CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS
presentadas el 26 de mayo de 2005 [1]

1. En los presentes asuntos, el Tribunal de police, Neufchâteau (Bélgica), ha solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre si el Derecho comunitario no se opone a que una normativa nacional exija a un residente que matricule un vehículo puesto a su disposición por la empresa para la que trabaja y que está establecida en otro Estado miembro, cuando el empleado sea también accionista, administrador o encargado de la gestión de dicha empresa y utilice el vehículo en el ejercicio de su profesión.

no es obligatorio matricular un vehículo utilizado por una persona en el ejercicio de su profesión si el vehículo está matriculado en otro país a nombre de un propietario extranjero al que la persona está vinculada por un contrato de trabajo. En este caso, debe llevarse en el vehículo un certificado expedido por las autoridades belgas competentes en materia de IVA.

Normativa nacional

2. El artículo 3, apartado 2, párrafo segundo, del Real Decreto belga de 20 de julio de 2001, sobre matriculación de vehículos [2] establece que, como excepción a la regla general de que los residentes deben matricular los vehículos que quieran utilizar en Bélgica,

3. El artículo 14 de la Circular nº 1/2000, de 3 de mayo de 2000, [3] que parece ser indicio de una práctica administrativa, fija los requisitos para poder beneficiarse de dicha excepción. El efecto del artículo 14, letra f), es que dicho certificado no se expedirá cuando el empresario sea una sociedad y el empleado sea el administrador o encargado de su gestión, salvo cuando el empleado pueda demostrar que está vinculado a ella

1 — Lengua original: inglés.

2 — *Moniteur Belge*, de 8 de agosto de 2001, p. 27022.

3 — www.fisconet.fgov.be

por una auténtica relación de subordinación. Esto supone que debe probar que está sujeto a la autoridad de otra persona que representa a la empresa o a la de un órgano de la sociedad (consejo de administración, comité de dirección, etc.) y que dicha persona u órgano se encuentra en una posición de autoridad y no está supeditada de modo significativo a la influencia del empleado/administrador. Las personas que dirijan empresas unipersonales, los socios fundadores de una sociedad y los accionistas principales no tienen derecho en ningún caso a un certificado.

Hechos

4. El asunto C-151/04 afecta al Sr. Nadin, que reside en Bélgica y es empleado y director gerente de Nadin-Lux SA, sociedad establecida en Luxemburgo. El asunto C-152/04 afecta al Sr. Durré, que reside también en Bélgica y es empleado y administrador de SA Delisalade Lux, asimismo establecida en Luxemburgo. Me referiré al Sr. Nadin y al Sr. Durré conjuntamente como los «demandados».

5. En marzo de 2002, los vehículos de los demandados fueron objeto de un control policial cuando circulaban en Bélgica. El Sr. Nadin conducía un vehículo matriculado en Luxemburgo, propiedad de Credit Lease SA de Luxemburgo, que lo había cedido en leasing a Nadin-Lux SA. El Sr. Durré conducía un vehículo matriculado a nombre de Delisalade Lux SA. Ninguno de los dos demandados en el procedimiento principal llevaba en su vehículo el certificado del IVA exigido. Ambos declararon que las autoridades belgas competentes en materia de IVA se habían negado a expedirles dicho certificado. Los demandados fueron acusados de haber infringido el artículo 3, apartado 2, párrafo segundo, del Real Decreto de 20 de julio de 2001. Ante el Tribunal de police los demandantes alegaron que debían ser considerados trabajadores a efectos de Derecho comunitario y que el Real Decreto era incompatible con el principio de libre circulación de los trabajadores. El Tribunal de police planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los artículos 10 CE, 39 CE, 43 CE y 49 CE a que un Estado miembro adopte una medida que obligue a un trabajador que reside en su territorio a matricular un vehículo en ese territorio, aunque dicho vehículo pertenezca a su empresario, que es una sociedad establecida en otro Estado miembro, a la que dicho trabajador está vinculado por un contrato de trabajo, pero en la que tiene al mismo tiempo la condición de accionista, administrador, encargado de la gestión diaria u otra condición análoga?»

6. La cuestión planteada es idéntica en los dos casos, a pesar de la diferencia en cuanto a la propiedad del vehículo de que se trata. Por consiguiente, considero que, como sugiere el Gobierno belga, debe reformularse ligeramente la cuestión en el sentido de si el Derecho comunitario no se opone a una normativa nacional que exige que un residente matricule un vehículo puesto a su disposición por la empresa para la que trabaja y que está establecida en otro Estado miembro, cuando el empleado sea también accionista, administrador o encargado de la gestión de dicha empresa.

