CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. L.A. GEELHOED

presentadas el 5 de diciembre de 2002 [1]

Introducción

1. En el presente asunto la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en su calidad de Estado miembro de la Comunidad, en virtud del artículo 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, [2] así como del artículo 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, [3] al mantener en vigor disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas al uso del gasóleo para calefacción como carburante en los vehículos de motor.

1 — Lengua original: neerlandés.
2 — DO L 316, p. 12.
3 — DO L 316, p. 19.

Marco jurídico

A. *El Derecho comunitario*

2. 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.»

3. El artículo 2, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81/CEE 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 [...]»

4. El artículo 8 de la Directiva 92/81 reza como sigue:

«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:

a) en los motores fijos;

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

c) en los vehículos destinados a ser utilizados fuera de las carreteras o que no hayan sido autorizados para un uso principal en las vías públicas.»

5. 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,[4] que establece un régimen para los productos sujetos a un impuesto especial 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. Según el artículo 6, apartado 1, de esta Directiva, el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo. Sin embargo, en caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá, en virtud del artículo 7 de la Directiva 92/12, en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

6. El artículo 8 de la Directiva 92/12 establece:

«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.»

7. El artículo 9, apartados 1 y 3, de la Directiva 92/12 dispone lo siguiente:

«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

4 — DO L 76, p. 1.

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.»

B. *El Derecho nacional*

8. Los impuestos especiales aplicables a los gasóleos están regulados en la Ley 1472/1994, de 29 de diciembre de 1994, relativa a los impuestos especiales sobre los carburantes líquidos, en la versión modificada posteriormente por la Ley 509/1998 (en lo sucesivo, «Ley 1472/1994»). Según el artículo 2 de esta Ley, se entenderá por diesel, el gasóleo utilizado como carburante en los motores diesel. Se entenderá por gasóleo para calefacción, el gasóleo suministrado con el fin de usarlo para la calefacción y que puede ser reconocido, de conformidad con el artículo 7 de dicha Ley y con el Decreto 1547/1995, basado en el mismo.

9. Conforme a la Ley 1472/1994, los impuestos especiales para el diesel y para el gasóleo para calefacción se componen de un impuesto base y de un impuesto adicional. Para el diesel es de 325 euros por 1.000 litros y para el gasóleo para calefacción de 64 euros por 1.000 litros. En caso de utilizarse el gasóleo como carburante, se gravará con el impuesto aplicable al diesel.

10. La Ley 722/1966 relativa al impuesto sobre la circulación de vehículos de motor establece en los artículos 14 a 22 que se devengará un recargo por todos los vehículos utilizados en Finlandia, registrados o no, cuyos depósitos de combustible hayan sido llenados con gasóleo para calefacción en vez de diesel. Conforme al artículo 16 de dicha Ley, la cuantía de la sobretasa se calculará en función del importe del impuesto de circulación aplicable al vehículo en cuestión multiplicado por 20.

11. Según los artículos 17 y 17 a de dicha Ley, los tractores y la maquinaria de obras públicas también estarán sujetos a dicha sobretasa. Esta regla principal tiene una excepción con respecto a los tractores, siempre que sean utilizados para la agricultura o silvicultura o en actividades conexas y con respecto a la maquinaria de obras públicas, siempre que sean utilizadas en actividades que guarden únicamente rela-

ción 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, en caso de que los tractores agrícolas o la maquinaria de obras públicas sean utilizados para el transporte de mercancías, será obligatorio el uso de diesel

12. Conforme al artículo 25 de la Ley 722/1966, la policía y la aduana controlarán el cumplimiento de estas disposiciones. Según el artículo 28, estas autoridades serán competentes para practicar los controles necesarios en los almacenes de combustibles y para verificar las propiedades de los carburantes utilizados en los vehículos. Conforme a esta disposición, para practicar dichos controles, podrán proceder a la detección de los vehículos. En virtud del artículo 27 de la mencionada Ley, en caso de constatarse la presencia de gasóleo para calefacción en el depósito, retirarán el vehículo de la circulación hasta que se abone el importe de las sanciones pertinentes.

13. La Ley 337/1993 relativa al impuesto sobre los carburantes, cuya última modificación la constituye la Ley 234/1998, que persigue también la inclusión de los vehículos de turistas dentro de su ámbito de aplicación, prevé una sobretasa por cada día en el que el vehículo usó gasóleo para calefacción, con un máximo de sesenta días consecutivos. El importe de la sobretasa asciende a 1.000 FIM (168,19 euros) por día para los turismos, a 1.500 FIM (252,28 euros) para las furgonetas, a 2.000 FIM (336,38 euros) para los autobuses y a 3.000 FIM (504,56 euros) para los camiones. La sobretasa se triplicará en caso de no haberse declarado con antelación a la autoridades finlandesas competentes, conforme al artículo 3, el uso del gasóleo para calefacción. El impuesto adeudado se calcula en función del número de días en los que se circuló por Finlandia hasta el día en el que se constató el uso del gasóleo para calefacción. En caso de no poder determinarse la fecha de entrada, se aplicará un recargo correspondiente a un mínimo de diez días. Además, el uso ilegal del gasóleo para calefacción, es decir, sin previa comunicación a las autoridades finlandesas, dará lugar a una investigación y, eventualmente, a diligencias penales por fraude fiscal. En este último caso, el juez podrá condenar al infractor al pago de una cantidad en concepto de indemnización que estará en consonancia con la diferencia entre los impuesto aplicables a los diversos tipos de gasóleos.

