de la importación de éste en Suecia.

61 No obstante, habida cuenta, por una parte, de las disposiciones de los artículos 8 y 9, apartado 3, de la Directiva 92/12 y, por otra parte, el hecho de que no se puede considerar compatible con el Derecho comunitario que un Estado miembro introduzca unilateralmente en su Derecho interno medidas que pretendan compensar que otro Estado miembro incumpla sus obligaciones en Derecho comunitario, el legislador sueco eliminó en 1997 la prohibición unilateral de utilización del fueloil finlandés como carburante.

62 El Gobierno sueco explica a este respecto que del régimen instaurado por la Directiva 92/12 se desprende que, por lo que respecta a los hidrocarburos adquiridos por los particulares para su uso personal y transportados por ellos mismos, el impuesto especial se percibe en el Estado miembro en el que se adquieren dichos productos. Esto significa que el Reino de Suecia no puede percibir el impuesto especial o imponer sanciones a un particular sueco que llene legalmente el depósito de su vehículo o un bidón de reserva con fueloil en Finlandia.

63 Según la legislación sueca actualmente en vigor, está permitido por consiguiente tener fueloil finlandés, teñido de rojo, en el depósito de un vehículo o en un bidón de reserva de diez litros como máximo, en la medida en que dicho fueloil lo haya introducido allí personalmente el interesado para su uso personal.

64 Ahora bien, la introducción clandestina en Suecia de fueloil procedente de Finlandia, por el que no se percibe ningún impuesto en Suecia, conoció a continuación un nuevo impulso. El Gobierno sueco señala que cuando las autoridades comprueban con ocasión de un control que el depósito de un vehículo contiene fueloil finlandés, les resulta imposible aportar la prueba en contrario a una afirmación de que el depósito fue llenado en Finlandia. No sería así si la República de Finlandia aplicara igualmente la prohibición legal de utilizar el fueloil como carburante.

65 El Gobierno sueco concluye por tanto que, aunque las Directivas 92/81 y 92/82 no obliguen expresamente a prohibir la utilización del gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante para los automóviles, del objetivo y de la estructura misma del régimen que establecen se deduce que una prohibición legal de esta índole es una condición para el funcionamiento del mercado interior. Por ello considera que aun cuando el sistema finlandés funcione en Finlandia, dicho Estado miembro no cumple sus obligaciones comunitarias, ya que este sistema provoca una distorsión de la competencia en el mercado interior, distorsión contra la que Suecia no puede actuar unilateralmente.

66 El Gobierno finlandés replica, con carácter preliminar, que las situaciones de los dos países no son comparables, toda vez que a diferencia de lo que sucede en Finlandia, en Suecia no se utiliza el fueloil en la agricultura y la silvicultura.

67 Además, el Gobierno finlandés afirma que su normativa nacional no impide un control eficaz de la utilización del fueloil en los demás Estados miembros. Explica que, en caso de que un automovilista sueco afirme falsamente que el fueloil finlandés, coloreado de rojo, que utiliza fue introducido en Finlandia en el depósito del vehículo o en un bidón de reserva cuando en realidad fue introducido fraudulentamente en Suecia y, solamente una vez en el territorio de este Estado miembro fue transferido al depósito del vehículo, dicho automovilista da una prueba suficiente para permitir la imposición de las sanciones previstas por la normativa finlandesa. A estos efectos, basta que las autoridades suecas transcriban sus imputaciones y transmitan la información pertinente a las autoridades finlandesas.

68 El Gobierno finlandés añade que, así, en el caso de un turismo, si no ha habido declaración y la fecha de importación del vehículo no puede ser determinada, la cuota del impuesto sobre el carburante supera ampliamente las sanciones comparables en vigor en Suecia. Dicho Gobierno señala asimismo que los controles en carretera no afectan únicamente a los vehículos matriculados en Finlandia. Indica que aproximadamente 120 automovilistas suecos fueron controlados entre los años 1998 a 2002 y que la eficacia y el papel preventivo del régimen establecido en Finlandia han aumentado por el hecho de que un vehículo matriculado en el extranjero al que pueda exigírsele el pago del impuesto sobre el carburante no puede ser exportado antes de que se haya realizado el pago de dicho impuesto.

69 La Comisión aduce en este contexto que, como en Finlandia no se ejerce control fiscal sobre la distribución, los conductores de vehículos matriculados en el extranjero pueden llenar libremente su depósito con fueloil en cualquier estación de servicio, que no tiene derecho a exigir la presentación de un justificante del pago del impuesto sobre el carburante. En cambio, en Suecia, no se puede exigir legalmente tal justificación, que no tiene equivalente en la legislación sueca.