7. Además, la normativa nacional en cuestión se aplica sólo si el vehículo es «utilizado por una persona en el ejercicio de su profesión». Ni el órgano jurisdiccional nacional ni los demandados ni el Gobierno belga plantean la cuestión del uso con fines privados. Por lo tanto, considero que en la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional nacional se sobrentiende que los empleados/administradores de que se trata utilizan los vehículos puestos a su disposición en el ejercicio de su profesión.

8. Los demandados, los Gobiernos belga, finlandés y del Reino Unido y la Comisión presentaron observaciones escritas, y todos ellos estuvieron representados en la vista, a excepción del Sr. Nadin.

Apreciación

9. Los demandados y la Comisión sostienen que debe darse una respuesta afirmativa a la cuestión planteada, mientras que los tres gobiernos que han presentado observaciones sostienen la tesis contraria.

10. Los demandados alegan que deben ser considerados «trabajadores» en el sentido del artículo 39 CE como se declaró en el asunto Lawrie-Blum.[4] Sobre la base de esta premisa, de las sentencias Ledoux[5] y van Lent[6] se desprende que la normativa nacional es contraria al Derecho comunitario. Aunque los demandados no fuesen considerados trabajadores, la normativa sería contraria al artículo 43 CE. Además, el Consejo de Estado belga entendió que la normativa es contraria a los artículos 39 CE y 43 CE.[7]

11. El Gobierno belga alega que las medidas nacionales controvertidas deben interpre-

4 — Sentencia de 3 de julio de 1986 (66/85, Rec. p. 2121).

5 — Sentencia de 6 de julio de 1988 (127/86, Rec. p. 3741).

6 — Sentencia de 2 de octubre de 2003 (232/01, Rec. p. I-11525).

7 — Dictamen 31.530/4, de la Comisión legislativa, *Moniteur belge*, de 8 de agosto de 2001.

tarse en relación con los artículos 12 *bis* y 25 *quater* del Código belga sobre el IVA, que adapta el Derecho interno al artículo 28 *bis*, apartados 5 a 7, de la Sexta Directiva sobre el IVA. [8] Estas disposiciones establecen que se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso «la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro», pero excluye del ámbito de la entrega considerada las transferencias a otros Estados miembros realizadas en relación con, entre otros supuestos, «la utilización temporal de este bien, por un período que no exceda de 24 meses, en el territorio de otro Estado miembro en el interior del cual la importación del mismo bien procedente de un país tercero para su utilización temporal se beneficiaría del régimen de importación temporal con exención total de los derechos de importación». Además, del artículo 561, apartado 2, del Reglamento (CEE) nº 2454/93 por el que se establece el Código aduanero comunitario [9] se desprende claramente que para poder acogerse al régimen temporal la persona que utiliza el vehículo de que se trata debe trabajar para su propietario. En Derecho belga, esta interpretación se recoge en el artículo 14, letra f), de la Circular nº 1/2000.

12. A continuación, Bélgica alega que, dado que la normativa nacional no exige a aquellos a quienes se aplica que matriculen el vehículo en Bélgica cuando exista una relación laboral en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [10] y dado que en otros casos la empresa que facilita el vehículo puede matricularlo en Bélgica, no existe restricción a la libre circulación de los trabajadores, a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios en el sentido de los artículos 39 CE, 43 CE y 49 CE. Aunque el Tribunal de Justicia optara por la tesis contraria, el Gobierno belga sostiene que las restricciones están totalmente justificadas basándose en que los Estados miembros son competentes para legislar en materia de matriculación de vehículos [11] y en que las medidas tratan de impedir la evasión fiscal. Además, se trata de medidas proporcionadas.

13. Los Gobiernos finlandés y del Reino Unido alegan que el Estado de residencia permanente de la persona que utiliza el vehículo tiene derecho a exigir su matriculación. Este principio evita la evasión fiscal, permite el control del tráfico y la seguridad de la circulación por carretera y puede ser utilizado como parte de una estrategia medioambiental. [12] El Reino Unido añade que además es una fuente de ingresos.

8 — Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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) en su versión modificada en particular por la Directiva del Consejo 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1).

9 — Reglamento de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 993/2001 de la Comisión, de 4 de mayo de 2001 (DO L 141, p. 1).