14. El artículo 8 de la Ley 337/1993 atribuye, por analogía con las disposiciones previstas en el artículo 28 de la Ley 722/1966, a la policía y aduana la competencia para practicar los controles necesarios. El artículo 11 de la Ley 337/1993 prohíbe que un vehículo, con matrícula extranjera, abandone el territorio finlandés sin abonar el impuesto por el uso de gasóleo para calefacción en vez de diesel.

III. Procedimiento

15. Mediante escritos de 16 de julio de 1996 y de 3 de abril de 1997, la Comisión solicitó al representante permanente de la República de Finlandia ante la Unión Europea información sobre los

impuestos que gravan los hidrocarburos. En el segundo escrito se explicaba, más detalladamente, que la pregunta se refería, especialmente, a la aplicación de la Directiva 92/81 y de la Directiva 92/82. Mediante escritos de 3 de octubre de 1996 y de 5 de junio de 1997, el Gobierno finlandés respondió a dichas preguntas.

16. El 3 de diciembre de 1997, la Comisión requirió a la República de Finlandia. La República de Finlandia respondió mediante escritos de 26 de enero de 1998 y de 4 de mayo de 1998. En este último escrito, el representante permanente de la República de Finlandia se remitió a la modificación de la Ley 337/1993. A continuación, el 6 de agosto de 1998, la Comisión emitió un dictamen motivado. En él se repetían los argumentos utilizados en el requerimiento y se señaló que las modificaciones de la Ley 337/1993 no guardaban relación con la posibilidad de utilizar el gasóleo para calefacción como carburante. Mediante escrito de 22 de septiembre de 1998, el Gobierno finlandés respondió al dictamen motivado de la Comisión. En dicho escrito, corroboró de nuevo su posición, a saber, que la legislación finlandesa es conforme a la legislación comunitaria correspondiente.

17. Dado que la Comisión no compartía la posición del Gobierno finlandés, el 17 de mayo de 2000 interpuso ante el Tribunal de Justicia el presente recurso por incumplimiento contra la República de Finlandia. En este procedimiento ha intervenido el Reino de Suecia en apoyo de las pretensiones de la Comisión. En la vista ante el Tribunal de Justicia de fecha 26 de septiembre de 2002, la Comisión, así como el Gobierno finlandés y el Gobierno sueco expusieron oralmente sus puntos de vista.

IV. Motivos y principales alegaciones

18. La imputación de la Comisión se dirige, esencialmente, al hecho de que la República de Finlandia, al adherirse a la Unión Europea, no estableció prohibición alguna al uso del gasóleo para calefacción como carburante y que el sistema vigente hasta el momento en Finlandia ha permanecido intacto, salvo algunas pequeñas modificaciones. Según la Comisión, el artículo 5 de la Directiva 92/82 se opone a la posibilidad de permitir que, a cambio del pago de una sobretasa y/o un impuesto sobre combustibles, el gasóleo para calefacción —al que se le aplican impuestos especiales más bajos— sea utilizado como carburante en los vehículos con motor diesel. Tales exacciones suplementarias no pueden considerarse impuestos especiales. En su escrito de réplica, la Comisión observó que aunque se pudiera afirmar, teóricamente, que una prohibición legal no es estrictamente necesaria para aplicar las disposiciones contenidas en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, en la práctica sí lo es. Tal vez sería distinto en caso que la República de Finlandia pudiera garantizar, en cualesquiera circunstancias, que el gasóleo usado como carburante sería gravado con un tipo impositivo de, al menos, 245 euros por 1.000 litros. Sin embargo, según la Comisión, éste no es el caso.

19. Además, la Comisión recuerda que, en virtud del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, se podrán aplicar reducciones del tipo impositivo, siempre que esto ocurra bajo control fiscal. Sin embargo, la Comisión comprueba que el gasóleo para calefacción está disponible libremente, en particular en las zonas escasamente pobladas de Finlandia, donde las estaciones de servicio pueden venderlo sin ningún tipo de

control fiscal. Por consiguiente, según la Comisión, no se practican controles del gasóleo para calefacción a nivel de distribución y, en relación con el número de vehículos equipados con motores diesel, los controles de tráfico anuales a nivel de usuario final son insuficientes para poder considerarse adecuados y efectivos.[5] Por este motivo, la Comisión concluye afirmando que la República de Finlandia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 8 de la Directiva 92/81.

20. La Comisión señala que las excepciones, recogidas en el artículo 17, apartado 2, letra a), y en el artículo 17 a de la Ley finlandesa relativa al impuesto de circulación de vehículos de motor, permiten el uso de gasóleo para calefacción en las actividades agrícolas y silvícolas, así como en la maquinaria de obras públicas. Sin embargo, no le ha quedado claro cómo se lleva a cabo el control fiscal.

21. La Comisión tampoco está convencida de que un sistema de sanciones fiscales constituya la única posibilidad efectiva para la República de Finlandia, tal como ésta aseguró en el procedimiento administrativo previo.

