CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 27 de febrero de 2003 [1]

1. En Dinamarca, los vehículos de turismo nuevos están sujetos a un impuesto de matriculación que se aplica a un tipo especialmente elevado. Una asociación de importadores de vehículos se opone a la cuantía del impuesto y lo ha impugnado ante los órganos jurisdiccionales nacionales por diferentes motivos, alegando, en particular, que constituye una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a las importaciones, prohibida por el artículo 28 CE. A este respecto, el Østre Landsret (Tribunal Regional del Este) desea saber i) si dicho impuesto puede estar comprendido en el ámbito de tal prohibición y, ii) en tal caso, si puede, no obstante, justificarse por alguno de los motivos indicados en el artículo 30 CE o aceptados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia.

Disposiciones del Tratado pertinentes

2. El Tratado CE contiene tres grupos específicos de disposiciones que prohíben los obstáculos al comercio de mercancías entre los Estados miembros: los artículos 23 CE a 25 CE; los artículos 28 CE a 30 CE, con respecto a los que se plantea la cuestión prejudicial, y el artículo 90 CE. Estos artículos se aplican a diferentes tipos de obstáculos —respectivamente, a los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, a las restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente y a los tributos internos— y son distintos también sus requisitos de aplicación.

3. Los artículos 23 CE a 31 CE versan sobre la libre circulación de mercancías. En ellos se establece una unión aduanera y una prohibición de restricciones cuantitativas al comercio.

4. En particular, en el artículo 25 CE se dispone: «Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.» [2]

5. El artículo 28 CE prevé: «Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las

1 — Lengua original: inglés.

2 — Con frecuencia se hace referencia al artículo 25 CE conjuntamente con el artículo 23 CE, que contiene la misma prohibición, si bien no incluye expresamente «los derechos de aduana de carácter fiscal»; en aras de una mayor simplicidad, me referiré únicamente al artículo 25 CE.

restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente.» El artículo 29 CE contiene la misma prohibición con respecto a la exportación.

6. En la sentencia Dassonville, [3] el Tribunal de Justicia definió las medidas que tienen dichos efectos como las que «pueda[n] obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario».

7. Sin embargo, con arreglo al artículo 30 CE, los artículos 28 CE y 29 CE no serán obstáculo para «las prohibiciones o restricciones [...] justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales [...]. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros».

8. Además, el Tribunal de Justicia ha desarrollado, desde la sentencia «Cassis de Dijon», [4] una línea jurisprudencial en el sentido de que las medidas «indistintamente aplicables» (que se aplican del mismo modo a los productos nacionales y a los importados) pueden estar comprendidas en el artículo 28 CE si restringen el comercio, si bien pueden estar justificadas si son necesarias para cumplir requisitos obligatorios como la efectividad del control tributario, la protección de la salud pública, la licitud de las operaciones comerciales y la defensa del consumidor, siempre que sean también proporcionadas al objetivo deseado y el medio para conseguir ese objetivo que menos obstaculice el comercio.

9. Los artículos 90 CE a 93 CE, incluidos en el título relativo a las normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones, se refieren a las disposiciones fiscales. El artículo 90 CE dispone:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

3 — Sentencia de 11 de julio de 1974 (8/74, Rec. p. 837).

4 — Sentencia de 20 de febrero de 1979, Rewe-Zentral (120/78, Rec. p. 649).

Antecedentes y procedimiento

10. Todos los Estados miembros, salvo Alemania, Francia, Luxemburgo, Suecia y el Reino Unido, gravan la adquisición de vehículos de turismo nuevos con un impuesto de matriculación. En Italia, el importe es fijo; en Bélgica y Portugal, la base imponible es la capacidad cúbica del vehículo, y en el resto de los Estados, la base de cálculo es el precio del vehículo. En España, Grecia, los Países Bajos, Austria y Finlandia, dicha base es el precio excluido el IVA, mientras que en Dinamarca e Irlanda incluye ya el IVA. Los tipos porcentuales varían sensiblemente entre los Estados miembros y pueden hacerlo también con arreglo a otros criterios (como la capacidad cúbica o el tipo de uso) en cada Estado miembro. [5]

11. Aun cuando la variedad es, por tanto, amplia y las diferencias en el método de cálculo dificultan las comparaciones, el importe y la proporción del impuesto de matriculación recaudado en Dinamarca son considerablemente más elevados que en cualquier otro Estado miembro. El tipo aplicable es un 105 % del precio de compra, hasta un umbral que se determina cada año —al parecer, unas 53.000 DKK (7.122 euros) en 2002— y un 180 % del resto, incluyendo ya el precio considerado como base imponible el 25 % del IVA y un margen fijo de beneficio del 9 % en concepto de margen del distribuidor, con independencia del margen efectivamente obtenido por éste. Por consiguiente, según parece, un vehículo con un precio base equivalente a 10.000 euros le costará previsiblemente al comprador unos 30.000 euros en total, incluidos unos 17.000 euros de impuesto de matriculación, y otro cuyo precio base sea de 30.000 euros costaría unos 107.000 euros en total, incluidos unos 67.000 euros de impuesto de matriculación.

12. Una carga fiscal total semejante, que sobrepasa a menudo el 200 %, no es comparable con la de ningún otro Estado miembro: el nivel de los tipos impositivos que le siguen, a saber los de Finlandia y Grecia, no alcanzan un 100 % para un motor con menos de 2.000 cc de capacidad y la proporción del impuesto de matriculación es menor en esos casos, puesto que se recauda antes del IVA. En Luxemburgo, en cambio, el único impuesto sobre el precio de compra de vehículos (nuevos) es el 15 % de IVA, mientras que en Bélgica, Alemania, Grecia, Francia, Italia, Suecia y Reino Unido el tipo es inferior a un 30 % en total.

