CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL presentadas el 4 de marzo de 2004 [1]

I. Introducción

1. En el presente procedimiento prejudicial, el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) solicita la interpretación del artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro. [2] En particular, se trata de dar respuesta a la cuestión de si el impuesto de matriculación que debe pagarse de conformidad con la Autoverolaki (Ley del impuesto de matriculación) (1482/1994) antes de la matriculación o puesta en circulación de los vehículos constituye un derecho o impuesto del que debe eximirse a un vehículo importado en Finlandia con ocasión de un cambio de residencia.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 105, p. 64; EE 09/01, p. 161.

II. Marco jurídico

A. *Derecho nacional*

2. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Autoverolaki (1482/1994), de 29 de diciembre de 1994, en la versión en vigor en 1999 (en lo sucesivo, «AVL»), debe pagarse un impuesto de matriculación (en lo sucesivo, «autovero») antes de la matriculación o puesta en circulación de los vehículos en Finlandia.

3. A tal respecto, por puesta en circulación ha de entenderse la puesta en circulación del vehículo en Finlandia, aunque el vehículo no haya sido matriculado (artículo 2 de la AVL).

4. De conformidad con el artículo 4, apartado 1, de la AVL, que versa sobre los principios de tributación, el autovero será pagado por el importador del vehículo o por el fabricante del vehículo producido en Finlandia.

5. En virtud del artículo 5 de la AVL, los sujetos pasivos deberán abonar, además del autovero, el impuesto sobre el valor añadido en la cuantía establecida de conformidad con la Arvonlisäverolaki (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (1501/93) (en lo sucesivo, «Arvonlisäverolaki»).

6. El importe del autovero consiste, con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la AVL, en el valor imponible del vehículo menos 4.600 FIM (actualmente 770 EUR), y, en cualquier caso, será como mínimo el 50 % de dicho valor imponible.

7. De conformidad con el artículo 7, apartado 1, de la AVL, el impuesto que grava un vehículo usado importado equivale al que grava un vehículo nuevo, si bien reducido según un baremo proporcional que tendrá en cuenta el número de meses durante el cual el vehículo ha sido utilizado. En el caso de un vehículo importado, el valor imponible es definido, en el artículo 11, apartados 1 y 2, de la AVL, como el valor de adquisición para el sujeto pasivo, que se determina a su vez sobre la base del valor en aduana del vehículo.

8. Con arreglo al artículo 25, apartado 1, de la AVL, al impuesto que grava un vehículo que es importado por una persona que traslada su residencia a Finlandia, y que forma parte de su patrimonio privado podrá aplicarse una deducción máxima de 80.000 FIM (actualmente 13.450 EUR) en las condiciones fijadas por esta disposición.

B. *Derecho comunitario*

9. Según su exposición de motivos, la Directiva tiene por objeto eliminar los obstáculos fiscales a la libre circulación de personas en la Comunidad. El ámbito de aplicación de la Directiva se define en su artículo 1 del modo siguiente:

«1. Los Estados miembros concederán, en las condiciones y en los casos contemplados a continuación, una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios, de los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo normalmente exigibles en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro.

2. En la presente Directiva no se contemplan los derechos e impuestos específicos o periódicos relativos a la utilización de estos bienes en el interior del país, tales como, por ejemplo, los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles, los impuestos de circulación por carretera y los cánones de televisión.»

III. Hechos, procedimiento principal y cuestión prejudicial

10. La Sra. Lindfors, que había residido con carácter permanente en el extranjero durante

varios años, importó el 4 de agosto de 1999, con ocasión de su cambio de residencia desde otro Estado miembro de las Comunidades Europeas a Finlandia, un automóvil modelo Audi A6 Avant de su propiedad. Había comprado el automóvil, que fue entregado el 20 de marzo de 1995, en Alemania y lo había puesto en circulación el 5 de abril de 1995 en los Países Bajos.

11. La Administración de aduanas de Hangon (Hangon tullikamari) concedió a la Sra. Lindfors, en virtud del artículo 25, apartado 1, de la AVL, una deducción fiscal por importe de 80.000 FIM y fijó el autovero que ella debía pagar en 16.556 FIM más 3.642 FIM en concepto de IVA, es decir, un total de 20.198 FIM.