5 — Según los datos proporcionados, en Finlandia hay 2.328.990 vehículos, de los cuales 434.534 son turismos con motor diesel y 327.792 tractores, de los cuales 320.843 son tractores con motor diesel. El número de controles anuales practicados varía entre 3.500 y 5.000.

22. La Comisión se remite también a los problemas que han surgido en relación con la recaudación del IVA y a los problemas que el Reino de Suecia experimenta con legislación finlandesa.

23. El Gobierno sueco también opina que el sistema legal finlandés tiene sus fallos. Observa que de este sistema se deriva que el uso de gasóleo para calefacción en vehículos con motor diesel puede producirse tanto legal como ilegalmente. En el primer caso, se abona un impuesto especial demasiado bajo, el que se aplica al gasóleo para calefacción. En el segundo caso, mientras que el uso es legal sobre la base de una notificación previa, se aplica una sobretasa especial, a saber, veinte veces el importe anual adeudado en concepto de impuesto de circulación y/o una multa fiscal por cada día de uso del gasóleo para calefacción en el vehículo, pero dichos recargos no deben considerarse impuestos especiales. Después de todo, éstos no guardan relación con la cantidad de gasóleo usada, sino con un determinado período. Por ello, la legislación finlandesa no reconoce las disposiciones contenidas en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, que prescribe un determinado tipo mínimo del impuesto especial.

24. A continuación, el Gobierno sueco afirma que la inexistencia de una prohibición legal del uso de gasóleo para calefacción como carburante ya constituye, en sí, una violación del Derecho comunitario. Aunque el sistema utilizado en Finlandia condujera, en la práctica, a que nadie utilizara el gasóleo para calefacción como carburante, la falta de prohibición legal crea, no obstante, un problema de control de la circulación transfronteriza y, por consiguiente, efectos contrarios a la com-

petencia en el mercado interno de otro Estado miembro. Observa que en Suecia está prohibido usar como carburante, aceite ligero, sujeto a tipos inferiores del impuesto especial. Sin embargo, el artículo 8 de la Directiva 92/12 establece que los impuestos especiales sobre los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos deben percibirse en el país en que se hayan adquirido dichos productos. Esto implica que Suecia no puede recaudar un impuesto especial en el caso de que un ciudadano sueco adquiera legalmente en Finlandia gasóleo para calefacción. Aclara que en 1996 amplió la prohibición al gasóleo para calefacción adquirido en Finlandia. Sin embargo, habida cuenta de que esto infringe el artículo 8 y el artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12, procedió a anular esta prohibición unilateral. Afirma que, a partir de ese momento, el comercio ilegal organizado de gasóleo para calefacción procedente de Finlandia aumentó, de nuevo, de manera espectacular. En virtud de la legislación sueca vigente, es lícito tener gasóleo rojo finlandés para calefacción en el depósito de combustible o en un depósito de reserva con una capacidad máxima de 10 litros, siempre que el implicado haya importado, personalmente, dicho combustible para fines privados. Sin embargo, es muy difícil demostrar que el propio implicado no haya repostado en Finlandia. La situación sería distinta si Finlandia también tuviera una prohibición legal del uso de gasóleo para calefacción como carburante.

25. El Gobierno finlandés alega que la Directiva 92/82 no obliga a los Estados miembros a adoptar en su legislación nacional una prohibición del uso de gasóleo para calefacción como carburante. La Directiva está dirigida a que se aplique el tipo adecuado del impuesto especial. El Gobierno finlandés alega que su legislación, en términos generales, no permite que el gasóleo para calefacción se use como carburante. Dicho uso se «penaliza» fiscalmente con una sobretasa, en virtud de la Ley 722/1966 y/o con un impuesto sobre los carburantes, en virtud de la Ley 337/1993.

26. Estas tasas suplementarias no pueden considerarse pago con el que se compra el derecho a usar como carburante gasóleo para calefacción en vez de diesel. Tienen el carácter de condena fiscal con el fin de prevenir abusos. Debido al importe de estas sobretasas, no es rentable económicamente usar gasóleo para calefacción en vez de diesel como carburante para el transporte por carretera. Esto implicaría que un turismo tendría que recorrer una distancia de aproximadamente 5.000 kilómetros diarios y un camión, aproximadamente, 3.000 kilómetros, para poder recuperar los costes adicionales. Según el Gobierno finlandés, por esa razón, el uso de gasóleo para calefacción como carburante en vez de diesel no es frecuente o no sucede en Finlandia. A este respecto, señala además a que si un depósito de combustible contiene, incluso en cantidad mínima, gasóleo —rojo— para calefacción, es suficiente para que la policía o la aduana proceda a imponer dicha sobretasa fiscal.