70 La Comisión añade que la administración de aduanas del distrito aduanero del norte de Finlandia que emplea a un total de 223 personas, no parece estar en condiciones de efectuar controles suficientes en la región de más de 150.000 kilómetros cuadrados que abarca ese distrito. Además, en las regiones septentrionales de Finlandia, el número de policías por kilómetro cuadrado es menor que en el resto del país. Considera por tanto bastante probable que las autoridades encargadas de la vigilancia de las fronteras no dispongan de efectivos suficientes para efectuar controles a los vehículos extranjeros antes de que abandonen el territorio finlandés.

Sobre la admisibilidad

71 Con respecto a las alegaciones de la Comisión basadas, por un lado, en la falta de control fiscal en lo relativo al uso de fueloil en los sectores mencionados en el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, como la agricultura y la silvicultura así como las obras públicas y, por otro lado, las medidas previstas por el legislador sueco, el Gobierno finlandés alega que se trata de cuestiones evocadas por la Comisión por primera vez en el recurso y que, por tanto, no tuvo la posibilidad de pronunciarse sobre ellas en el marco del procedimiento administrativo previo. Recordando que, según reiterada jurisprudencia, el procedimiento debe basarse en los motivos expuestos en la fase administrativa previa, dicho Gobierno mantiene que deben declararse inadmisibles.

72 A este respecto, la Comisión precisa, en particular, que, en su recurso, consideró útil señalar, a título informativo, que la insuficiencia de los controles efectuados en Finlandia provoca la existencia en Suecia de un fraude fiscal muy amplio en relación con el uso de fueloil finlandés, que ha requerido la adopción de medidas legales, sin formular, por tanto, una pretensión o un motivo de recurso nuevo.

73 Además, el Gobierno finlandés concluye, a título principal, que las pretensiones del escrito de formalización de la intervención del Gobierno sueco son inadmisibles, dado que no cumplen los requisitos impuestos por los artículos 37, apartado 4, del Estatuto CE del Tribunal de Justicia y 93, apartado 5, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

74 En particular, señala, por una parte, que la Comisión no ha afirmado en ningún momento que la normativa finlandesa no garantice el respeto del tipo mínimo del impuesto especial previsto por la Directiva 92/81 en lo que atañe al gasóleo utilizado como carburante. Esta pretensión del Gobierno sueco no tiene por objeto por tanto apoyar las pretensiones formuladas por la Comisión, sino que constituye una pretensión nueva y autónoma.

75 Por otro lado, el Gobierno finlandés sostiene que la Comisión ha admitido expresamente que sus consideraciones sobre las relaciones entre Suecia y Finlandia no constituyen ni una pretensión ni un motivo nuevo sino simplemente una afirmación hecha a título informativo. Invocando a este respecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el coadyuvante puede formular alegaciones diferentes de las de la parte que apoya, siempre que tenga por objetivo apoyar las pretensiones de dicha parte, alega que el Gobierno sueco, como coadyuvante, no puede válidamente presentar él mismo pretensiones o alegaciones basadas en las consecuencias del régimen finlandés para el Reino de Suecia.

76 Por el contrario, la Comisión afirma que las pretensiones del Reino de Suecia son admisibles.

77 En particular, declara suscribir la tesis del Gobierno sueco de que el recargo y el impuesto sobre el carburante no son impuestos especiales y recuerda que ya había señalado esta posición al Gobierno finlandés en el escrito de requerimiento.

78 Por otra parte, señala que los elementos aportados primeramente por ella misma y a continuación por el Gobierno sueco en lo relativo al tráfico organizado entre Finlandia y Suecia deben considerarse una prueba de las consecuencias que el régimen finlandés provoca fuera de las fronteras de Finlandia.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Sobre la admisibilidad

Sobre las excepciones de inadmisibilidad relativas al recurso de la Comisión

79 De una reiterada jurisprudencia resulta que la finalidad del procedimiento administrativo previo es dar al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho comunitario y, por otra, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 10 de mayo de 2001, Comisión/Países Bajos, C-152/98, Rec. p. I-3463, apartado 23, y de 15 de enero de 2002, Comisión/Italia, C-439/99, Rec. p. I-305, apartado 10).