13. El impuesto de matriculación de vehículos danés data de 1924 y no parece discutirse que su finalidad ha sido siempre,

5 — Ésta y otra información útil sobre los antecedentes pueden encontrarse en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea. Opciones a escala nacional y comunitaria [COM(2002) 431 final].

en gran medida, la obtención de ingresos, pese a que también se han podido tener en cuenta otras consideraciones, como cuestiones medioambientales y de seguridad vial.

14. Dinamarca no posee una industria de fabricación de vehículos, de modo que todos los vehículos nuevos que entran en el mercado danés se importan, en la práctica, de otro Estado miembro o de fuera de la Comunidad. El impuesto se aplica al matricular el vehículo por primera vez en Dinamarca, pero no cuando se revende posteriormente. Asimismo, se recauda cuando se importa un vehículo de segunda mano.

15. Antes de 1990, el impuesto se aplicaba a los vehículos de segunda mano importados de un modo que no reflejaba correctamente la depreciación de su valor. Por estimar que el impuesto tanto sobre los vehículos nuevos como sobre los de segunda mano era incompatible con la normativa comunitaria, la Comisión incoó contra Dinamarca un procedimiento por incumplimiento del Tratado que culminó en la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 1990,[6] en la que se declaró que, al percibir un derecho de matrícula sobre los coches de ocasión importados basado generalmente en un valor global superior al valor real del vehículo,[7] dando ello lugar a que los vehículos de ocasión importados quedaran sujetos a mayor gravamen que los vehículos de ocasión vendidos en el mercado interno, tras haber sido matriculados en Dinamarca, el Reino de Dinamarca había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del actual artículo 90 CE.

16. Sin embargo, el Tribunal de Justicia desestimó la alegación de incumplimiento en la medida en que se refería a los impuestos sobre los vehículos nuevos. Su razonamiento fue el que se expone a continuación.[8]

17. El recurso de la Comisión estaba basado exclusivamente en el actual artículo 90 CE y ambas partes coincidían en que el impuesto era un tributo interno a tal efecto. Sin embargo, la función de ese artículo es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados. No puede ser invocado frente a tributos internos que graven productos importados, cuando no exista producción nacional similar o en competencia. En concreto, no permite censurar el carácter excesivo de los tipos impositivos adoptados por los Estados miembros para determinados productos, cuando no existe ningún efecto discriminatorio o protector.

6 — Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509). En aquel momento, el umbral entre los tipos del 105 % y el 180 % era de 19.750 DKK.

7 — El 100 % del precio del vehículo nuevo para los vehículos de menos de seis meses y el 90 % de dicho precio para los vehículos más antiguos.

8 — Apartados 5 a 14 de la sentencia.

18. El Tribunal de Justicia reconoció que, tal como había declarado en la sentencia Stier,[9] los Estados miembros no pueden gravar los productos a los que, cuando no existe producción interior comparable, no se les aplican las prohibiciones del artículo 90 CE con impuestos tan elevados que obstaculicen la libre circulación de mercancías. Sin embargo, tales gravámenes sólo podrían analizarse con arreglo a los actuales artículos 28 CE a 30 CE y el recurso no estaba fundamentado en el incumplimiento de tales artículos.[10]

19. La demandante ante el órgano jurisdiccional nacional en el presente asunto, De Danske Bilimportører (en lo sucesivo, «DBI»), es una asociación empresarial de importadores de vehículos. En 1999, la demandante compró un vehículo Audi nuevo —probablemente importado de otro Estado miembro— para su uso por su director, por un precio total (incluidos los gastos de entrega) de 498.546 DKK, de los cuales 297.456 correspondían al impuesto de matriculación.

20. DBI ha entablado un procedimiento contra el Ministerio de Hacienda danés, en el que alega que el impuesto es ilegal a la luz de diferentes disposiciones del Derecho comunitario y reclama la devolución de una determinada cantidad.

9 — Sentencia de 4 de abril de 1968 (31/67, Rec. p. 235).

10 — Apartado 13 de la sentencia.

21. Además de a los artículos 28 CE, 29 CE y 90 CE, antes citados, DBI hace referencia a los artículos 11, parte A, apartado 2, letra a), y 33 de la Sexta Directiva sobre el IVA,[11] con arreglo a los cuales, respectivamente, la base imponible debe incluir, a efectos del IVA, los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales y los Estados miembros sólo pueden mantener o establecer impuestos, derechos o tasas que no tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios si no dan lugar a formalidades relacionadas con el paso de las fronteras; al artículo 3 CE, apartado 1, letra g), en relación con el artículo 10 CE, en los que se exige a los Estados miembros que se abstengan de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la consecución de una competencia no falseada en el mercado interior; al artículo 81 CE, en el que se prohíben los acuerdos y prácticas concertadas entre empresas que restrinjan o falseen la competencia, y al Reglamento (CE) nº 1475/95,[12] que aplica el artículo 81 CE, apartado 3, a los acuerdos de distribución de vehículos de motor en la Comunidad.

22. El Østre Landsret, que conoce del asunto, desea que el Tribunal de Justicia le oriente concretamente sobre la interpretación del artículo 28 CE. En su resolución de remisión no trata las pretensiones subsidiarias basadas en el resto de las disposiciones citadas en el apartado precedente. El

11 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

12 — Reglamento de la Comisión, de 28 de junio de 1995, relativo a la aplicación del apartado 3 del artículo 85 del Tratado (actualmente artículo 81 CE, apartado 3), a determinadas categorías de acuerdos de distribución y de servicio de venta y de posventa de vehículos automóviles (DO L 145, p. 25).