27. Como reacción al reproche de la Comisión según el cual la República de Finlandia infringió las disposiciones contenidas en el artículo 8 de la Directiva 92/81 al no prever controles fiscales en la fase de distribución, el Gobierno finlandés observa que la legislación comunitaria no incluye disposiciones más detalladas relativas a las modalidades

del control fiscal. De la legislación comunitaria no se deduce el contenido exacto del control ni que la venta o la distribución del gasóleo para calefacción deba estar sujeta, de una u otra forma, a vigilancia especial por parte de las autoridades o que las sanciones deban guardar relación con la venta al por menor. Señala que de los 2,7 millones de toneladas de gasóleo para calefacción utilizadas anualmente en Finlandia, el 80 % se utiliza para la calefacción de los hogares y de los edificios. El 20 % restante se emplea en la agricultura y en la silvicultura, así como en la construcción de obras públicas. Según el Gobierno finlandés, las grandes distancias y las extremas condiciones climatológicas son las que obligan, especialmente en la zona septentrional escasamente poblada, a la venta de gasóleo para calefacción en las estaciones de servicio. Alega que —más— restricciones en la ya diseminada infraestructura de distribución, podría provocar problemas de abastecimiento. En el período invernal, con bajísimas temperaturas, esto podría tener fatídicas consecuencias en las zonas menos pobladas del norte del país. De lo que se trata es de que el consumidor final no utilice como carburante el gasóleo para calefacción, sujeto a un impuesto especial más bajo. Esta es la finalidad que persigue el sistema legal finlandés. A ello también se dirigen los controles, que, según el Gobierno finlandés, son adecuados.

V. Apreciación

A. *Sobre la admisibilidad*

28. El Gobierno finlandés ha observado que los argumentos de la Comisión derivados de la existencia de contrabando de gasóleo para calefacción entre Finlandia y Suecia, la presunta falta de suficiente control fiscal en los carburantes usados en los tractores y la pérdida de ingresos procedentes del IVA, no fueron planteados por la misma en la fase administrativa previa y, por este motivo, son inadmisibles y han de ser obviados.

29. Según jurisprudencia reiterada, el objeto del litigio sometido al Tribunal de Justicia está delimitado por el dictamen motivado, puesto que el recurso debe basarse en los mismos motivos y alegaciones que éste. [6] En el presente asunto, se le reprocha a la República de Finlandia que no haya cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 91/82 y del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 o lo haya hecho de manera insuficiente, al no asegurarse en la legislación finlandesa que, en función del tipo de uso, se aplicará al gasóleo el impuesto especial adecuado y al no garantizar suficientemente el control fiscal del uso del gasóleo para calefacción en los denominados sectores eximidos.

30. Del dictamen motivado de la Comisión se desprende que sus objeciones —también— se dirigen expresamente contra la insuficiencia del control fiscal a que hace referencia el artículo 8 de la Directiva 92/81. Tal y como se desprende de los apartados 2 y 3 del citado artículo, el control debe dirigirse también al uso del gasóleo para calefacción en la agricultura y en la silvicultura y en la construcción de

6 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 18 de junio de 1998, Comisión/Italia (C-35/96, Rec. p. I-3851, apartado 28, y la jurisprudencia allí citada).

obras públicas. Deduzco, pues, que si la Comisión formuló, en la fase administrativa previa, objeciones contra el control fiscal —en su opinión— deficiente del consumo de gasoleo para calefacción, en el procedimiento contencioso también puede incluir en éstas el control fiscal del uso en sectores especiales.

31. Sin embargo, en mi opinión, la situación es bien distinta con los argumentos aducidos por la Comisión en relación con las consecuencias que el sistema finlandés tendría en la base imponible del IVA. En su escrito de interposición del recurso, la Comisión alegó que, en los casos en los que la aplicación del sistema finlandés provoque que el gasóleo para calefacción usado en vehículos de motor no esté sometido al sistema comunitario de impuestos especiales, esto privará de contenido al fundamento del propio sistema del IVA. Después de todo, en virtud de la Sexta Directiva IVA, la sobretasa del impuesto de circulación y el recargo especial sobre los combustibles no forman parte de la base imponible del IVA. Sin embargo, la Comisión no alegó ni observó nada al respecto en el procedimiento administrativo previo al recurso. En su réplica, la Comisión señaló que tal objeción no forma parte de dicho procedimiento. De la defensa del Gobierno finlandés se desprende, además, que este aspecto ya se planteó en un marco distinto. En mi opinión, de esto se deduce que los argumentos de la Comisión relacionados con la base imponible del IVA no deben ser tomados en consideración en el presente procedimiento.

32. En mi opinión, lo mismo se aplica a las observaciones de la Comisión relativas al contrabando de gasóleo para calefacción entre Suecia y Finlandia. Ni en el escrito de requerimiento ni en el dictamen motivado se hace referencia al respecto. En su réplica, la propia Comisión indicó que en este caso se trata de una constatación de consecuencias fácticas y no de un —nuevo— motivo o alegación.

33. En mi opinión, no son sólidos los argumentos con los que el Gobierno finlandés impugna la admisibilidad de la intervención del Gobierno sueco.

34. En resumen, el Gobierno sueco ha alegado 1) que la República de Finlandia no cumple debidamente las disposiciones comunitarias referentes a los tipos mínimos del impuesto especial aplicados al gasóleo usado como carburante y 2) que la ausencia de una prohibición expresa de utilizar gasóleo para calefacción en el transporte «ordinario» por carretera, dificulta el mantenimiento efectivo en otros Estados miembros de la legislación dirigida a dar cumplimiento a las disposiciones comunitarias. En su opinión, esto último ya genera, en sí, una violación del Derecho comunitario.