80 De lo cual se deduce que el escrito de requerimiento dirigido por la Comisión al Estado miembro y posteriormente el dictamen motivado emitido por ésta delimitan el objeto del litigio, que no puede, por ello, ampliarse. Por consiguiente, el dictamen motivado de la Comisión y el recurso deben basarse en imputaciones idénticas (véanse, especialmente, las sentencias de 29 de septiembre de 1998, Comisión/Alemania, C-191/95, Rec. p. I-5449, apartado 55, y de 11 de julio de 2002, Comisión/España, C-139/00, Rec. p. I-6407, apartado 18).

81 No obstante, esta exigencia no puede llegar a imponer en todos los supuestos una coincidencia perfecta entre las imputaciones del escrito de requerimiento, la parte dispositiva del dictamen motivado y las pretensiones del recurso cuando el objeto del litigio, tal como se define en el dictamen motivado, no se ha ampliado ni modificado (véanse, en particular, las sentencias antes citadas, Comisión/Alemania, apartado 56, y Comisión/España, apartado 19).

82 Ahora bien, procede declarar que, en el presente caso, la Comisión no ha modificado el objeto del litigio a través de un cambio de los motivos del presunto incumplimiento.

83 En efecto, tanto en el procedimiento administrativo previo como en el recurso, la Comisión indicó claramente que imputaba a la República de Finlandia haber incumplido las obligaciones que se derivan, por una parte, del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, en la medida en que la normativa finlandesa no garantiza que se apliquen los impuestos especiales correctos sobre los gasóleos en función de su utilización, y, por otra parte, del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, en cuanto la citada normativa no prevé un control fiscal adecuado sobre la aplicación de exenciones o de tipos impositivos reducidos al uso de hidrocarburos conforme a esta última disposición.

84 Es cierto que la Comisión ha evocado por primera vez en el recurso las consecuencias que provoca el incumplimiento imputado a la República de Finlandia en el mercado de los hidrocarburos en Suecia. No obstante, este hecho, que muestra la insuficiencia del sistema de control instaurado por la normativa finlandesa, no modifica ni la definición ni el fundamento del incumplimiento alegado.

85 De igual modo, la alegación formulada por la Comisión por primera vez en su recurso sobre la falta de control fiscal relativo al uso de fueloil en particular en los sectores de la agricultura, la silvicultura y las obras públicas no ha tenido como

consecuencia ampliar o modificar el objeto del presunto incumplimiento, ya que la obligación de establecer dicho control en estos sectores está prevista expresamente en el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81.

86 De ello resulta que, en el procedimiento administrativo previo, la Comisión definió en términos suficientemente precisos el objeto del litigio enunciando las obligaciones que resultan de las Directivas 92/81 y 92/82 a las que no se ha atenido la República de Finlandia.

87 Por tanto procede considerar que el hecho de que la Comisión, en su recurso, haya detallado las imputaciones que había formulado de manera más general en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado no ha tenido incidencia en el alcance del litigio.

88 En consecuencia deben desestimarse las excepciones de inadmisibilidad propuestas por el Gobierno finlandés frente al recurso de la Comisión.

Sobre las excepciones de inadmisibilidad relativas a la demanda de intervención del Gobierno sueco

89 En cuanto a la primera excepción de inadmisibilidad propuesta a este respecto por el Gobierno finlandés, como se indica en el apartado 74 de la presente sentencia, basta recordar que la primera imputación de la Comisión se basa en

que la aplicación del tipo mínimo del impuesto especial sobre el gasóleo utilizado como carburante, tal como resulta del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, no está garantizada por la normativa finlandesa.

90 De lo cual se deduce que la alegación realizada a este respecto por el Gobierno sueco, tal como se describe en el apartado 56 de la presente sentencia, pretende precisamente apoyar el primer motivo formulado por la Comisión.

91 En lo que se refiere a la segunda excepción de inadmisibilidad, tal como se indica en el apartado 75 de la presente sentencia, hay que recordar que el artículo 37, apartado 4, del Estatuto CE del Tribunal de Justicia no se opone a que un coadyuvante formule alegaciones distintas de las de la parte que apoya, siempre y cuando pretendan apoyar las pretensiones de esta parte (véanse, en especial, las sentencias de 19 de noviembre de 1998, Reino Unido/Consejo, C-150/94, Rec. p. I-7235, apartado 36, y de 8 de julio de 1999, ICI/Comisión, C-200/92 P, Rec. p. I-4399, apartado 31).