Østre Landsret ha suspendido el procedimiento y ha planteado las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Puede constituir una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a la importación y, por tanto, estar prohibido por el artículo 28 CE un impuesto indirecto (impuesto de matriculación) recaudado por un Estado miembro que, en el caso de los automóviles nuevos, aplica un tipo del 105 % al primer tramo de base imponible de 52.800 DKK y un tipo del 180 % al resto de la base (véase, a este respecto, la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-47/88, Rec. p. I-4509, apartado 13)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede estar justificado el impuesto de matriculación por las razones mencionadas en el artículo 30 CE o por las que resultan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 28 CE (véase la sentencia de 20 de febrero de 1979, Rewe-Zentral, ["Cassis de Dijon",] 120/78, Rec. p. 649)?»

23. Han presentado observaciones escritas DBI, el Gobierno danés en representación del Ministerio de Hacienda en calidad de demandado en el litigio principal, los Gobiernos italiano y danés y la Comisión. Todos ellos, salvo el Gobierno italiano, han presentado informes orales en la vista.

Apreciación

24. La cuestión fundamental en el presente asunto es si puede considerarse que un impuesto de matriculación de vehículos del tipo descrito está comprendido en el artículo 28 CE. Su posible justificación sólo se plantea en caso de respuesta afirmativa. El órgano jurisdiccional nacional no solicita expresamente que se le oriente sobre ninguna otra disposición; es más, en lo que respecta a algunas de las tesis de DBI, lo ha evitado de forma harto significativa. Sin embargo, el artículo 28 CE debe analizarse en el contexto de la estructura del Tratado, de modo que deberán tenerse en cuenta también, en cierta medida, los artículos 25 CE y 90 CE.

Los artículos 25 CE, 28 CE y 90 CE en general

25. He expuesto brevemente estas disposiciones con anterioridad,[13] si bien puede resultar útil recordar de nuevo algunas de sus características más importantes.

26. En el artículo 25 CE se prohíben los derechos de aduana o exacciones de efecto

13 — Puntos 3 a 9.

equivalente. Tal concepto comprende cualquier carga, por mínima que sea, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera. [14] Ello incluye las cargas relacionadas con formalidades administrativas como los controles, siempre que no superen el coste real que suponen y que las formalidades de que se trate sean obligatorias y uniformes, estén previstas por el Derecho comunitario en interés general de la Comunidad y favorezcan la libre circulación de mercancías, especialmente al neutralizar obstáculos que puedan derivarse de medidas unilaterales. [15] De lo contrario, la prohibición es absoluta e independiente de cualquier efecto restrictivo sobre el comercio, aun cuando pueda pensarse que siempre es inherente a una carga de ese tipo algún nivel de efecto restrictivo. Cuando existe un impuesto o exacción de ese tipo, por mínimo que sea, el cumplimiento del artículo 25 CE sólo puede conseguirse mediante su supresión.

27. El artículo 90 CE prohíbe los tributos internos que discriminan a mercancías similares procedentes de otros Estados miembros o que protegen indirectamente a los productos nacionales de cualquier modo. Complementando al artículo 25 CE, tiene por finalidad asegurar la libre circulación de mercancías en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda resultar de tributos internos discriminatorios y, de ese modo, garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos entre productos nacionales y productos importados. [16]

28. En lo que respecta al artículo 25 CE, no existe ninguna disposición tributaria que quede fuera de la prohibición con arreglo a una regla *de minimis* o alguna razón que lo justifique. Sin embargo, la prohibición no versa sobre los tributos, sino sobre la discriminación o protección, de modo que basta con suprimir el elemento discriminatorio o protector para cumplir el artículo. La situación se considera globalmente al decidir si existe discriminación o protección, de modo que pueden entrar en juego factores compensatorios —en función de las condiciones de aplicación, un impuesto fijo puede, efectivamente, dar lugar a una discriminación— [17] y sería posible concebir una carga aplicada únicamente a productos importados que corrija, de hecho, un desequilibrio provocado por la imposición de una carga diferente sobre los artículos nacionales en una fase anterior de la producción.

29. El artículo 28 CE prohíbe todas las restricciones cuantitativas y medidas de efecto equivalente. El concepto es muy

14 — Sentencias de 1 de julio de 1969, Comisión/Italia (24/68, Rec. p. 193), apartados 8 a 10, y Sociaalfonds voor de Diamantarbeiders (asuntos acumulados 2/69 y 3/69, Rec. p. 211), apartados 15 a 18; véase más recientemente la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, Rec. p. I-3657), apartado 19.

15 — Sentencia de 27 de septiembre de 1988, Comisión/Alemania (18/87, Rec. p. 5427), apartado 8.

16 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 24.