35. El primer argumento del Gobierno finlandés es retorcido y materialmente incorrecto. Con ello, el Gobierno finlandés intenta demostrar que la posición sueca de que la República de Finlandia no cumple debidamente las disposiciones comunitarias, es contraria a la posición de la Comisión.

36. Como alega el Gobierno finlandés, la Comisión, en su escrito de interposición del recurso, afirmó efectivamente que el impuesto especial finlandés sobre el gasóleo usado como carburante es más alto que el impuesto especial mínimo prescrito en el artículo 5 de la Directiva 92/82, pero a esta afirmación la Comisión une su crítica principal contra el sistema finlandés, a saber, que no se aseguraba suficientemente que el producto sujeto al impuesto especial reducido, de acuerdo con su destino, fuera usado como gasóleo para calefacción. Con ello, son congruentes las interpretaciones de la Comisión y del Gobierno sueco acerca del sistema legal finlandés.

37. También es infundado el segundo argumento. Si bien es cierto que el Gobierno sueco ha alegado que la falta en el sistema finlandés de una prohibición legal dificulta el mantenimiento de las disposiciones relativas a los impuestos especiales en el mercado interno de otros Estados miembros y constituye, en sí, una infracción, no ha formulado este argumento como un motivo nuevo, discrepante de las pretensiones de la Comisión. Con ello, el Gobierno sueco pretende ilustrar las consecuencias de la sistemática seguida por la República de Finlandia.

38. Conforme a la jurisprudencia, el artículo 37, apartado 4, del Estatuto CE del Tribunal de Justicia no se opone a que una parte coadyuvante formule alegaciones distintas a las de la parte que apoya, siempre y cuando pretenda apoyar las pretensiones de esta parte.[7] Obviamente, este es el caso con respecto a la observación del Gobierno sueco acerca de las consecuencias del sistema finlandés en el comercio fronterizo.

B. *Sobre el fondo*

39. En el presente asunto, la cuestión central es si el sistema legal finlandés está en consonancia con los requisitos derivados del artículo 5 de la Directiva 92/82 y del artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81.

40. El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82 establece que el tipo mínimo del impuesto especial sobre el gasóleo usado como carburante será de 245 ecus por 1.000 litros. De esto se desprende que los Estados miembros están obligados a garantizar que el gasóleo utilizado efectivamente como carburante sea gravado, con al menos, este tipo de impuesto especial.

41. Sin embargo, la complicación que surge es que el gasóleo puede usarse también con otras finalidades distintas del uso como carburante en el tráfico por carretera, como por ejemplo, calefacción, aplicaciones industriales (maquinaria de obra), navegación, agricultura y silvicultura, en la cons-

7 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de noviembre de 1998, Reino Unido/Consejo (C-150/94, Rec. p. I-7235, apartado 36, y la jurisprudencia citada).

trucción de carreteras y en obras hidráulicas. Para estas otras aplicaciones, el sistema de las Directivas 92/81 y 92/82 prevé exenciones o impuestos especiales —considerablemente— más reducidos que los aplicables al uso del gasóleo como carburante.

42. Las grandes diferencias entre los impuestos especiales, que se manifiestan en el precio del gasóleo en la fase final de consumo, hacen que los impuestos especiales sobre los carburantes —que son los más gravados— sean, por excelencia, sensibles al fraude y a la evasión. Para prevenir estos efectos negativos, el artículo 8, apartados 1, 2 y 3, de la Directiva 92/81 establece que la aplicación de un tipo impositivo reducido sobre el gasóleo con relación a los usos descritos en este precepto debe efectuarse bajo control fiscal con el fin de prevenir «el fraude, la evasión fiscal o el abuso».

43. Por consiguiente, un control fiscal adecuado del uso de gasóleos sujetos a tipos impositivos reducidos forma parte de la obligación de resultado recogida en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, que establece que el tipo mínimo sobre el gasóleo usado como carburante será de 245 ecus por 1.000 litros.

44. Las grandes diferencias de precios entre el gasóleo usado como carburante, sujeto a un tipo impositivo alto, y el gasóleo utilizado para fines distintos, sujeto a un tipo impositivo más bajo, tienen como consecuencia que el rápido incremento del consumo del gasóleo como carburante sea, por excelencia, sensible al fraude. Por lo tanto, un criterio muy importante para cumplir la mencionada obligación de resultado es si la legislación nacional en cuestión, tal y como es ejecutada y mantenida, puede prevenir el uso como carburante del gasóleo destinado a otros fines.

45. El litigio entre la Comisión y la República de Finlandia debe apreciarse desde la siguiente perspectiva: ¿previene efectivamente el sistema finlandés, tal y como es ejecutado y mantenido, el uso como carburante del gasóleo destinado a fines distintos, en especial para calefacción? Para responder a esta cuestión, debe analizarse, en su totalidad, el funcionamiento del sistema finlandés. Considero menos relevante la respuesta, en sí, a la cuestión de si la legislación contiene una prohibición formal y/o si excluye determinadas partes de la cadena de distribución, como por ejemplo estaciones de servicio.

