SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

de 17 de junio de 2003 *

En el asunto C-383/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Østre Landsret (Dinamarca), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

De Danske Bilimportører

y

Skatteministeriet, Told- og Skattestyrelsen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 28 CE y 30 CE,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. J.-P. Puissochet, Presidente de la Sala Sexta, en funciones de Presidente, los Sres. M. Wathelet (Ponente) y R. Schintgen, Presidentes de Sala, y

* Lengua de procedimiento: danés.

los Sres. C. Gulmann, A. La Pergola, P. Jann y V. Skouris, las Sras. F. Macken y N. Colneric y los Sres. S. von Bahr y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de De Danske Bilimportører, por los Sres. K. Dyekjær-Hansen y T. Ryhl, advokaterne;

— en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente, asistido por el Sr. K. Hagel-Sørensen, advokat;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. U. Leanza, en calidad de agente, asistido por el Sr. M. Fiorilli, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. E. Bygglin, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. H C. Støvlbæk, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de De Danske Bilimportører, representada por el Sr. K. Dyekjær-Hansen; del Gobierno danés, representado por el Sr. J. Molde, asistido por el Sr. K. Hagel-Sørensen; del Gobierno finlandés, representado por la Sra. T. Pynnä, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. H.C. Støvlbæk, expuestas en la vista de 6 de noviembre de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 26 de septiembre de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de octubre siguiente, el Østre Landsret planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 28 CE y 30 CE.

2 Las cuestiones se plantearon en el marco de un litigio entre De Danske Bilimportører (en lo sucesivo, «DBI»), asociación profesional de importadores de coches, y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés), en relación con la recaudación de un impuesto sobre la matriculación de automóviles nuevos.

Marco jurídico

Disposiciones comunitarias

3 Los artículos 23 CE a 31 CE, que integran el título I, con la rúbrica «Libre circulación de mercancías», establecen una unión aduanera y prohíben las restricciones cuantitativas al comercio entre los Estados miembros.

4 En particular, el artículo 25 CE dispone:

«Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.»

5 Además, a tenor del artículo 28 CE, «quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente.» El artículo 29 CE establece una prohibición idéntica respecto a las exportaciones.

6 No obstante, a tenor del artículo 30 CE:

«Las disposiciones de los artículos 28 y 29 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas

por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales [...]. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.»

7 Los artículos 90 CE a 93 CE integran el capítulo 2, titulado «Disposiciones fiscales», del título VI, con la rúbrica «Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones», del Tratado.

8 El artículo 90 CE dispone:

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

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

Legislación nacional

9 La lov om registreringsafgift af motorkøretøjer (Ley del impuesto de matriculación de vehículos automóviles), en su versión codificada de 14 de abril de 1999,

aplicable en la época de los hechos del asunto principal, establece un gravamen denominado «impuesto de matriculación» sobre los automóviles nuevos. Dicho impuesto, que se percibe al matricular el vehículo por primera vez en el territorio nacional, se liquida sobre la base del precio de compra. Su tipo es del 105 % sobre un primer tramo, fijado anualmente, y de 180 % sobre el resto del precio. En 1999 el primer tramo era de 52.800 DKK.

10 Por otra parte, el precio que sirve de base imponible al impuesto incluye ya el 25 % del impuesto sobre el valor añadido, así como un incremento a tanto alzado del 9 %, para tener en cuenta el margen del distribuidor, cualquiera que sea el margen efectivamente aplicado por éste.

11 De los autos se desprende que el objeto principal del impuesto de matriculación consiste en nutrir los recursos fiscales, aunque su percepción puede obedecer también a otras consideraciones, como la protección del medio ambiente y la seguridad en carretera.

12 Dado que el impuesto se percibe con motivo de la primera matriculación del vehículo en Dinamarca, pero no de posteriores reventas, se percibe asimismo cuando se importa a Dinamarca un vehículo usado.

13 Antes de 1990, el impuesto de matriculación se aplicaba a los vehículos usados importados de un modo que no reflejaba correctamente la depreciación de su valor. Por lo tanto, en su sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/ Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509), el Tribunal de Justicia declaró que, al percibir un impuesto de matriculación sobre los coches usados importados

basado generalmente en un valor global superior al valor real del vehículo, dando ello lugar a que los vehículos usados importados quedaran sujetos a mayor gravamen que los vehículos usados vendidos en Dinamarca, tras haber sido previamente matriculados en este país, el Reino de Dinamarca había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 95 del Tratado CEE (que pasó a ser el artículo 95 del Tratado CE, actualmente artículo 90 CE, tras su modificación).