12. La Sra. Lindfors interpuso un recurso contra esta resolución ante el Tribunal Administrativo de Helsinki (Helsingin hallinto-oikeus) en el que solicitaba su anulación y el reembolso de los impuestos pagados. Alegó que el autovero es un impuesto sobre el consumo a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Directiva, que no puede gravar un vehículo importado con ocasión de un cambio de residencia.

13. El Tribunal Administrativo de Helsinki desestimó el recurso. En su opinión, el autovero está vinculado a la matriculación del vehículo o a su puesta en circulación en Finlandia y, en consecuencia, debe ser considerado un impuesto específico devengado por la utilización de este objeto en el interior del país a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva, impuesto al que no se aplica la Directiva.

14. A continuación, la Sra. Lindfors solicitó al Tribunal Supremo Administrativo (Korkein hallinto-oikeus) la admisión del recurso de casación contra la resolución del Tribunal Administrativo de Helsinki y la anulación de dicha resolución, así como de la liquidación del impuesto practicada por la Administración de aduanas.

15. Al objeto de elucidar la cuestión de si, a la vista de la Directiva, un impuesto como el autovero puede gravar un vehículo importado con ocasión de un cambio de residencia, el Tribunal Superior Administrativo decidió, mediante resolución de 10 de octubre de 2002, plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia y someterle la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, en el sentido de que el impuesto de matriculación previsto en la Autoverolaki, que grava los vehículos importados en Finlandia desde otro Estado miembro con ocasión de un cambio de residencia, es un impuesto sobre el consumo a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Directiva, o bien es un derecho o impuesto específico relativo a la utilización de este bien en el interior del país, de conformidad con el artículo 1, apartado 2, de la misma Directiva?»

IV. Sobre la cuestión prejudicial

A. *Observaciones preliminares*

16. Abstracción hecha del IVA –al cual, por otra parte, se aplican algunas disposiciones especiales en relación con la adquisición de vehículos nuevos–, [3] en su mayor parte, la tributación de los automóviles en la Comunidad no ha sido armonizada. [4]

17. Los derechos e impuestos que gravan los turismos en los Estados miembros difieren, pues, entre sí de forma considerable no sólo en su cuota, sino también en su estructura. [5] Determinados impuestos aplicados en un Estado miembro no tienen equivalente alguno en otros Estados miembros. Por ello, en particular en un caso como el presente, en el que el órgano jurisdiccional remitente desea saber si un determinado impuesto nacional debe subsumirse en un concepto fiscal establecido en un acto normativo de la Comunidad, ha de tenerse presente que no existe una definición común que permita una exacta clasificación de los diversos impuestos.

18. No obstante, en aras de la claridad de la exposición –y también porque es manifiesto que las partes del presente procedimiento han partido de una clasificación análoga–, quiero diferenciar aquí *grosso modo* entre tres clases de impuestos o derechos que son aplicados por los Estados miembros en relación con los turismos.

19. En primer lugar, existen impuestos únicos, que denominaré «impuestos de matriculación», que deben pagarse en relación con la adquisición o bien como requisito de la puesta en circulación de un turismo en el territorio de un Estado miembro.

20. Por otro lado –y con bases imponibles distintas–, en casi todos los Estados miembros se exigen impuestos que deben abonarse con carácter regular o anual que, por ejemplo, en Alemania y Austria son denominados «Kraftfahrzeugsteuern» (impuestos de circulación).

21. Por último, en relación con la matriculación de un vehículo en un Estado miembro,

3 — Así, a diferencia de lo dispuesto en la normativa general, dichos vehículos nuevos tributan también en caso de adquisición por personas físicas con arreglo al principio del país de destino: véase el artículo 28 *bis* de la 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 15, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

4 — Véase la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Rec. p. I-3193), apartado 40.

5 — Puede encontrarse una útil exposición de la cuestión en la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 6 de septiembre de 2002, sobre la fiscalidad de los turismos en la Unión Europea — Opciones a escala nacional y comunitaria, COM(2002) 431 final, así como en el estudio elaborado por TIS/PT (Consultores em Transportes Inovaçao e Sistemas, S.A.) para la Comisión sobre la tributación de los vehículos en los Estados miembros de la Unión Europea, de enero de 2000, que puede consultarse en Internet en la siguiente dirección: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

pueden exigirse también derechos dirigidos a cubrir los gastos de administración (derechos de matriculación).