10 — Sentencia de 12 de mayo de 1998, Martínez Sala (C-85/96, Rec. p. I-2691), y sentencia Lawrie-Blum, citada en la nota 4.

11 — Sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Rec. p. I-3193).

12 — Sentencia Cura Anlagen, apartado 59.

14. La Comisión alega que la cuestión de si a los demandados les es aplicable el artículo 39 CE o el artículo 43 CE incumbe al órgano jurisdiccional nacional. La característica esencial de una relación laboral es la circunstancia de que una persona se encuentra bajo la dirección de otra [13] o en una relación de subordinación, [14] en cuyo caso está comprendida en el ámbito del artículo 39 CE. En cualquier caso, los artículos 39 CE y 43 CE ofrecen la misma protección a las personas comprendidas dentro de su ámbito. [15] En el caso de autos, se desprende claramente de la sentencia van Lent [16] que existe una restricción. Dicha restricción no puede justificarse haciendo referencia a la seguridad de la circulación por carretera y a la erosión de los ingresos fiscales. Además, de la memoria adjunta al proyecto de Real Decreto resulta con claridad que el objetivo explícito del Decreto era garantizar que los residentes en Bélgica no pudieran eludir el pago del impuesto de circulación belga, más que promover la seguridad de la circulación por carretera.

15. En primer lugar, procede señalar que los tres gobiernos que han presentado observaciones indican que la Comisión ha reconocido [17] que la libertad total de elección en relación con el Estado miembro de matriculación no resulta aceptable en la medida en que tendría por resultado que todos los vehículos se matricularían en el Estado miembro con el nivel impositivo más bajo, situación que el representante del Gobierno belga describió en la vista como «forum-shopping fiscal». Esta consideración no me parece relevante con respecto a la cuestión planteada en el presente asunto. No se ha alegado que deba existir libertad para matricular en cualquier Estado miembro vehículos como los controvertidos en estos asuntos. Lo que se trata de determinar simplemente es si una empresa propietaria de un vehículo o que se encuentra en posesión de éste en virtud de un contrato de leasing, que pone a disposición de un empleado/administrador para que lo utilice en el ejercicio de su profesión, debe ser libre para matricular ese vehículo en el Estado miembro en que se encuentre establecida efectivamente.

16. El efecto de la normativa nacional controvertida es fundamentalmente que los residentes belgas que son empleados de una empresa establecida en otro Estado miembro en la que desempeñan también una función directiva están obligados a matricular en Bélgica los vehículos que les facilite la empresa y que sean utilizados en el ejercicio de su profesión. Comparto el punto de vista de la Comisión de que para decidir si una situación es compatible con el Tratado no es necesario determinar si en los presentes asuntos los demandados son trabajadores

13 — Sentencias Lawrie-Blum, citada en la nota 4, apartado 17, y de 27 de junio de 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089), apartado 25.

14 — Sentencia de 20 de noviembre de 2001, Jany y otros (C-268/99, Rec. p. I-8615), apartado 34.

15 — Sentencia de 5 de febrero de 1991, Roux (C-363/89, Rec, p. I-273), apartado 23.

16 — Citado en la nota 6.

17 — Comunicación interpretativa de la Comisión relativa a los procedimientos de homologación y de matriculación de vehículos anteriormente matriculados en otro Estado miembro (DO 1996, C 143, p. 4). También se hace referencia a una afirmación en este sentido contenida en el punto 45 de mis conclusiones en el asunto Cura Anlagen, citado en la nota 11.

por cuenta ajena o trabajadores autónomos a efectos de Derecho comunitario, dado que, según jurisprudencia reiterada, los artículos 39 CE y 43 CE otorgan la misma protección legal y que, por lo tanto la calificación jurídica de una actividad económica es irrelevante. [18] Si tuviera que realizarse dicha determinación, no cabe duda de que correspondería en cualquier caso al órgano jurisdiccional nacional.