17 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 5 de mayo de 1970, Comisión/Bélgica (77/69, Rec. p. 237).

amplio [18] y en este caso (según se acepta con carácter general) tampoco existe una regla *de minimis*. [19] Sin embargo, a diferencia de las situaciones regidas por los artículos 25 CE o 90 CE, si una medida nacional está comprendida, en principio, en el ámbito del artículo 28 CE, puede estar, no obstante, justificada y, de ese modo, quedar fuera de la prohibición, por cualquiera de los motivos previstos en el artículo 30 CE y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. [20]

30. En comparación con los artículos 25 CE y 90 CE, el ámbito de aplicación del artículo 28 CE es claramente muy amplio y puede utilizarse en cierto modo como una red de seguridad. El Tribunal de Justicia ha declarado que dicho artículo se refiere, con carácter general, a todas las medidas que obstaculicen las importaciones que no estén ya específicamente contempladas en otras disposiciones del Tratado. [21] En relación con esos artículos, cada uno de los cuales constituye una *lex specialis*, el artículo 28 CE ha sido descrito como una *lex generalis*. [22]

31. Evidentemente, a la vista de las diferentes consecuencias que resultan de la aplicación de los tres artículos, es importante saber con seguridad cuál de ellos procede aplicar en cada caso. Si una carga está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 25 CE, debe eliminarse, mientras que si está comprendida en el del artículo 90 CE, únicamente deberá suprimirse el elemento discriminatorio o protector. Una medida comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 28 CE puede estar autorizada si persigue uno o varios objetivos justificados de modo proporcionado a su consecución, mientras que la posibilidad de justificación con arreglo a los artículos 25 CE o 90 CE es mucho más limitada. Además, estos dos artículos se aplican sólo en un conjunto limitado de circunstancias, relacionadas siempre con una exacción o un impuesto, mientras que el artículo 28 CE puede aplicarse a una variedad muy amplia de medidas que pueden obstaculizar el comercio.

32. En tales circunstancias, no es sorprendente que el Tribunal de Justicia haya señalado en repetidas ocasiones que existen diferencias entre los ámbitos de aplicación respectivos de los tres artículos y que sólo uno de ellos puede aplicarse a una medida determinada.

33. En la sentencia Compagnie Commerciale de l'Ouest, [23] por ejemplo, el Tribunal de Justicia declaró que «el ámbito de

18 — Véase la definición establecida en la sentencia Dassonville, citada en el punto 6 *supra*.

19 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 5 de abril de 1984, Van de Haar (asuntos acumulados 177/82 y 178/82, Rec. p. 1797), apartado 13; de 13 de marzo de 1984, Prantl (16/83, Rec. p. 1299), apartado 20; de 14 de marzo de 1985, Comisión/Francia (269/83, Rec. p. 837), apartado 10, y de 5 de junio de 1986, Comisión/Italia (103/84, Rec. p. 1759), apartado 18. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha aceptado que algunas restricciones pueden tener efectos tan inciertos e indirectos que puede considerarse que no obstaculizan el comercio: véanse las sentencias de 18 de junio de 1998, Corsica Ferries France (C-266/96, Rec. p. I-3949), apartado 31; de 21 de septiembre de 1999, BASF (C-44/98, Rec. p. I-6269), apartado 16, y de 13 de enero de 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Rec. p. I-151), apartado 30.

20 — Véanse los puntos 7 y 8 *supra*.

21 — Véase, por ejemplo, la sentencia Bergandi, citada en la nota 16 *supra*, apartado 33.

22 — Véanse, por ejemplo, las conclusiones del Abogado General Sr. Tesauro presentadas en el asunto Compagnie Commerciale de l'Ouest (sentencia de 11 de marzo de 1992, Compagnie Commerciale de l'Ouest y otros, asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90, Rec. pp. I-1847 y ss., especialmente p. I-1865).

23 — Citada en la nota 22 *supra*, apartados 20 a 22; para una confirmación más reciente, véase asimismo la sentencia de 3 de febrero de 2000, Dounias (C-228/98, Rec. p. I-577), apartado 39.

aplicación del artículo [28 CE] no incluye los obstáculos contemplados por otras disposiciones específicas del Tratado [...] los obstáculos de naturaleza fiscal o de efecto equivalente a los derechos de aduana que se contemplan en los artículos [25 CE y 90 CE] quedan fuera de la prohibición que establece el artículo [28 CE]. [...] este Tribunal de Justicia debe examinar en primer lugar si las disposiciones de los artículos [25 CE o 90 CE] son aplicables a una medida [...]; sólo en el caso de que la respuesta fuese negativa procedería examinar si la medida de que se trata cae dentro del ámbito de aplicación del artículo [28 CE] [...]».

34. En lo que respecta a los distintos ámbitos de aplicación de los artículos 25 CE y 90 CE, el Tribunal de Justicia ha declarado sistemáticamente [24] que «las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las referentes a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías».

Los artículos 25 CE y 90 CE en el presente asunto

35. El impuesto de matriculación de que se trata es evidentemente de naturaleza tributaria. Tomando como base esta característica y a la luz de la jurisprudencia citada en el punto 33 *supra*, es posible que deba ser examinado con arreglo al artículo 25 CE como una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana o conforme al artículo 90 CE como una medida de tributación interna.

36. Sin embargo, el artículo 25 CE se aplica únicamente a las exacciones aplicadas debido al hecho del paso de las mercancías por una frontera. En este caso, pese a que probablemente en la práctica el impuesto se aplica poco después de la importación, parece que el hecho imponible es la primera matriculación del vehículo para su uso en carretera en Dinamarca, en lugar del paso de la frontera. Aun cuando el Tribunal de Justicia no tiene los datos completos sobre el modo de aplicación, cabe suponer que el impuesto se aplicaría asimismo si un aficionado fabricara su propio vehículo en Dinamarca y pretendiera utilizarlo en las carreteras de este país. A la inversa, resulta plausible que un vehículo importado únicamente con el fin de ser expuesto en un museo o, quizá, utilizado exclusivamente como propiedad privada pueda evitar la aplicación del impuesto. No se ha sugerido en ningún caso, ni ante el Tribunal de Justicia ni —aparentemente— ante el órgano jurisdiccional nacional, que el impuesto sea, de hecho, un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente que se aplique debido al hecho de que un vehículo cruza la frontera o que deba analizarse atendiendo al artículo 25 CE.