22. Como se desprende de los documentos obrantes en autos y de las afirmaciones del Gobierno finlandés, en Finlandia, también se exigen impuestos sobre los turismos que se corresponden con los antes mencionados.

23. Como se desprende de la AVL, el autovero es un impuesto de carácter único calculado sobre la base del valor imponible que grava los turismos y vehículos de otras categorías antes de su matriculación o puesta en circulación; además del autovero, se percibe el denominado impuesto sobre el valor añadido de conformidad con la Arvonlisäverolaki finlandesa.

24. Por otro lado existen también impuestos que se pagan con carácter regular, es decir, impuestos de circulación, a saber, el ajoneuvovero (impuesto sobre vehículos, «vignette»), y el moottoriajoneuvovero (impuesto sobre vehículos con motor diesel).

25. Por último, en Finlandia, con ocasión de la matriculación de vehículos, se aplican además tasas dirigidas a cubrir los gastos de administración ligados a la matriculación (derechos de matriculación).

26. El presente procedimiento versa únicamente sobre el autovero, impuesto del que ya conoció el Tribunal de Justicia en el asunto Siilin, en el que también presenté conclusiones. [6]

27. En el asunto antes mencionado se trataba de establecer si un impuesto como el autovero, en su anterior forma y cuota, constituía un impuesto nacional aplicado a vehículos usados importados de otro Estado miembro prohibido por tener carácter discriminatorio, a lo cual el Tribunal de Justicia respondió afirmativamente. En cambio, en el presente procedimiento, ha de dilucidarse si un impuesto como el autovero finlandés puede recaudarse en cualquier caso –con independencia de su cálculo o cuota– en un determinado contexto, a saber, cuando un turismo es importado con carácter definitivo con ocasión del cambio de residencia.

28. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber, en esencia, si la Directiva, en virtud de la franquicia fiscal prevista en su artículo 1, se opone a tal tributación.

29. Por último, quiero señalar que la Comisión ya ha puesto de relieve esta cuestión en relación con el impuesto sobre el consumo normalizado de carburante (en lo sucesivo, «NoVA») aplicado en Austria, en el marco

6 — Conclusiones presentadas el 25 de octubre de 2001 en el asunto en el que recayó la sentencia de 19 de septiembre de 2002, Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487).

del procedimiento prejudicial también pendiente en la actualidad ante el Tribunal de Justicia en el asunto C-387/01 –que trata básicamente sobre la compatibilidad del NoVA con los artículos 23 CE, 25 CE y 39 CE, así como con la Sexta Directiva–, y que el Abogado General Sr. Tizzano ha definido su postura a tal respecto en sus conclusiones presentadas en dicho asunto. [7]

B. *Principales alegaciones de las partes*

30. En opinión de la Sra. *Lindfors* y de la *Comisión,* la Directiva se opone, en virtud de la exigencia de una franquicia fiscal, a una tributación como la controvertida en el procedimiento principal. A su juicio, el autovero constituye, en efecto, un impuesto sobre el consumo devengado con ocasión o en virtud de la importación definitiva, impuesto al que hace mención el artículo 1, apartado 1.

31. La Sra. Lindfors alega, entre otras cuestiones, que, en realidad, como ha de inferirse de las formalidades de la declaración tributaria, el autovero es recaudado en virtud de la importación del vehículo en Finlandia. El hecho de que constituya un impuesto sobre el consumo a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Directiva se infiere también indirectamente del ámbito de aplicación de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte, [8] así como de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece el régimen fiscal de los vehículos automóviles de turismo trasladados con carácter permanente a otro Estado miembro a raíz de un cambio de residencia o utilizados temporalmente en un Estado miembro distinto de aquel en que estén matriculados (en lo sucesivo, «propuesta de la Comisión»). [9]

32. La Comisión afirma que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva prohíbe la aplicación de impuestos cuyo hecho imponible sea la importación. En su opinión, esta prohibición no puede eludirse utilizando en lugar de la importación otro hecho imponible como, por ejemplo, la matriculación. La Comisión señala a este respecto que la Directiva debe interpretarse a la luz de las disposiciones en materia de libre circulación de personas y de evitación de la doble imposición.