17. Asimismo, según jurisprudencia reiterada, las disposiciones nacionales que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen obstáculos a dicha libertad. [19] En el contexto de restricciones (derivadas de la aplicación de la normativa sobre el impuesto sobre el valor añadido) en el uso con fines privados de un vehículo facilitado a un trabajador en circunstancias similares a las que concurren en los presentes asuntos, el Tribunal de Justicia ha declarado además que el efecto de dichas restricciones es «impedir prácticamente a un trabajador fronterizo beneficiarse de ciertas ventajas que le son concedidas por su empresario, por el mero hecho de residir el trabajador en el Estado miembro de la importación temporal [y] se hallará en desventaja en el plano de las condiciones laborales en relación con sus colegas que residan en el país de su empresario, lo que afecta directamente al ejercicio de su derecho de libre circulación dentro de la Comunidad». [20]

18. Este principio me parece aplicable *a fortiori* en el presente asunto, en el que la obligación de volver a matricular en Bélgica un vehículo facilitado por un empresario establecido en otro Estado miembro y utilizado en el ejercicio de la profesión del trabajador/administrador puede disuadir a los residentes belgas de ejercitar su derecho de libre de circulación, si dicho derecho deriva efectivamente de los artículos 39 CE o 43 CE. Además, el principio puede tener una mayor importancia en el contexto de un Estado miembro como Bélgica que tiene fronteras con otros cuatro Estados miembros y, por consiguiente, un número considerable de trabajadores fronterizos.

19. No veo cómo esta conclusión puede verse afectada por la alegación del Gobierno belga basada en las disposiciones comunitarias relativas a la importación temporal y en la normativa en materia aduanera y de impuesto sobre el valor añadido. Estos regímenes son distintos de los sistemas

18 — Sentencia Roux, citada en la nota 15, apartado 23.

19 — Sentencia van Lent, citada en la nota 6, apartado 16.

20 — Sentencia Ledoux, citada en la nota 5, apartado 18.

nacionales de matriculación de vehículos. Su aplicación depende de varios factores, como el alcance de los conceptos de contribuyente y de importación temporal. [21] Por consiguiente, considero que no guardan relación alguna con la cuestión planteada. Debe señalarse que ninguna de las otras partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia ha hecho referencia a estas alegaciones.

20. Por lo que se refiere al problema de la justificación, en mi opinión, no puede acogerse ninguno de los motivos invocados por los gobiernos que han presentado observaciones.

21. En primer lugar, Bélgica alega la competencia fiscal de los Estados miembros en el ámbito de la tributación y la matriculación de vehículos, refiriéndose al asunto Cura Anlagen en el que el Tribunal de Justicia reconoció ese principio. [22]

22. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia declaró que habida cuenta de que en general la tributación de los vehículos automóviles no ha sido armonizada, los Estados miembros pueden ejercer libremente su competencia tributaria en este ámbito. Sin embargo, el Tribunal de Justicia precisó que deben ejercer dicha competencia «respetando el Derecho comunitario». Si las medidas nacionales en materia de matriculación de vehículos son contrarias a los artículos 39 CE y 43 CE, es manifiesto que dichas medidas no respetan el Derecho comunitario y, por lo tanto, los Estados miembros no tienen libertad para ejercerlas de ese modo.

23. Los tres gobiernos se refieren a la necesidad de luchar contra la evasión fiscal como motivo de justificación.

24. Es cierto que los Estados miembros pueden denegar el beneficio concedido por las disposiciones sobre libre circulación a las personas que hayan cometido abuso o fraude. Sin embargo, ello sólo puede realizarse de modo casuístico cuando dicha conducta haya quedado demostrada. El simple riesgo de abuso o fraude no puede justificar una restricción general, que impediría el ejercicio de buena fe de los derechos comunitarios. [23] Dichas restricciones son necesariamente desproporcionadas, ya que

21 — El artículo 561, apartado 2, del Reglamento nº 2454/93, invocado por el Gobierno belga, se aplica de hecho si el empresario de la persona que utiliza el vehículo está establecido fuera del territorio aduanero de la Comunidad.

22 — Citado en la nota 11.

23 — Véanse por ejemplo las sentencias de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161), apartados 39 a 44; de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica (C-478/98, Rec. p. I-7587), apartado 45, y de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829), apartado 62.

hacen imposible el ejercicio legítimo de derechos comunitarios.

25. Más concretamente, la jurisprudencia ha declarado que, si bien el objetivo de prevenir la evasión fiscal puede justificar medidas restrictivas que tienen por objeto específico denegar la aplicación de una ventaja fiscal a los montajes puramente artificiales cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria nacional, no puede justificar una normativa que tenga por objeto de manera general las transacciones realizadas por los contribuyentes por cualquier razón. [24] Procede señalar en este contexto que el representante del Gobierno belga declaró en la vista que probablemente hay casos en los que la matriculación en Luxemburgo de un vehículo facilitado en circunstancias como las que concurren en el presente asunto es perfectamente apropiada.