37. Asi pues, si tales hipótesis sobre la aplicación del impuesto de matriculación son correctas, el artículo 90 CE sería el criterio para analizarlo, aunque, de hecho,

24 — Véase como más reciente la sentencia Nygård, citada en la nota 14 *supra*, apartado 17.

el impuesto se aplique solamente a los vehículos importados. Como el Tribunal de Justicia ha señalado en la sentencia Comisión/Francia,[25] «incluso un gravamen sobre un producto importado de otro Estado miembro, no existiendo un producto nacional idéntico o similar, no constituye una exacción de efecto equivalente, sino un tributo interno en el sentido del artículo [90 CE], si forma parte de un sistema general de tributos internos que graven sistemáticamente las distintas categorías de productos según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los productos».

38. Resulta que el impuesto de matriculación de que se trata en el presente asunto cumple esa definición. Se aplica sistemáticamente a categorías de vehículos con arreglo a criterios objetivos. Además, los impuestos de matriculación de vehículos siempre han sido considerados por el Tribunal de Justicia como un tributo interno en el sentido del actual artículo 90 CE.[26] Y en la sentencia Comisión/Dinamarca,[27] el impuesto danés fue considerado por ambas partes y por el Tribunal de Justicia como un tributo interno en el sentido de dicho artículo.

39. Sin embargo, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró inequívocamente que el impuesto sobre los vehículos nuevos no vulneraba el artículo 90 CE, puesto que no existía producción nacional similar o en competencia y, por tanto, ningún posible efecto discriminatorio o protector. En lo que respecta a los vehículos usados, de la resolución de remisión se desprende que Dinamarca ha acatado la sentencia dictada en el asunto Comisión/Dinamarca y que el elemento discriminatorio apreciado por el Tribunal de Justicia ha sido eliminado.

40. Es cierto que DBI ha alegado, en una observación sobre otros aspectos del presente asunto ante el órgano jurisdiccional nacional, que el hecho de que se incluya automáticamente en la tributación de los vehículos nuevos, pero no en la de los usados, un margen fijo de distribuidor del 9 % y que las piezas de recambio y las reparaciones no queden afectadas favorece a los vehículos usados (en su inmensa mayoría, un «producto nacional») con respecto a los vehículos nuevos (todos importados) y, en consecuencia, establece una discriminación prohibida por el artículo 90 CE. Sin embargo, al no haber sido presentada ninguna otra alegación —y al no haberse planteado ninguna cuestión prejudicial— al respecto, no considero adecuado que el Tribunal de Justicia trate esa cuestión.

41. Por consiguiente, en este punto parece necesario concluir que, por formar parte de un sistema de tributos internos, en lugar de aplicarse con motivo del paso de una frontera, el impuesto de matriculación de que se trata no debe analizarse con respecto al artículo 25 CE, sino a la luz del

25 — Sentencia de 3 de febrero de 1981 (90/79, Rec. p. 283), apartado 14.

26 — Por ejemplo, en una serie de asuntos relativos a los impuestos franceses sobre los vehículos de motor; véase, como ejemplo reciente, la sentencia de 15 de marzo de 2001, Comisión/Francia (C-265/99, Rec. p. I-2305).

27 — Citada en la nota 6 *supra*.

artículo 90 CE; sin embargo, puesto que no contiene ningún elemento discriminatorio o protector, no es incompatible con dicha disposición.

El artículo 28 CE en el presente asunto

42. Si el impuesto de matriculación de vehículos danés debe analizarse a la luz del artículo 90 CE, cabe preguntarse si, habiendo quedado fuera de la prohibición de ese artículo, puede analizarse entonces con arreglo al artículo 28 CE. No obstante, cabría considerar que un impuesto manifiestamente excesivo, que puede evidentemente obstaculizar el comercio de las mercancías a las que se aplica, puede analizarse excepcionalmente con arreglo al artículo 28 CE. En efecto, en la sentencia Comisión/Dinamarca, el Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros no pueden gravar los productos a los que, cuando no existe producción interior comparable, no se les aplican las prohibiciones del artículo 90 CE con impuestos tan elevados que obstaculicen la libre circulación de mercancías y que esos gravámenes pueden analizarse a la luz del artículo 28 CE.

43. Sin embargo, pueden plantearse, como mínimo, dos grupos de objeciones a este planteamiento. Parece irreconciliable, en primer lugar, con el sistema del Tratado tal como lo ha descrito la jurisprudencia en repetidas ocasiones, es decir, con el carácter mutuamente excluyente de las prohibiciones contenidas en los artículos 25 CE, 28 CE y 90 CE, y, en segundo lugar, con el planteamiento global del Tribunal de Justicia sobre el análisis del artículo 28 CE, en particular en lo que respecta a la falta de un umbral de aplicabilidad y al carácter de las justificaciones que pueden existir.

Carácter mutuamente excluyente de los artículos 25 CE, 28 CE y 90 CE

44. Como he señalado antes,[28] el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el artículo 28 CE no se aplica a los obstáculos al comercio que deben analizarse a la luz de otras disposiciones concretas del Tratado, de modo que los obstáculos que han de analizarse con arreglo a los artículos 25 CE y 90 CE no están comprendidos en su ámbito de aplicación.

45. Dicha norma está justificada por la estructura de las disposiciones de que se trata.

46. Es evidente que los artículos 25 CE y 28 CE son disposiciones paralelas, destinadas a regular situaciones paralelas y no a coincidir parcialmente. Lo mismo parece evidente por cuanto respecta al artículo 90 CE, en relación con dichos artículos, aunque su redacción sea ligeramente diferente y se encuentre en un título diferente del Tratado.

28 — En el punto 33 *supra*.