33. Los *Gobiernos finlandés, danés* y *griego,* que han presentado observaciones en el presente procedimiento, sostienen, en cambio, que un impuesto como el autovero no está comprendido en la franquicia fiscal prevista en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva y, a tal respecto, se remiten a las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Tizzano en el asunto Weigel. [10] Coinciden en subrayar, en esencia, que el

7 — Conclusiones del Abogado General Sr. Tizzano presentadas el 3 de julio de 2003 en el asunto Weigel (C-387/01, sentencia de 29 de agosto de 2004, Rec. pp. I-4981 y ss., especialmente p. I-4984), puntos 40 a 56.

8 — DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156.

9 — COM(1998) 30 final (DO C 108, p. 75), en la versión modificada de la propuesta COM(1999) 165 final (DO C 145, p. 6).

10 — Conclusiones citadas en la nota 7 *supra.*

autovero no es un impuesto devengado con ocasión de la importación, sino más bien un derecho vinculado a la utilización. Si el vehículo no es puesto en circulación en Finlandia –por ejemplo, si, como el Gobierno finlandés señala a modo de ejemplo, se trata de un automóvil que va a exponerse en un museo–, el autovero no se aplica. En consecuencia, debe ser visto como un derecho percibido por la utilización del vehículo o bien como un «derecho percibido al matricular los vehículos automóviles» a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva y, en consecuencia, no queda comprendido en la franquicia fiscal.

34. Al abordar la propuesta de la Comisión y la Directiva 83/182, los Gobiernos extraen de estos textos una conclusión relativa a la interpretación del ámbito de aplicación de la Directiva opuesta a la formulada por la Sra. Lindfors o la Comisión. Los Gobiernos señalan asimismo que los impuestos de matriculación como el autovero no han sido armonizados todavía en la Comunidad y, por tanto, debe aceptarse una eventual doble imposición como consecuencia de esta situación. El Gobierno danés señala que la disposición por la que se establece una excepción en relación con los derechos percibidos por la matriculación de automóviles, previstos en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva, fue introducida en el texto de la Directiva a instancias de Dinamarca en el seno del Consejo justamente al objeto de excluir expresamente del ámbito de aplicación de la Directiva impuestos de matriculación como el autovero.

35. Sin embargo, la *Comisión*, al igual que la *Sra. Lindfors*, interpreta la disposición por la que se establece una excepción contenida en el artículo 1, apartado 2, en el sentido de que con tal expresión se alude únicamente a los gastos y tasas de administración devengados con ocasión de la matriculación, y apoya esta tesis básicamente en que las versiones lingüísticas francesa e inglesa de la Directiva hablan respectivamente de «droits» y «fees» en relación con la matriculación de vehículos.

36. Los *Gobiernos* que han presentado observaciones rechazan esta interpretación por consideraciones lingüísticas y sistemáticas. En particular, desde el punto de vista del Derecho comunitario, nada se opone a la recaudación de derechos al objeto de cubrir gastos de administración.

C. Apreciación

37. De conformidad con el artículo 1, apartado 1, de la Directiva, el ámbito de aplicación de la Directiva se extiende a los impuestos sobre el consumo –«los impuestos sobre el volumen de negocios, [...] los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo»– «normalmente exigibles en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro». A estos impuestos sobre el consumo se contraponen, en el artículo 1, apartado 2, los «derechos e impuestos específicos o periódicos relativos a la utilización de estos bienes», a los cuales no se aplicará en ningún caso la Directiva. Como ejemplos de tales derechos o impuestos se mencionan expresamente los «derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles, los impuestos de circulación por carretera y los cánones de televisión».

38. Así pues, en la Directiva resulta manifiesto que, al objeto de delimitar su ámbito de aplicación, se distingue entre los derechos e impuestos (sobre el consumo) vinculados a la importación y los derechos e impuestos que gravan la utilización de bienes en el interior del país.