92 Ahora bien, es preciso observar que la argumentación expuesta por el Gobierno sueco, tal como se describe en los apartados 57 a 65 de la presente sentencia, que pretende demostrar que las carencias del régimen de control fiscal finlandés obstaculizan la aplicación efectiva de la normativa sueca que ejecuta las disposiciones comunitarias pertinentes, tiene por objetivo contribuir al éxito del recurso de la Comisión, aportando más luz sobre el litigio. En efecto, esta argumentación se refiere precisamente a las deficiencias del control fiscal evocadas por la Comisión como origen del incumplimiento imputado a la República de Finlandia.

93 De lo anterior resulta que también deben desestimarse las excepciones de inadmisibilidad propuestas frente a la demanda de intervención del Gobierno sueco.

Sobre el fondo

94 El régimen finlandés sobre el uso de gasóleo como carburante, tal como resulta de las Leyes n^{os} 722/1966, 337/1993 y 1472/1994 y según se aplica en la práctica, se basa en dos elementos principales. Por un lado, los propietarios o usuarios de automóviles están obligados a declarar previamente a las autoridades fiscales su intención de comenzar a usar el fueloil como carburante y a abonar el recargo y/o el impuesto sobre el carburante. Por otro lado, las autoridades velan por el cumplimiento de estos requisitos mediante controles de tráfico. Las infracciones comprobadas se sancionan con exacciones fiscales impuestas de pleno derecho y cuyo importe es suficientemente elevado para tener un efecto disuasorio.

95 Como resulta de los apartados 38, 56 y 77 de la presente sentencia, consta que el recargo y el impuesto sobre el carburante cuya percepción está prevista sobre la base de una declaración previa no constituyen impuestos especiales. Por lo tanto, en la medida en que prevé la posibilidad de utilizar gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante, la normativa finlandesa no puede considerarse conforme con el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, que exige que el gasóleo utilizado como carburante esté gravado al tipo impositivo mínimo que prevé dicha Directiva, el hecho de que esta posibilidad sea, según las afirmaciones del Gobierno finlandés, puramente teórica no es pertinente a estos efectos.

96 Para determinar si el régimen finlandés alcanza los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria, en la medida en que, según el Gobierno finlandés, impide, en la práctica, el uso de gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante, hay que precisar el alcance de las obligaciones que se derivan para los Estados miembros de las disposiciones del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, en relación con las del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81.

97 A este respecto, debe señalarse que, si bien el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82 impone a los Estados miembros la obligación de garantizar que los hidrocarburos utilizados como carburante estén gravados al tipo mínimo del impuesto especial fijado por dicha disposición, el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 enumera ciertos sectores en los que el uso de hidrocarburos como carburante puede beneficiarse de exenciones o de un tipo impositivo reducido, siempre que esté sometido a un control fiscal.

98 En efecto, según el sexto considerando de la Directiva 92/81, los Estados miembros deben velar porque la aplicación de las exenciones o de los tipos reducidos en el interior de su territorio no provoque distorsiones de competencia. Con tal fin, deben establecer un control fiscal que tenga por objetivo, como se desprende del artículo 8, apartado 1, de dicha Directiva, impedir el fraude, la evasión o el abuso.

99 Por ello de las disposiciones del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, en relación con las del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 resulta que el ejercicio de un control fiscal efectivo constituye un requisito necesario para la aplicación correcta de los diferentes tipos impositivos a los que están sujetos los hidrocarburos en función de su uso.

100 En particular, se deduce de dichas disposiciones que, a fin de garantizar la efectividad del régimen del impuesto especial establecido por estas disposiciones en lo que atañe a los hidrocarburos utilizados como carburante, los Estados miembros están obligados a incorporar, en su Derecho interno, mecanismos que impidan en la práctica la utilización como carburante de los hidrocarburos destinados a ser utilizados con otros fines y, por tanto, sometidos, conforme a lo dispuesto en los artículos 5, apartado 2, de la Directiva 92/82, y 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, a un tipo impositivo inferior al tipo mínimo fijado en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82.

101 Por lo tanto es importante verificar si el mecanismo establecido por la normativa finlandesa responde, por sus modalidades de ejecución, a las exigencias de efectividad que se derivan del régimen comunitario del impuesto especial aplicable a los hidrocarburos, tal como están descritas en los apartados 97 a 100 de la presente sentencia.