46. El sistema finlandés tiene en común con los sistemas de impuestos especiales de otros Estados miembros que, por medio de un colorante rojo en el gasóleo destinado a calefacción y a fines especiales, pueden distinguirse éstos últimos del gasóleo destinado al uso como carburante. Como también admitió la Comisión, en la práctica de los controles es muy fácil detectar, incluso en mínimas proporciones, la presencia en los depósitos de los vehículos de dicho «gasóleo para calefacción».

47. El sistema finlandés no prohíbe expresamente, mediante sanciones penales o administrativas, el uso de gasóleo rojo para calefacción con fines no permitidos sino que dicho uso está supeditado al conjunto de los recargos fiscales específicos descritos en los puntos 8 a 14 *supra*. El uso, en sí, no está prohibido expresamente, si lo está el uso sin notificación previa.

48. De este sistema se deduce que el uso de gasóleo para calefacción como carburante en los vehículos matriculados en Finlandia, tiene, en todo caso, como consecuencia que el propietario o usuario del vehículo en cuestión adeude un impuesto de circulación veinte veces la tarifa anual en vigor (Ley 722/1966) y de una sobretasa por cada día que el vehículo utilizó el gasóleo para calefacción como carburante (hasta un máximo de sesenta días). En caso de no notificar a tiempo el uso como carburante del gasóleo para calefacción, se triplica dicha sobretasa especial (Ley 337/1993).

49. A los vehículos no matriculados en Finlandia —incluidos camiones y, actualmente, también turismos— que usan gasóleo para calefacción se les aplica únicamente la Ley 337/1993. De la génesis de esta Ley se deduce que se adoptó con la finalidad de prevenir que los camiones extranjeros evadieran los impuestos especiales ordinarios sobre carburantes. Después de todo, no podía aplicarse a dichos vehículos la tarifa especial del impuesto de circulación finlandés. Posteriormente, su alcance se amplió en dos ocasiones. La primera vez, con el fin de evitar discriminaciones, también a los vehículos con matrícula finlandesa y la segunda a los turismos extranjeros (tráfico de turistas).

50. Como el Gobierno finlandés ha afirmado, y la Comisión no ha rebatido, el sistema combinado —que se ha expuesto resumidamente— del impuesto especial de circulación y la sobretasa para los usuarios, tiene carácter prohibitivo desde el punto de vista económico. Por ello, como parece que el Gobierno sueco presume, no conduce a facilitar el uso en el tráfico por carretera del gasóleo para calefacción, sujeto a tipos más bajos del impuesto especial, sino por el contrario, a impedirlo.

51. El carácter de estos recargos fiscales especiales como multa fiscal se manifiesta, de manera muy clara, en la disposición en virtud de la cual el uso no anunciado de gasóleo para calefacción como carburante conduce directamente a la triplicación del ya prohibitivo recargo especial.

52. Sólo por motivos económicos, es poco probable que el usuario de un vehículo opte por un uso «legal» del gasóleo para calefacción como carburante. Por ello, parece evidente que en los casos en los que se constate, en un vehículo, la presencia de gasóleo para calefacción, siempre se tratará de un uso no anunciado. Por consiguiente, a ello se une la gravísima consecuencia de una multa fiscal que puede ascender a 504 euros (para los turismos) o de 1.512 euros (para los camiones) por día de uso «ilegal» del gasóleo de calefacción. La disposición contenida en la Ley 337/1993, que esta-

blece que, en caso de no poder calcularse con exactitud el número de días de uso «ilegal», se presumirá un período mínimo de 10 días, acentúa aún más el carácter sancionador de este recargo especial.

53. Por tanto, el resultado impuesto por la Directiva 92/82, es decir, que el tipo mínimo del impuesto especial sobre el gasóleo usado como carburante, tal y como establece el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, sea de 245 euros por 1.000 litros, es alcanzado, en principio, por el sistema legal finlandés, siempre que sea ejecutado y mantenido adecuadamente.

54. No me convencen los argumentos en contra aducidos por la Comisión y por el Gobierno sueco, a saber, que el sistema no contiene ninguna disposición prohibitiva como pieza clave y que en determinadas circunstancias permitiría el uso del gasóleo para calefacción como carburante, sin haberse abonado el tipo mínimo del impuesto especial de 245 euros por 1.000 litros.

55. Como he mencionado en el punto 40 *supra*, el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, en relación con el artículo 8 de la Directiva 92/81, no obliga, ni implícita ni explícitamente, a aplicar una disposición prohibitiva a la hora de dar ejecución a dichas disposiciones. Sólo es decisivo el resultado, a saber, que el tipo mínimo del impuesto especial sobre el gasóleo usado como carburante sea abonado efectivamente. En principio, el sistema legal finlandés, que prevé un sistema de recargos (penales) fiscales prohibitivos, es al menos tan efectivo como cualquier otro sistema basado en una prohibición formal.

56. También señalo al respecto que un sistema de ejecución basado en un sistema de prohibiciones administrativas o penales no excluye, en sí, un comportamiento fraudulento. La cuantía de las sanciones, la intensidad de los controles y la diligencia con la que se actúa en caso de constatarse una infracción son determinantes, junto a otros factores, para la efectividad de tales sistemas. Precisamente, el importe de la multas fiscales del sistema finlandés y el hecho de que sean adeudadas directamente desde la constatación del uso ilegal del gasóleo para calefacción como carburante, conduce a que el sistema combine la eficacia con la disuasión.