39. Esta diferenciación parece a primera vista plausible, en la medida en que no resultaría razonable que un ciudadano comunitario que traslada su residencia con carácter permanente a otro Estado miembro y, en consecuencia, vive y utiliza bienes en tal país quedase exento del pago de impuestos que están vinculados a tal utilización de los bienes en dicho Estado miembro.

40. En cambio, de los derechos e impuestos vinculados a la importación de los bienes se desprende indudablemente un obstáculo fiscal directo vinculado a la libre circulación de personas.

41. Por cuanto respecta a la cuestión de a qué derechos e impuestos vinculados a la importación podría hacerse referencia en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva, no cabe pensar en derechos de aduana o en exacciones de efecto equivalente a efectos de los artículos 23 CE y 25 CE, si bien, como es evidente según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una de las características de estos impuestos estriba justamente en que se aplican con ocasión de la importación o bien a causa del cruce de la frontera de un Estado miembro. [11] Dado que tales gravámenes financieros, al estar absolutamente prohibidos en el Derecho originario, no pueden estar sometidos a ninguna medida de armonización de conformidad con el artículo 99 CE, queda claro que la Directiva no se refiere a dichos gravámenes.

42. En el artículo 1, apartado 1, de la Directiva más bien se mencionan los tributos internos –si se emplea el concepto del artículo 90 CE–, o los impuestos indirectos, o –dicho más exactamente– los impuestos sobre el consumo, cuyo hecho imponible es la importación.

43. Quizás no recuerde uno en este momento ejemplos de tales impuestos, pero no debe olvidarse que la Directiva se remonta a la época anterior al establecimiento, el 1 de enero de 1993, del mercado interior y a los progresos realizados en este contexto en el ámbito de la eliminación de obstáculos fiscales en la circulación de mercancías en el territorio de la Comunidad. En aquel tiempo los Estados miembros podían aplicar todavía, en particular, impuestos sobre el volumen de negocios u otros impuestos sobre consumos específicos, cuyo hecho generador consistía en la importación de una mercancía. [12]

11 — Véanse, entre otras, la sentencia de 17 de junio de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Rec. p. I-6065), apartado 34.

12 — Para un ejemplo de lo anterior, véase el impuesto belga sobre el volumen de negocios aplicado a vehículos, sobre el cual versaba la sentencia de 3 de octubre de 1985, Profant (249/84, Rec. p. 3237).

44. Por cuanto respecta a los impuestos sobre el valor añadido, la Directiva 91/680/CEE [13] suprimió, como requisito para la eliminación de las fronteras fiscales, el principio de aplicación de gravámenes a la importación para los intercambios en el interior de la Comunidad, sustituyéndolo por el concepto de tributación con ocasión de la adquisición de conformidad con el principio del país de destino. Desde entonces, los impuestos sobre el volumen de negocios sólo están permitidos en el marco de los intercambios comerciales con terceros Estados.

45. Ciertamente, el artículo 33 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros mantener o establecer, a su libre discreción, impuestos sobre el consumo y otros impuestos indirectos a condición de que no se trate de impuestos que tengan carácter de impuestos sobre el volumen de negocios a efectos de la Sexta Directiva y que no impidan el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido. [14] Sin embargo, respecto a los impuestos sobre el consumo (por ejemplo, en el caso de los impuestos sobre consumos específicos aplicados a vehículos) ha de observarse en cualquier caso que, de conformidad con el artículo 3, apartado 3, de la denominada Directiva-régimen 92/12/CEE, [15] dichos impuestos no pueden dar lugar, «en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras». De este modo, se restringe considerablemente de hecho la posibilidad de los Estados miembros de establecer o mantener impuestos sobre consumos específicos cuyo hecho generador sea la importación o el cruce de la frontera, si bien no la elimina por completo. [16]

46. No deseo profundizar en el análisis de estas cuestiones, que debe llevarnos, no obstante, a examinar la aplicación de un impuesto con las características del autovero de la franquicia fiscal prevista en la Directiva.

47. De conformidad con la AVL, el hecho generador del autovero consiste en la matriculación o puesta en circulación del vehículo en Finlandia.

48. La propia Comisión y la Sra. Lindfors consideran que la franquicia fiscal prevista en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva se refiere a los impuestos cuyo hecho imponible es la importación. Sin embargo, alegan que, a pesar de que la AVL establece como puntos de conexión la matriculación o puesta en circulación, el autovero debe ser considerado en realidad un impuesto que se devenga con ocasión de la importación.