102 La falta de restricciones o controles en la distribución del fueloil, que se vende libremente en las estaciones de servicio, crea inevitablemente una situación de hecho favorable a los comportamientos fraudulentos. Por consiguiente la eficacia del mecanismo establecido por la normativa finlandesa con el fin de prevenir los abusos debe apreciarse a la vista de esta situación.

103 Ahora bien, de los datos estadísticos aportados ante el Tribunal de Justicia, tales como los indicados en los apartados 51 y 54 de la presente sentencia, resulta que el control ejercido a estos efectos por las autoridades policiales y aduaneras en la fase del consumidor final no constituyen un medio adecuado de lucha contra el riesgo elevado de abuso que representa la integración de las estaciones de servicio en la cadena de distribución del fueloil. Sobre este particular, hay que recordar que, según las indicaciones facilitadas a título de ejemplo por el Gobierno finlandés, en 1999, las autoridades efectuaron 3.923 controles sobre un total de 755.377 vehículos y tractores diesel matriculados en Finlandia, a los que se añaden los vehículos diesel matriculados en el extranjero que circulan por Finlandia, y que, siempre según dicho Gobierno, los controles de tráfico efectuados en todo el territorio finlandés son del orden de 3.000 a 5.000 por año.

104 La insuficiencia del régimen de control establecido por la normativa finlandesa se confirma además por la magnitud del fraude fiscal que ha evocado el Gobierno sueco sin que el Gobierno finlandés lo haya negado y que se deriva de la introducción clandestina en Suecia de fueloil procedente de Finlandia.

105 Este análisis no se ve privado de validez por la alegación del Gobierno finlandés según la cual la instauración de controles o de otras medidas restrictivas en las fases de venta y distribución del fueloil no tendría sentido dado que siempre es posible retirar fueloil contenido en los depósitos de combustible de los inmuebles y que el mismo riesgo existe en los suministros destinados a la agricultura, la silvicultura y las obras públicas. Es significativo a este respecto que dicho Gobierno no haya expuesto ninguna alegación con objeto de demostrar que esta posibilidad pudiera ser el origen de las infracciones comprobadas en el marco de los controles de tráfico efectuados en Finlandia o que tenga alguna relación con las deficiencias del régimen finlandés puestas de relieve por la Comisión.

106 Además, es pacífico entre las partes que el fueloil, utilizado como carburante en la agricultura, la silvicultura y las obras públicas, es distribuido, en general, a domicilio o en las explotaciones, es decir, fuera de las estaciones de servicio.

107 Por último, por lo que respecta a las alegaciones del Gobierno finlandés basadas en que la introducción en la legislación nacional de una prohibición formal de utilizar el fueloil como carburante acompañada de sanciones penales no impediría dicho uso más eficazmente que el régimen actual, basta señalar que este objetivo puede alcanzarse de varias maneras, que no implican necesariamente la represión penal. En efecto, como alega la Comisión sin que dicho Gobierno la

contradijera, una prohibición de este tipo acompañada de sanciones administrativas no debería tropezar con dificultades insuperables.

108 Debe concluirse por tanto que el examen de los procedimientos de aplicación del mecanismo de control fiscal establecido por la normativa finlandesa ha mostrado que ese mecanismo no permite alcanzar el objetivo perseguido por las disposiciones del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, en relación con las del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, dado que no impide efectivamente la utilización como carburante de hidrocarburos destinados a otros fines y, por tanto, sujetos a un tipo reducido, ni garantiza así que el gasóleo utilizado como carburante sea gravado efectivamente al tipo impositivo mínimo previsto por estas disposiciones.

109 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede declarar que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 y 5, apartado 1, de la Directiva 92/82 al mantener en vigor las disposiciones legales y reglamentarias relativas al uso del gasóleo como carburante, tal como se aplican en la práctica.

Costas

110 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República de Finlandia y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. Conforme al artículo 69, apartado 4, de dicho Reglamento, el Reino de Suecia, que ha intervenido en apoyo de las pretensiones formuladas por la Comisión, cargará con sus propias costas, conforme al artículo 69, apartado 4, de este Reglamento.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

decide:

1) **Declarar que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, y 5, apartado 1, de la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos al mantener en vigor las disposiciones legales y reglamentarias relativas al uso del gasóleo como carburante, tal como se aplican en la práctica.**

2) **Condenar en costas a la República de Finlandia.**

3) **El Reino de Suecia soportará sus propias costas.**

Skouris Gulmann Puissochet

Macken Colneric

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de noviembre de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

V. Skouris