57. El Gobierno sueco deduce otro argumento más del artículo 3 de la Directiva 95/60/CEE. [8] En su opinión, esta disposición codifica el sistema prohibitivo ya derivado del artículo 5 de la Directiva 92/82. Señalo al respecto que, en el presente asunto, no están en juego las even-

8 — Directiva 95/60/CEE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno (DO L 291, p. 46). El artículo 3 de dicha Directiva dispone que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados y, en particular, para que los hidrocarburos en cuestión no puedan utilizarse como carburante en el motor de vehículos destinados a circular por carretera, ni conservarse en su depósito, a menos que las autoridades competentes de los Estados miembros permitan dicha utilización en casos específicos determinados. Los Estados miembros dispondrán que la utilización de los hidrocarburos en cuestión en los casos que se han indicado en el párrafo primero sea considerada como una infracción de la legislación nacional del Estado miembro de que se trate. Cada Estado miembro adoptará las medidas adecuadas para garantizar la plena aplicación de todas las disposiciones de la presente Directiva y, en particular, determinarán las sanciones aplicables en caso de violación de dichas medidas; estas sanciones deberán ser efectivas, proporcionadas y disuasorias.

tuales obligaciones que se derivarían de la Directiva 95/60. Además, de la disposición en cuestión no infiero que la legislación finlandesa sea contraria a dichas disposiciones, ya que el sistema de recargos fiscales especiales allí contenido sanciona terminantemente el uso, contrario a la Directiva 92/82, del gasóleo rojo.

58. Como la Comisión ya reconoció en su réplica, los problemas planteados por el Gobierno sueco acerca del tráfico transfronterizo del gasóleo rojo, quedan, estrictamente, fuera del ámbito del presente litigio. A mayor abundamiento observo que dichos problemas son, en principio, fáciles de resolver mediante la colaboración administrativa entre las Administraciones sueca y finlandesa. Después de todo, el automovilista sueco que circula por Suecia con gasóleo finlandés para calefacción o ha abonado la sobretasa especial finlandesa, hecho que debe desprenderse de una notificación, o bien, no la ha satisfecho. En este último caso, aún estará obligado a abonar dicha altísima multa fiscal. Por consiguiente, dado el carácter prohibitivo de dicha multa, el uso del gasóleo finlandés marcado para calefacción podría ser combatido adecuadamente por las autoridades suecas en colaboración con las autoridades finlandesas.

59. El segundo argumento de la Comisión y del Gobierno sueco relativo a que el sistema finlandés conduciría a que el gasóleo para calefacción pudiera ser usado «legalmente» como carburante sin abonar el impuesto adeudado, se fundamenta, como he señalado anteriormente, en una lectura —demasiado— formalista de la legislación finlandesa en cuestión. Sobre la base a su contenido y tenor, esta legislación persigue justo lo contrario.

60. En mi opinión, visto lo anterior, la Comisión no ha logrado demostrar que el sistema finlandés configura una aplicación del Derecho comunitario contraria al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/81.

61. Según esto, no necesito abordar los argumentos especiales derivados del ordenamiento jurídico nacional que fueron alegados por el Gobierno finlandés con el fin de conservar el sistema sancionador administrativo y fiscal en vigor.

62. El adecuado cumplimiento del Derecho comunitario en cuestión no se determina, únicamente, sobre la base del sistema legal nacional dirigido a su ejecución. También el modo en el que este sistema, que en sí es compatible con el Derecho comunitario, es aplicado y mantenido, es decisivo para resolver la cuestión de si la República de Finlandia ha cumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82 y del artículo 8 de la Directiva 92/81.

63. La Comisión reprocha al Gobierno finlandés que falla en el control fiscal, tal y como aparece descrito en el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, en particular en el ámbito de la distribución. La circunstancia de que el gasóleo para calefacción esté disponible en las estaciones de servicio sin ningún tipo de cortapisas, daría pie al abuso. Para finalizar, la Comisión opina que las autoridades finlandesas proceden al control de los vehículos con —demasiada— poca frecuencia.

64. Contra la primera imputación, el Gobierno finlandés ha alegado que el artículo 8 de la Directiva 92/81 no especifica en qué deben consistir dichos controles. Puesto que el control fiscal del muy ramificado sistema de distribución finlandés es difícil e inefectivo, el Gobierno finlandés optó por concentrar sus controles fiscales a nivel del consumidor final. Observa la insuficiencia de un control fiscal a nivel de distribución, ya que el gasóleo que sirve para calentar las calderas de calefacción puede ser extraído con suma facilidad de los depósitos de almacenamiento. El mismo riesgo existe en el caso del almacenamiento reservado para el uso en la agricultura y silvicultura o en la construcción de obras públicas.