14 En el recurso por incumplimiento que dio lugar a dicha sentencia, la Comisión negaba igualmente la compatibilidad del impuesto de matriculación de los automóviles nuevos con el artículo 95 del Tratado, habida cuenta, en particular, de su muy elevada cuantía.

15 Sin embargo, el Tribunal de Justicia desestimó esta alegación de incumplimiento tras considerar que el artículo 95 no podía ser invocado frente a tributos internos que gravan productos importados, cuando no existe producción nacional similar o competidora, y que dicho artículo no permitía condenar el carácter excesivo de los tipos impositivos que los Estados miembros puedan adoptar para determinados productos, cuando no existe ningún efecto discriminatorio o protector (sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 10).

16 El Tribunal de Justicia señaló ciertamente, en el apartado 12 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, que, tal como había declarado en su sentencia de 4 de abril de 1968, Stier (31/67, Rec. p. 347), los Estados miembros no pueden gravar los productos que, cuando no existe producción interior comparable, escapan a las prohibiciones del artículo 95 del Tratado, con impuestos tan elevados que la libre circulación de mercancías en el interior del mercado común se vea en peligro por lo que se refiere a dichos productos. Añadió, sin embargo, en el apartado 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, que semejante ataque a la libre circulación de mercancías sólo podría analizarse a la luz del artículo 30 del Tratado CEE (que pasó a ser el artículo 30 del Tratado CE,

actualmente artículo 28 CE, tras su modificación), y de los artículos siguientes. Ahora bien, el recurso de la Comisión en dicho asunto no se basaba en tales artículos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 Con carácter preliminar, debe señalarse que, como se desprende de los autos, no existe en Dinamarca una industria de fabricación de automóviles. Durante el período comprendido entre 1985 y 2000, el total de vehículos matriculados en dicho Estado miembro pasó de 1.501.000 a 1.854.000, y el número de nuevas matriculaciones osciló entre 78.453 y 169.492 al año.

18 En enero de 1999 DBI compró un vehículo nuevo de marca Audi para ser utilizado por su director, por un precio total (incluidos los gastos de entrega) de 498.546 DKK, de las que 297.456 DKK correspondían al impuesto de matriculación.

19 Al considerar que la percepción de dicho gravamen infringía el artículo 28 CE, DBI solicitó su devolución a las autoridades fiscales, invocando los apartados 12 y 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada. A su juicio, el importe exorbitante del impuesto de matriculación hacía imposible la importación de automóviles a Dinamarca en condiciones comerciales normales, lo que favorecía las compras nacionales de vehículos usados ya matriculados, que debían considerarse productos daneses, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 17, y de 3 de febrero de 2000, Dounias, C-228/98, Rec. p. I-577, apartado 42).

20 El Skatteministeriet respondió que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase,en particular, la sentencia Dounias, antes citada, apartado 39), las exacciones fiscales no pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 28 CE, debiéndose apreciar la licitud de los tributos internos únicamente a la luz del artículo 90 CE. Añadió que, en su sentencia de 5 de abril de 1990, Comisión/Grecia (C-132/88, Rec. p. I-1567), apartado 17, el Tribunal de Justicia declaró que, en el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros siguen teniendo libertad para someter productos como los automóviles a un sistema impositivo cuya cuota aumente progresivamente en función de un criterio objetivo, y que el artículo 95 del Tratado no permite censurar el carácter excesivo del tipo impositivo que los Estados miembros podrían adoptar para determinados productos basándose en consideraciones de política social.

21 Según el Skatteministeriet, la reserva formulada por el Tribunal de Justicia en los apartados 12 y 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, se refiere únicamente a los casos en que, a causa de un tributo interno, cesan los intercambios del producto de que se trate o representan un volumen insignificante. Considera, no obstante, que el impuesto de matriculación no es prohibitivo y el parque automovilístico danés puede compararse al que existe en otros Estados miembros.

22 En estas circunstancias,el Østre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

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

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

Sobre la primera cuestión prejudicial

23 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, al Tribunal de Justicia que se dilucide si el artículo 28 CE debe interpretarse en el sentido de que, en principio, se opone a la recaudación de un impuesto sobre la matriculación de automóviles nuevos, como el impuesto de matriculación controvertido en el asunto principal.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

24 DBI alega, esencialmente, que el impuesto de matriculación danés obstaculiza la libre circulación de vehículos nuevos dado que, por su cuota exorbitante, impide la importación de estas mercancías en Dinamarca en condiciones comerciales normales, y favorece las adquisiciones nacionales de vehículos usados ya matriculados en Dinamarca, que deben considerarse productos daneses. Considera que, por lo tanto, dicho impuesto constituye una restricción cuantitativa a la importación contraria al artículo 28 CE.