13 — Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

14 — Véanse, entre otras, las sentencias de 13 de julio de 1989, Wisselink (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 17, y de 8 de julio de 1986, Kerrutt (73/85, Rec. p. 2219), apartado 22.

15 — Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

16 — Véase a este respecto Jatzke: *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), p. 41 (p. 42). Como ejemplo de un impuesto específico sobre el consumo aplicado a vehículos con ocasión, entre otras circunstancias, de la importación, véase la sentencia de 23 de octubre de 1997, Comisión/Grecia (C-375/95, Rec. p. I-5981).

49. El Gobierno finlandés expuso en la vista, a mi juicio de forma convincente, que la declaración tributaria relativa al autovero o el pago de éste no deben efectuarse en la práctica con ocasión del cruce de la frontera o de la importación, y que las formalidades aduaneras descritas por la Sra. Lindfors se refieren a la importación de un tercer Estado. En consecuencia, de las modalidades de entrada registradas en la práctica no cabe inferir que un impuesto como el autovero constituye efectivamente un impuesto aplicado con ocasión o a raíz de la importación.

50. Considero más importante la alegación de la Comisión según la cual también un impuesto como el autovero, que, desde un punto de vista formal, se vincula a la matriculación o puesta en circulación, debe ser considerado un impuesto sobre el consumo o un impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Directiva exigido con ocasión de la importación, y esta disposición no puede eludirse estableciendo un hecho imponible distinto de la importación.

51. A tal respecto, ha de tenerse en cuenta, en primer lugar, que –como ha ilustrado el Gobierno finlandés con el ejemplo de un automóvil que va a ser expuesto en un museo– un impuesto como el autovero no tiene los efectos de un «verdadero» impuesto sobre el consumo exigido con ocasión de la importación, pues a pesar de la entrada del vehículo en Finlandia, dicho impuesto no se devenga mientras el automóvil no sea puesto en circulación o matriculado en dicho país.

52. Sin duda alguna, podría sostenerse que la matriculación o la puesta en circulación constituyen en realidad un punto de conexión sustitutorio comparable a efectos prácticos con el hecho de la importación, dado que en la mayoría de los casos puede considerarse que los vehículos que se han introducido en un Estado miembro van a ser utilizados.

53. En un contexto distinto del presente asunto, el Tribunal de Justicia tuvo que examinar igualmente, en la sentencia dictada en el asunto 391/85, la alegación de la Comisión según la cual el impuesto de matriculación entonces aplicable en Bélgica a los automóviles nuevos constituía en realidad un impuesto sobre el valor añadido. El Gobierno belga adujo, entre otras cuestiones, que procedía distinguir entre sí a ambos impuestos pues tenían hechos imponibles distintos (entrega/ matriculación). [17]

54. El Tribunal de Justicia declaró a este respecto que «sólo puede aceptarse dicha tesis si ambos impuestos fuesen efectivamente independientes entre sí». Rechazó, en conclusión, la autonomía del impuesto de matriculación, si bien lo hizo a la vista de que, en aquel caso, entre el impuesto de matriculación y el impuesto sobre el valor añadido existía una relación directa a través

17 — Sentencia de 4 de febrero de 1988, Comisión/Bélgica (391/85, Rec. p. 579), apartados 14 y 22.

de un mecanismo de imputación que eliminaba la diferencia entre los respectivos hechos imponibles de ambos impuestos. [18]

55. Ahora bien, en el presente asunto, el autovero no guarda una relación comparable con un impuesto sobre el valor añadido que grave la importación. A la luz de esta apreciación, la diferencia entre un impuesto como el autovero y un impuesto sobre el consumo exigido con ocasión de la importación parece, habida cuenta de sus respectivos hechos imponibles, lo suficientemente relevante como para no poder equiparar el primero al segundo por cuanto respecta al artículo 1, apartado 1, de la Directiva.