26. En relación con la alegación de que la medida está justificada por razones relativas a la seguridad de la circulación por carretera, no comparto la opinión de los gobiernos que han presentado observaciones de que sólo la matriculación nacional y, por lo tanto, el recurso a la inspección técnica de los vehículos, resulta adecuada para alcanzar dicho objetivo. Como señala la Comisión, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva del Consejo 96/96/CE [25] establece el reconocimiento mutuo de la prueba de la inspección técnica.

27. En cualquier caso, en relación con la medida nacional de que se trata, de la memoria adjunta al proyecto de Real Decreto se desprende que el objetivo explícito de éste era garantizar que los residentes belgas no pudieran eludir el pago del impuesto de circulación más que promover la seguridad vial.

28. Además, resulta difícil conciliar la alegación de que la medida es necesaria en aras de la seguridad de la circulación por carretera con el hecho de que exime del requisito de registrar los vehículos facilitados por una empresa establecida en otro Estado miembro a los trabajadores que no son administradores o accionistas mayoritarios.

29. Tampoco me parece admisible la alegación formulada por los Gobiernos finlandés y del Reino Unido, de que únicamente la

24 — Véase, como ejemplo reciente, la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 50.

25 — Directiva de 20 de diciembre de 1996, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas a la inspección técnica de los vehículos a motor y de sus remolques (DO 1997, L 46, p. 1).

matriculación nacional permite una identificación fiable de los propietarios de los vehículos. Habida cuenta de que todos los Estados miembros disponen de un sistema de matriculación de vehículos, debería ser posible identificar al propietario de un vehículo, con independencia de que éste haya sido matriculado en una u otra parte del territorio comunitario. En principio, es lo que ocurre cuando un vehículo conducido por un turista o un visitante temporal se ve involucrado en un accidente de tráfico.

30. La alegación de que la medida nacional puede estar justificada por el hecho de que genera un incremento de los ingresos puede ser tratada de modo muy sucinto. Según jurisprudencia reiterada, la pérdida de ingresos fiscales nunca puede justificar una restricción al ejercicio de una libertad fundamental. [26]

31. Por último, se ha señalar que la alegación formulada por los Gobiernos finlandés y del Reino Unido de que la matriculación puede ser utilizada como parte de una estrategia medioambiental, supuestamente mediante algún mecanismo como el establecimiento de diferentes tipos impositivos para reflejar el impacto medioambiental de la clase de vehículo. Puede efectivamente ser así, y resulta claro que el objetivo de la protección del medio ambiente puede en principio justificar las medidas nacionales que de otro modo violarían una libertad fundamental garantizada por el Tratado. [27] Sin embargo, el presente asunto versa sobre la legalidad de la obligación de matricular en un Estado miembro determinado. No se ha cuestionado la cuota del impuesto sobre el vehículo que debe pagarse, ni tampoco se ha sugerido un escalonamiento del impuesto para incentivar los vehículos que no dañan el medio ambiente. Por consiguiente, considero que en el presente asunto no se puede utilizar la protección medioambiental para justificar las restricciones a las libertades reconocidas en los Tratados, derivadas de dicho requisito.

32. Del análisis precedente se desprende que no es necesario considerar los artículos 10 CE y 49 CE, ambos mencionados en la cuestión prejudicial, dado que la interpretación de los artículos 39 CE y 43 CE es suficiente para facilitar al órgano jurisdiccional remitente la respuesta que necesita. [28] Debe señalarse que en ninguna de las observaciones recibidas por el Tribunal de Justicia se hace referencia al artículo 10 CE o al artículo 49 CE.

26 — Sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, Rec. p. I-11819), apartado 103, y la jurisprudencia citada, y X e Y, citada en la nota 23, apartado 50.

27 — Sentencias de 20 de septiembre de 1988, Comisión/Dinamarca (302/86, Rec. p. 4607); de 9 de julio de 1992, Comisión/Bélgica (C-2/90, Rec. p. I-4431), y de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra (C-379/98, Rec. p. I-2099).

28 — Sentencia de 22 de enero de 2002, Dreessen (C-31/00, Rec. p. I-663), apartado 30.

Conclusión

33. Por consiguiente, concluyo que debe responderse a las cuestiones planteadas por el Tribunal de police, Neufchâteau, del siguiente modo:

«Los artículos 39 CE y 43 CE se oponen a una normativa nacional que exige que un residente matricule un vehículo puesto a su disposición por la empresa para la que trabaja y que está establecida realmente en otro Estado miembro, cuando el empleado sea también accionista, administrador o encargado de la gestión de dicha empresa.»