25 La demandante en el procedimiento principal basa su análisis en los apartados 12 y 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, de los que se desprende que los impuestos cuya cuota sea tan elevada que pongan en peligro la libre circulación de mercancías pueden apreciarse a la luz del artículo 28 CE.

26 El Gobierno danés sostiene que no se puede considerar que el impuesto de matriculación constituya una restricción cuantitativa a la importación prohibida por el artículo 28 CE. Alega que el Tribunal de Justicia nunca ha confirmado en sentencias posteriores la afirmación contenida en el apartado 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada. Por el contrario, estima que según reiterada jurisprudencia los obstáculos de carácter fiscal a la libre circulación de mercancías deben apreciarse a la luz de los artículos 23 CE a 25 CE o de los artículos 90 CE a 93 CE. Pues bien, en el asunto principal el impuesto de matriculación de automóviles nuevos que, a su juicio, constituye un tributo interno, no discrimina a los productos importados ni favorece la producción interior, por lo que considera que no está comprendido en la prohibición establecida en el artículo 90 CE.

27 Por lo demás, si la Comisión considerara que el impuesto de matriculación es excesivamente elevado, debería elaborar una propuesta de acto sobre la base del artículo 93 CE, con el fin de aproximar las legislaciones nacionales.

28 Con carácter subsidiario, el Gobierno danés alega que el apartado 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, debe interpretarse en el sentido de que la prohibición de las restricciones cuantitativas a la importación, establecida en el artículo 28 CE, se refiere únicamente a las disposiciones fiscales que repercutan de tal manera en el comercio intracomunitario que, por lo que respecta al producto gravado, dicho comercio desaparezca o quede reducido a un nivel insignificante. Pues bien, ello no es así en el asunto principal ya que el número de automóviles por habitante en Dinamarca puede compararse al registrado en los demás Estados miembros.

29 Las observaciones de los Gobiernos italiano y finlandés van en el mismo sentido.

30 La Comisión considera que los obstáculos de carácter fiscal que carecen de efecto equivalente a un derecho de aduana, en principio, están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 90 CE, que es una *lex specialis* en relación con la prohibición general de los obstáculos a los intercambios comerciales, establecida en el artículo 28 CE. Por lo tanto, el artículo 28 CE podría ser aplicable a los obstáculos de carácter fiscal no comprendidos en el artículo 90 CE —o en los artículos 23 CE a 25 CE—, cuando pongan en peligro la libre circulación de mercancías. En cambio, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no pueden aplicarse simultáneamente ambas disposiciones a un obstáculo de carácter fiscal.

31 La Comisión señala que, por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, conforme a los hechos del asunto principal, si el impuesto de matriculación de automóviles nuevos es tan elevado que pone en peligro la libre circulación de mercancías. La Comisión señala a este respecto que de la resolución de remisión se desprende que cada año se matricula en Dinamarca una cantidad considerable de automóviles, que las variaciones del número de matriculación parecen meramente coyunturales y que el total de automóviles por habitante se sitúa al mismo nivel que en otros países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Por lo tanto, no se ha demostrado que la normativa danesa controvertida en el asunto principal ponga en peligro la libre circulación de mercancías.

Respuesta del Tribunal de Justicia

32 Procede recordar, en primer lugar, que el ámbito de aplicación del artículo 28 CE no incluye los obstáculos contemplados por otras disposiciones específicas y que

los obstáculos de carácter fiscal o de efecto equivalente a los derechos de aduana que se contemplan en los artículos 23 CE, 25 CE y 90 CE quedan fuera de la prohibición que establece el artículo 28 CE (véanse las sentencias de 11 de marzo de 1992, Compagnie commerciale de l'Ouest y otros, asuntos acumulados C-78/90 a C-83/90, Rec. p. I-1847, apartado 20, y Dounias, antes citada, apartado 39).

33 Por otra parte, en lo tocante a los ámbitos de aplicación respectivos de los artículos 25 CE y 90 CE, según reiterada jurisprudencia las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las referentes a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías (véase la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård, C-234/99, Rec. p. I-3657, apartado 17).

34 En el caso de autos, en la medida en que un impuesto sobre la matriculación de automóviles nuevos, como el impuesto de matriculación danés controvertido en el asunto principal, tiene manifiestamente carácter fiscal y se aplica no a causa del cruce de la frontera del Estado miembro que lo ha establecido, sino con ocasión de la primera matriculación del vehículo en el territorio de ese Estado, procede considerar que forma parte de un régimen general de gravámenes interiores sobre las mercancías y, por lo tanto, examinarlo con arreglo al artículo 90 CE.