65. Habida cuenta de que la Directiva 92/81 no detalla el concepto de control fiscal en su artículo 8, apartados 2 y 3, por ejemplo, en el sentido de que debería incluir expresamente la fase de distribución, la obligación de efectuar controles debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a efectuar controles fiscales efectivos. En este contexto, parecen válidos los argumentos aducidos por el Gobierno finlandés de que el control fiscal del uso abusivo del gasóleo para calefacción como carburante en la fase de consumo final es la opción más adecuada. Después de todo, el control en la fase de distribución no es suficiente para suprimir decisivamente todas las posibilidades existentes de fraude y de abuso en la fase de consumo final. Además, en la argumentación de la Comisión faltan elementos que demuestren convincentemente la necesidad de un control fiscal en la fase de distribución como complemento al control efectuado en la fase de consumo final. Por ello, afirmo que la Comisión no ha conseguido fundamentar suficientemente esta imputación.

66. Tampoco considero que la segunda imputación de la Comisión esté fundamentada de forma convincente. El Gobierno finlandés ha presentado argumentos muy sólidos para justificar la venta de gasóleo para calefacción en las estaciones de servicio en el extremo Norte del país, escasamente poblado y con rudas condiciones climáticas. La vulnerabilidad de la infraestructura de distribución allí existente obliga a que los usuarios finales puedan recurrir, para satisfacer sus necesidades, al gasóleo para calefacción disponible en las estaciones de servicio. De los datos aportados por el Gobiernos finlandés, y en ningún momento refutados por la Comisión, se desprende claramente que se trata de un canal de abastecimiento complementario. Sólo el 4 % de la totalidad del gasóleo para calefacción se pone a la venta en las estaciones de servicio.

67. Carecen de precisión los argumentos que la Comisión ha expuesto sobre este punto contra la República de Finlandia. Por una parte, dirige sus quejas, en general, contra la distribución del gasóleo para calefacción en estaciones de servicio y, por otra parte, se limita a unas pocas observaciones con respecto al control practicado por las autoridades finlandesas, que en su opinión es deficiente.

68. A la luz de la justificación dada por el Gobierno finlandés, no considero decisivas las objeciones con carácter general contra la inclusión de las estaciones de servicio en la cadena de distribución de gasóleo para calefacción. Debe señalarse que también en otros Estados miembros, como por ejemplo Austria, las estaciones de servicio forman parte de la cadena de distribución. Sí es cierto que la presencia de las estaciones de servicio en la cadena de distribución entraña cierto riesgo de abuso y, por tanto, requerirá un control fiscal eficaz para combatirlo. En este punto, la Comisión debió demostrar que las autoridades finlandesas fallaron en sus controles específicos. Sin embargo, sus objeciones generales contra el control fiscal finlandés, que abordaré a continuación, son poco específicas.

69. La tercera imputación de la Comisión se refiere al nivel general de control en la fase de consumo final practicado en Finlandia. Al respecto, estimó demasiado baja la frecuencia de los controles practicados que ascendían entre 3.000 y 5.000 inspecciones por año.

70. También en este punto, los argumentos materiales de la Comisión carecen de la debida precisión. Las afirmaciones sobre la suficiencia o no de los niveles de control no pueden basarse únicamente en el número de controles practicados anualmente. Al respecto, deberá demostrase también que los resultados de dichos controles ponen de relieve un amplio uso ilegal del gasóleo para calefacción como carburante. A la luz de los datos presentados por el Gobierno finlandés, parece que la Comisión tampoco acierta en lo referente a este último punto.

71. De estos datos, no rebatidos, se desprende, entre otras cosas, que en 1999 se practicaron 3.943 controles. En 141 casos se tomaron muestras. De ellos, 125 casos dieron positivo. Ya que parece verosímil que estos controles no fueran practicados arbitrariamente, sino que se dirigían específicamente a sectores o entornos con un elevado riesgo de fraude, estas cifras no revelan un amplio uso ilegal del gasóleo de calefacción en el tráfico por carretera. Los resultados de las acciones de control general practicadas en el transporte por carretera, el 22 de septiembre de 1999 en ocho Estados miembros, parecen corroborar esto último. En esta acción se constataron infracciones fiscales en 283 vehículos. De éstas, 3 fueron detectadas en Finlandia, dos de ellas se referían a tractores agrícolas cargados de mercancías que circulaban por la vía pública.

72. La Comisión no ha aportado en contra datos o hechos de los que se pudiera inferir que el control fiscal practicado en Finlandia fuera tan deficiente desde el punto de vista cuantitativo y cualitativo que no asegurase el resultado perseguido por la Directiva 92/82 en su artículo 5, apartado 1, a saber,

la realización de un tipo mínimo del impuesto especial de 245 euros por 1.000 litros sobre el gasóleo usado como carburante.

73. Por consiguiente, concluyo que no se ha acogido ninguno de los motivos o alegaciones aducidos por la Comisión y, por consiguiente, procede desestimar su recurso.

74. En virtud del artículo 69, apartado 2, respectivamente, artículo 69, apartado 4, primer párrafo, del Reglamento de Procedimiento, se condena en costas a la Comisión y el Reino de Suecia cargará con sus propias costas.

VI. Conclusión

75. En consideración de cuanto precede, propongo al Tribunal de Justicia:

1) Desestimar el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión contra la República de Finlandia.

2) Condenar en costas a la Comisión.

3) Disponer que el Reino de Suecia cargará con sus propias costas.