56. En consecuencia, estimo que un impuesto como el autovero no constituye un impuesto sobre el volumen de negocios, un impuesto sobre consumos específicos ni otro impuesto sobre el consumo a efectos del artículo 1, apartado 1, de la Directiva exigido con ocasión de la importación. Las consideraciones anteriores han puesto igualmente de manifiesto que estos conceptos fiscales no pueden delimitarse con exactitud y que el mero hecho de la aplicación de un impuesto como consecuencia o como requisito de una matriculación no excluye que se le pueda considerar también una especie de impuesto sobre el consumo que grava la importación.

57. En este contexto, ha de abordarse ahora el artículo 1, apartado 2, de la Directiva. De los proyectos relativos a esta Directiva elaborados en su momento se desprende que la citada disposición, originariamente no contenida en la propuesta de Directiva, fue incorporada a la Directiva justamente al objeto de tener en cuenta el deseo de algunos Estados miembros de precisar el ámbito de aplicación de la Directiva. [19] Esta disposición hace referencia expresa a los «derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles», expresión con la que, a juicio de los Gobiernos que han presentado observaciones en el presente asunto, se alude a impuestos como el autovero.

58. No me convence, por varias razones, la alegación de la Comisión según la cual con tal expresión se hace referencia únicamente a los derechos que deban pagarse, en su caso, con ocasión de la matriculación al objeto de cubrir los costes de administración.

59. Por un lado, principalmente el Gobierno danés ha señalado acertadamente, en particular durante la vista, que esta tesis no puede apoyarse de forma concluyente en una interpretación estrictamente literal del artículo 1, apartado 2, de la Directiva. Habida cuenta de los muy diferentes procesos y tradiciones de los Estados miembros en el ámbito fiscal, es necesario actuar desde un principio con precaución a este respecto. Mientras que en el texto francés, por ejemplo, tal vez puede encontrarse un punto de apoyo para la tesis de la Comisión en la distinción entre «taxes» y «droits», tal punto

18 — *Ibidem*, apartado 25.

19 — Documento interno nº 6205/79 del Grupo de trabajo del Consejo sobre asuntos financieros, de 23 de abril de 1979, p. 3, presentado, con autorización del Consejo por el Gobierno danés, como anexo a su definición de postura.

de apoyo apenas se percibe, por ejemplo, en la versión lingüística alemana con los conceptos de «Steuern» y «Abgaben», pues ambos conceptos pueden utilizarse, sin duda alguna, de forma sinónima.

60. Por otro lado, los «derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles» mencionados en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva se citan como ejemplo de derechos que gravan la utilización de bienes importados. Sin embargo, éste no sería el caso justamente en el supuesto de un derecho dirigido a *cubrir los gastos de administración* o a *retribuir los servicios de administración.*

61. Así pues, procede declarar que la circunstancia de que un impuesto como el autovero no deba pagarse periódicamente y deba abonarse con independencia (también en su cuota) de en qué medida o durante qué período se utilice efectivamente el vehículo tras la matriculación no se opone a la calificación de este impuesto como impuesto relativo a la utilización de bienes a efectos de la Directiva. Esto ya se infiere del artículo 1, apartado 2, de la Directiva, según el cual no sólo pueden ser impuestos a efectos de esta disposición los impuestos periódicos («derechos o impuestos específicos o periódicos»).

62. De los documentos obrantes en autos y de las observaciones del Gobierno finlandés se desprende que la puesta en circulación o la utilización legal de un vehículo en Finlandia sólo está permitida en principio tras la matriculación. [20] Así pues, el pago del autovero constituye en cualquier caso un requisito para la utilización (legal) de un automóvil en Finlandia.

63. Tal impuesto podría ser considerado, con razón, un impuesto relativo a la utilización de un bien que, con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva, no está comprendido expresamente en su ámbito de aplicación.

64. Por lo demás, en contra de la tesis defendida por la Sra. Lindfors, del hecho de que la franquicia fiscal establecida en la Directiva 83/182, que afecta a la mera importación provisional de vehículos, comprenda también los impuestos de matriculación, no cabe deducir sin más que tales impuestos deben estar comprendidos en la franquicia fiscal prevista en la Directiva 83/183, que versa sobre la importación definitiva del vehículo.