47. Puede estar asimismo justificada por motivos de seguridad jurídica.

48. Los tres artículos se refieren expresamente a diferentes tipos de medida y aplican diferentes criterios para su análisis. Es importante que las autoridades nacionales —y las personas afectadas— sepan qué criterios debe cumplir cada medida. Los Estados miembros deben poder determinar las áreas en las que su soberanía fiscal puede ejercerse libremente y conocer los límites que restringen dicha soberanía. Además, si un obstáculo tributario al comercio que está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 25 CE o del artículo 90 CE, si bien no en la prohibición que en ellos se establece, pudiera analizarse con arreglo al artículo 28 CE, podría autorizarse en principio si estuviera justificado por uno de los motivos contemplados en el artículo 30 CE o en la jurisprudencia establecida en la sentencia Cassis de Dijon. [29] Si, en cambio, ese obstáculo estuviera comprendido en cualquiera de las dos prohibiciones, no podría permitirse por tal motivo. En consecuencia, no parece razonable que una medida tributaria adoptada por un Estado miembro pueda valorarse en función de un criterio alternativo.

49. Por tanto, no tener en cuenta las distinciones existentes entre los tres conjuntos de normas provocaría una inseguridad no deseable en un ámbito en que es precisa la claridad.

50. Resulta que la única sentencia, aparte de la sentencia Comisión/Dinamarca, en que el Tribunal de Justicia puede haber hecho referencia a la posibilidad de aplicar el actual artículo 28 CE a una tributación interna excepcionalmente elevada es la sentencia Stier, citada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Dinamarca. Procede señalar, no obstante, que en la sentencia Stier el Tribunal de Justicia no hizo expresamente referencia a dicha disposición, sino, con carácter más general, a la libre circulación de mercancías, que no puede considerarse limitada, como consecuencia de la imposición de tributos particularmente elevados, «cuando el tipo de gravamen corresponde al sistema tributario nacional del cual forma parte el tributo controvertido». [30] En efecto, parece posible que el Tribunal estuviera pensando más bien en el actual artículo 25 CE. [31]

51. Asimismo, procede señalar que, de hecho, las declaraciones del Tribunal de Justicia no dieron lugar al examen con arreglo al artículo 28 CE ni en el asunto Stier ni en el asunto Comisión/Dinamarca y, en consecuencia, pueden considerarse accidentales en tales contextos.

52. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha examinado con arreglo al actual artículo 28 CE, en más de una ocasión, medidas tributarias que hubiera sido posible considerar como comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 90 CE. En

29 — No obstante, véanse los puntos 64 y ss. *infra*.

30 — Sentencia Stier, citada en la nota 9 *supra*, p. 241.

31 — Véanse las alegaciones de la Comisión resumidas en la p. 240 y las conclusiones del Abogado General Sr. Gand en la p. 166.

la sentencia Comisión/Francia, [32] por ejemplo, según ha señalado la Comisión, el Tribunal de Justicia examinó una ventaja fiscal concedida a los editores de un periódico con respecto a publicaciones impresas en Francia, si bien no en otros Estados miembros, y declaró que, puesto que era previsible que dicha ventaja limitara las importaciones, debía ser considerada como una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa, prohibida por el artículo 28 CE. Y en la sentencia Franzén, [33] un régimen nacional de concesión de licencias para importadores de bebidas alcohólicas, con arreglo al cual los operadores debían abonar una exacción fija de importe elevado para solicitar una licencia y una tasa anual de importe elevado para mantener la licencia, fue examinado con respecto al artículo 28 CE y declarado incompatible. El Tribunal de Justicia declaró que dicho régimen constituía un obstáculo a la importación de bebidas alcohólicas procedentes de otros Estados miembros, en la medida en que imponía a estas bebidas costes suplementarios, como el pago de las exacciones y tasas exigidos para la concesión de una licencia.

53. Sin embargo, podría pensarse que el asunto Comisión/Francia, en el que la posibilidad de que el artículo 90 CE fuera un punto de referencia más adecuado no parece haberse planteado, debería haber sido resuelto sobre la base de otros criterios, y el tipo de exacción existente en el asunto Franzén puede, sin duda, distinguirse de un impuesto sobre mercancías, de modo que el artículo 90 CE no habría sido adecuado en ningún caso.

32 — Sentencia de 7 de mayo de 1985 (18/84, Rec. p. 1339), apartados 16 y 17.

33 — Sentencia de 23 de octubre de 1997 (C-189/95, Rec. p. I-5909), apartados 67 a 77.

54. Por consiguiente, me parece conveniente, por los motivos expuestos en los puntos 45 a 49 *supra*, que se mantenga una línea divisoria clara entre los ámbitos de aplicación de los artículos de que se trata y que las medidas tributarias no se examinen con arreglo al artículo 28 CE, a menos que, de algún modo, queden fuera del ámbito de aplicación tanto del artículo 25 CE como del artículo 90 CE.

Esquema y análisis del artículo 28 CE

55. El análisis propuesto de un tributo interno con arreglo al artículo 28 CE no sólo se opone al sistema del Tratado, sino que se opone asimismo, incluso de un modo más significativo y de diferentes maneras, al régimen del propio artículo y a su apreciación por el Tribunal de Justicia en una jurisprudencia reiterada.

56. Sin embargo, el comercio de un producto se restringe en cierta medida cuando se grava con un impuesto, al menos potencialmente, con respecto al comercio del mismo producto no gravado. No obstante, resulta poco probable que se produzca una restricción real o considerable (cuando no existe otro producto nacional similar) a no ser que el tipo del impuesto sea especialmente elevado. A la inversa, existe un peligro evidente de que un impuesto nacional excepcionalmente gravoso, como el impuesto de que se trata en el presente

asunto, produzca efectos sensibles sobre las importaciones.