35 La circunstancia de que dicho impuesto grave, en realidad, únicamente los coches nuevos importados, debido a la falta de producción nacional, no basta para calificarlo de exacción de efecto equivalente, en el sentido del artículo 25 CE, y no de tributo interno, en el sentido del artículo 90 CE, por cuanto forma parte de un régimen general de gravámenes internos aplicables sistemáticamente a algunos tipos de vehículos, según criterios objetivos aplicados independientemente del origen de los productos (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de febrero de 1981, Comisión/Francia, 90/79, Rec. p. 283, apartado 14).

36 Demostrada así la aplicabilidad del artículo 90 CE en el asunto principal, debe recordarse que, según su tenor literal, este artículo prohíbe gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares o con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones (véase la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 8).

37 Procede también recordar, tal como se desprende del apartado 9 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, que el objetivo del artículo 90, en su conjunto, es asegurar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros, en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualesquiera formas de protección que puedan derivarse de la aplicación de tributos internos discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros. De este modo, la citada disposición debe garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados.

38 Por el contrario, el artículo 90 CE no puede ser invocado frente a tributos internos que graven productos importados, cuando no exista producción nacional similar o competidora. En concreto, no permite censurar el carácter excesivo de los tipos impositivos adoptados por los Estados miembros para determinados productos, cuando no existe ningún efecto discriminatorio o protector (véase la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 10).

39 Ahora bien, como se ha señalado en el apartado 17 de la presente sentencia, no existe actualmente en Dinamarca ninguna industria automovilística nacional ni, por lo demás, de productos que puedan competir con los automóviles. En estas circunstancias, procede concluir que el impuesto de matriculación danés que grava los automóviles nuevos no está comprendido en las prohibiciones establecidas en el artículo 90 CE.

40 Es cierto que, como ha recordado DBI, en el apartado 12 de su sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, el Tribunal de Justicia decidió que los Estados miembros no pueden gravar los productos que, por no existir producción interior comparable, escapan a las prohibiciones del artículo 90 CE, con impuestos tan elevados que la libre circulación de mercancías en el interior del mercado común, pueda verse en peligro por lo que se refiere a dichos productos.

41 Sin embargo, basta señalar a este respecto que, en cualquier caso, las cifras comunicadas por el órgano jurisdiccional remitente en cuanto al total de coches nuevos matriculados en Dinamarca y, por lo tanto, importados a dicho Estado miembro, en modo alguno revelan que se haya puesto en peligro la libre circulación de mercancías entre Dinamarca y los demás Estados miembros en lo que respecta a dichos productos.

42 En tales circunstancias, no procede considerar que un impuesto como el impuesto de matriculación danés haya perdido su calificación de tributo interior, a efectos del artículo 90 CE, para constituir una medida de efecto equivalente a una restricción cuantitativa, en el sentido del artículo 28 CE, ni examinar el alcance de la reserva expresada por el Tribunal de Justicia en los apartados 12 y 13 de la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada.

43 En conclusión, procede responder a la primera cuestión prejudicial que:

— Un impuesto sobre la matriculación de automóviles nuevos establecido por un Estado miembro que carece de producción nacional de automóviles, como

el previsto en la lov om registreringsafgift af motorkøretøjer (Ley del impuesto de matriculación de automóviles), en su versión codificada de 14 de abril de 1999, constituye un tributo interno cuya compatibilidad con el Derecho comunitario no debe examinarse con arreglo al artículo 28 CE, sino con arreglo al artículo 90 CE.

— El artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal impuesto.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

44 Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas en relación con la primera cuestión prejudicial, no procede examinar las justificaciones formuladas con carácter subsidiario por el Gobierno danés en apoyo de la compatibilidad del impuesto de matriculación danés con el Derecho comunitario, por lo que la segunda cuestión queda sin objeto.

Costas

45 Los gastos efectuados por los Gobiernos danés, italiano y finlandés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante

este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteada por el Østre Landsret mediante resolución de 26 de septiembre de 2001, declara:

1) **Un impuesto sobre la matriculación de automóviles nuevos establecido por un Estado miembro que carece de producción nacional de automóviles, como el previsto en la lov om registreringsafgift af motorkøretøjer (Ley del impuesto de matriculación de automóviles), en su versión codificada de 14 de abril de 1999, constituye un tributo interno cuya compatibilidad con el Derecho comunitario no debe examinarse con arreglo al artículo 28 CE, sino con arreglo al artículo 90 CE.**

2) **El artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a tal impuesto.**

Puissochet Wathelet Schintgen

Gulmann La Pergola Jann

Skouris Macken Colneric

von Bahr Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 17 de junio de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G.C. Rodríguez Iglesias