65. Asimismo, las partes han abordado la propuesta de la Comisión sobre una nueva normativa que sustituya a estas Directivas, con arreglo a la cual la prohibición de la tributación se extiende expresamente a los impuestos de matriculación o al autovero. [21]

20 — De este modo, la puesta en circulación en Finlandia podría constituir un hecho imponible alternativo que garantice en cualquier caso, cuando el vehículo se haya puesto en circulación sin haber sido matriculado, infringiendo la normativa pertinente, que la deuda tributaria también nazca o nazca ya por este motivo, de conformidad con la Autoverolaki.

21 — Véase el artículo 1 en relación con el anexo I de la propuesta de la Comisión.

De conformidad con su exposición de motivos, la propuesta tiene por objetivo eliminar los problemas existentes en relación con el gravamen de vehículos a raíz de un cambio de residencia, de suerte que resulta manifiesto que en esta propuesta se parte más bien de que la franquicia fiscal establecida en la Directiva actual no hace referencia (todavía) a los impuestos de matriculación. [22] En realidad, no es posible deducir de lo anterior un punto de apoyo más seguro para la interpretación del significado de la Directiva actualmente en vigor.

66. Por último, ha de examinarse la alegación de la Comisión según la cual la Directiva debe interpretarse a la luz de los objetivos perseguidos con la armonización fiscal y de las libertades básicas.

67. No cabe duda de que, al igual que de la Directiva 83/182, puede afirmarse de esta Directiva que «las disposiciones de la Directiva deben interpretarse a la luz de los objetivos fundamentales perseguidos mediante el esfuerzo de armonización en materia de IVA, como son especialmente la promoción de la libre circulación de personas y de mercancías y la prevención de los casos de doble imposición». [23]

68. Ahora bien, a mi juicio, de ello no cabe inferir conclusión alguna sobre la base de la Directiva en relación con los impuestos de matriculación como el autovero, que, como se ha señalado anteriormente, están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva.

69. Además, la prohibición de la doble imposición aducida por la Comisión –que, como se desprende de la jurisprudencia citada, [24] constituye un objetivo de armonización en el ámbito de los impuestos sobre el valor añadido– no se aplica automáticamente a todas las clases de impuestos.

70. En el ámbito de la tributación de vehículos, el Tribunal de Justicia más bien declaró en su sentencia Cura Anlagen que los Estados miembros pueden ejercer libremente su competencia tributaria en este ámbito y que la matriculación se revela como el «corolario natural del ejercicio de esta competencia tributaria». Los Estados miembros «pueden repartir entre ellos esta competencia tributaria [...] y celebrar entre ellos acuerdos que garanticen que un vehículo sólo sea objeto de tributación indirecta en uno de los Estados contratantes». [25]

22 — En este mismo sentido se expresa también el Abogado General Sr. Tizzano en sus conclusiones presentadas en el asunto C- 387/01, citadas en la nota 7 *supra*, puntos 51 y 52.

23 — Sentencia de 29 de mayo de 1997, Klattner (C-389/95, Rec. p. I-2719), apartado 25; véanse, entre otras, las sentencias Profant, citada en la nota 12 *supra*, apartado 25; de 6 de julio de 1988, Ledoux (127/86, Rec, p. 3741), apartado 11, y de 23 de abril de 1991, Ryborg (C-297/89, Rec. p. I-1943), apartado 13.

24 — Véase *ibidem*.

25 — Véase la sentencia Cura Anlagen, citada en la nota 4 *supra*, apartados 40 y 41.

71. De estas afirmaciones se infiere que, en el estado actual del Derecho comunitario en relación con los impuestos relativos a la matriculación –como el autovero–, deben aceptarse las consecuencias de la falta de armonización en este ámbito, tales como la doble imposición (en todo caso, podría impedirse tal doble imposición mediante la adopción por los Estados miembros de medidas voluntarias).

72. A la vista de las consideraciones que preceden, debe responderse a la cuestión prejudicial que el artículo 1 de la Directiva no se opone a la aplicación de un impuesto como el autovero que grava los vehículos que son importados de un Estado miembro a otro Estado miembro con ocasión de un cambio de residencia.

V. Conclusión

73. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial del modo siguiente:

«El artículo 1 de la Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación de un impuesto, como el impuesto de matriculación previsto en la Autoverolaki, que grava los vehículos importados de un Estado miembro a otro Estado miembro con ocasión de un cambio de residencia.»