57. Ahora bien, el examen de esos tributos con arreglo al artículo 28 CE da lugar a dos dificultades principales.

— Necesidad de un umbral

58. En primer lugar, cualquier impuesto sobre mercancías de las que no existe producción nacional debe estar comprendido en la definición establecida en la sentencia Dassonville en el sentido de que «pueda obstaculizar, directa o indirectamente, real o potencialmente, el comercio intracomunitario». Varios Estados miembros no producen vehículos, de modo que los impuestos de matriculación aplicados en tales países podrían quedar afectados, con independencia de su cuantía, y sería posible aplicar otros impuestos sobre muchos tipos de mercancías no producidas en el Estado miembro.

59. Sin embargo, considerar que todos esos impuestos están comprendidos en el ámbito de la prohibición del artículo 28 CE sería una innovación trascendental que va mucho más allá de lo que se sugiere en la sentencia Comisión/Dinamarca.

60. Por consiguiente, si en la citada disposición deben estar comprendidos «impuestos tan elevados que la libre circulación de mercancías en el interior del mercado común pueda ser puesta en peligro», [34] ha de establecerse algún umbral de aplicabilidad (presumiblemente elevado).

61. Sin embargo, por una parte, el establecimiento de un umbral de ese tipo no puede conciliarse con la opinión general, reflejada en la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, de que no existe ni siquiera una excepción *de minimis* al artículo 28 CE, [35] y, por otra parte, al definir tal umbral, parecería imposible cumplir los requisitos necesarios de aplicabilidad práctica y seguridad jurídica sin elegir algún criterio meramente arbitrario.

62. Si tales dificultades deben ser superadas, el camino adecuado podría ser a través de la aclaración en el propio Tratado y no a través de la intervención judicial, especialmente debido a que los autores del Tratado parecen haber pretendido que los efectos de la tributación interna sobre el comercio intracomunitario fueran analizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90 CE.

34 — Sentencia Comisión/Dinamarca, apartado 12.

35 — Véase, por ejemplo, la jurisprudencia citada en la nota 19 *supra;* procede señalar que el criterio de inseguridad y efecto indirecto en ella mencionado no serviría de ayuda en un asunto como el presente.

— Tipo de justificación posible

63. El segundo problema se refiere al hecho de que las medidas comprendidas en el artículo 28 CE no pueden, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, justificarse por motivos económicos, extremo que se refiere más concretamente a la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional.

64. Si el impuesto de matriculación de vehículos danés debe examinarse con arreglo al artículo 28 CE y se acredita que ha de estar comprendido en la prohibición contenida en dicho artículo, la respuesta a la segunda cuestión es, en principio, evidente. Una vez que una restricción debe ser analizada con arreglo al artículo 28 CE, pueden entrar en juego los diferentes motivos de justificación posibles con arreglo al artículo 30 CE o a la jurisprudencia establecida en el asunto Cassis de Dijon.

65. Sin embargo, según han señalado tanto DBI como la Comisión, el Tribunal de Justicia ha declarado que «objetivos de carácter meramente económico no pueden justificar un obstáculo al principio fundamental de libre circulación de mercancías». [36]

66. No obstante, la finalidad principal de la tributación es siempre, con carácter general, la económica de recaudar ingresos para el Estado. Algunos tributos también persiguen hacer menos atractiva la compra de determinadas mercancías, respecto a las que se considera que tienen consecuencias perjudiciales o no deseadas, aunque no suficientes para garantizar una prohibición absoluta. De todas maneras, las mercancías de que se trata muestran a menudo una gran elasticidad de demanda y, de ese modo, pueden proporcionar al Estado unos ingresos generales considerables.

67. Si un impuesto compatible con el artículo 90 CE estuviera comprendido en la prohibición del artículo 28 CE, parecería que su naturaleza inherentemente económica le priva de cualquier justificación con arreglo a la jurisprudencia mencionada.

68. Tal resultado iría contra toda lógica, pues exigiría que impuestos no prohibidos en el artículo 90 CE tuvieran que someterse, sin embargo, al artículo 28 CE, sin permitir al Estado alegar como justificación el verdadero objetivo para el que fueron aplicados, a saber, la recaudación de fondos, aun cuando resulte difícil negar que el objetivo de financiación del gasto público a través de la tributación pública es en sí mismo justificable.

69. Sin embargo, la jurisprudencia citada por DBI y la Comisión no resulta del todo

36 — Sentencia de 28 de abril de 1998, Decker (C-120/95, Rec. p. I-1831), apartado 39; véanse, asimismo, las sentencias de 19 de diciembre de 1961, Comisión/Italia (7/61, Rec. pp. 317 y ss., especialmente p. 329); de 9 de junio de 1982, Comisión/Italia (95/81, Rec. p. 2187), apartado 27, y de 7 de febrero de 1984, Duphar (238/82, Rec. p. 523), apartado 23.

concluyente para apoyar un punto de vista tan categórico.

70. En la sentencia Duphar [37] el Tribunal de Justicia indicó que el artículo 30 CE no puede justificar una medida «que persigue ante todo un objetivo presupuestario», lo que implica que la justificación sólo es posible si el objetivo principal es diferente del económico. En la sentencia Campus Oil, [38] el Tribunal de Justicia aceptó que cuando las medidas obedezcan a las exigencias de la seguridad pública, el hecho de que además permitan alcanzar otros objetivos de índole económica no impide la aplicación del artículo 30 CE, que no contempla las situaciones en que los motivos de interés público sean meramente secundarios. En la sentencia Decker, [39] el Tribunal de Justicia se refirió únicamente a «objetivos de carácter *meramente* económico» [40] y admitió que el riesgo de perjuicio grave para el equilibrio financiero de un sistema de seguridad social puede constituir una razón imperiosa de interés general.

71. Dicha jurisprudencia parece sugerir que un objetivo económico como el de recaudar ingresos para financiar el gasto público no puede en sí mismo constituir una justificación con arreglo al artículo 30 CE o a la jurisprudencia establecida en el asunto Cassis de Dijon, si bien su presencia no niega la existencia de una justificación de interés público de ese tipo si i) es subsidiaria a este objetivo o ii) proporciona los medios para conseguir dicho objetivo. En tales circunstancias, parece que muchos impuestos seguirían sin poder ser justificados.

72. En el presente asunto, el Gobierno danés ha señalado que el impuesto de matriculación de vehículos se aplica básicamente por razones de financiación pública (representa en torno al 9,5 % de todos los ingresos estatales procedentes de los impuestos especiales e impuestos al consumidor), si bien existen también razones medioambientales (reducir la congestión del tráfico y fomentar el transporte público).

73. En tal caso, no sería posible que los objetivos de aplicación del impuesto estuvieran comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 30 CE o en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la justificación.

74. Sin embargo, si lo estuvieran, seguiría siendo necesario para la aplicación del impuesto cumplir el principio de proporcionalidad: debe ser proporcionado al objetivo que pretende lograrse [41] y no puede acogerse a la excepción cuando los objetivos perseguidos puedan lograrse de

37 — Citada en la nota 36 *supra*.

38 — Sentencia de 10 de julio de 1984 (72/83, Rec. p. 2727), apartados 35 y 36.

39 — Citada en la nota 36 *supra*.

40 — El subrayado es mío.

41 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Gourmet International Products (C-405/98, Rec. p. I-1795), apartado 28.

manera igualmente eficaz con medidas menos restrictivas de los intercambios comunitarios.[42] En tal caso, correspondería al órgano jurisdiccional nacional verificar el cumplimiento del principio.

Consideraciones finales

75. Las dificultades que supone la determinación —de un modo coherente con la jurisprudencia existente— tanto de un umbral que pueda dar lugar a la aplicación del artículo 28 CE a los tributos internos como de un sistema de posibles justificaciones para esa tributación confirman, a mi juicio, la conclusión de que el artículo 28 CE no es la disposición adecuada a la luz de la cual deben examinarse las medidas de tributación interna, aunque puedan tener un efecto restrictivo *de facto* sobre el comercio entre Estados miembros.

76. Soy consciente de que tal conclusión parece revelar una laguna en el Tratado cuando no cabría esperar ninguna. En efecto, parece totalmente incompatible con los objetivos del mercado interior que un Estado miembro pueda gravar con un impuesto determinadas mercancías importadas de modo que quede sensiblemente afectado el flujo del comercio entre Estados miembros.

77. Asimismo, puede parecer extraño —habida cuenta de la jurisprudencia sobre los artículos 25 CE y 90 CE— que el más mínimo tributo aplicado con motivo del paso de las mercancías por una frontera vulnera el Tratado, mientras que no lo hace un impuesto interno muy elevado en muchos casos, con independencia de los efectos restrictivos de cada uno de ellos sobre el comercio entre Estados miembros.

78. Sin embargo, la respuesta a ambas anomalías aparentes puede residir, en parte, cuando se trata de la compatibilidad con el artículo 90 CE, en un examen más detenido de la medida en que un impuesto controvertido constituye, en efecto, una parte coherente de un sistema normal de tributación en el Estado miembro de que se trata —examen del mismo tipo que ha sido llevado a cabo, en circunstancias ligeramente diferentes, en el pasado—.[43] A tal efecto, puede ser también pertinente tener en cuenta la cuantía del impuesto en comparación con la de otros impuestos nacionales en ámbitos comparables e incluso con los tipos diferenciales de esos impuestos en otros Estados miembros.

79. Por último, procede recordar que la Comisión ha presentado algunas recomendaciones al Consejo y al Parlamento en su Comunicación de 6 de septiembre de 2002.[44] Tales recomendaciones preten-

42 — Véase, como ejemplo reciente, la sentencia de 24 de octubre de 2002, Hahn (C-121/00, Rec. p. I-9193), apartado 39.

43 — Por ejemplo, en la sentencia de 7 de mayo de 1987, Co-Frutta (*193/85*, Rec. p. 2085), en particular en el apartado 12, relativo a la distinción entre los artículos 25 CE y 90 CE.

44 — Citada en la nota *5 supra*.

den, entre otras cosas, lograr un nivel de reestructuración y aproximación de la imposición nacional sobre los vehículos de motor con el fin, en particular, de mejorar el funcionamiento del mercado interno y fomentar un uso más eficiente de CO_2. No manifiesto ninguna opinión acerca del contenido de dichas recomendaciones, si bien me parece más adecuada, en lo que respecta a una cuestión de tributación, una iniciativa legislativa que un planteamiento caso por caso con arreglo al artículo 28 CE.

Conclusión

80. Por consiguiente, a mi juicio, el Tribunal de Justicia debe dar al Østre Landsret la respuesta siguiente:

«Un impuesto aplicado por un Estado miembro con ocasión de la primera matriculación de un vehículo de motor no constituye, en principio, una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa a las importaciones prohibida con arreglo al artículo 28 CE, pero debe ser analizado con arreglo al artículo 90 CE en su calidad de tributo interno, a menos que el modo de tributación implique que constituye un derecho de aduana o exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.»