CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 27 de noviembre de 2001 [1]

1. El Finanzgericht Münster (Alemania) interroga al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, para saber si una empresa dedicada al transporte de mercancías por carretera, que tiene su domicilio social en Luxemburgo y realiza transporte de cabotaje [2] en Alemania, puede ser obligada a abonar en este Estado el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por los camiones matriculados en Luxemburgo.

En concreto, el órgano jurisdiccional alemán solicita la interpretación del artículo 6 del Reglamento CEE nº 3118/93 [3] y del artículo 5 de la Directiva 93/89/CEE. [4]

I. Los hechos del litigio principal

2. La demandante en el litigio principal es Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituida en Luxemburgo en junio de 1989 y de la que, en septiembre de 1993, el Sr. Hoves se convirtió en socio único. Desde un principio, el Sr. Hoves había sido administrador único, función en la que, a partir de marzo de 1998, pasó a ser secundado por la Sra. Bettina Jansen-Weber. El Sr. Hoves es, a la vez, administrador de la empresa Hoves Speditionsgesellschaft mbH, cuyo domicilio social se halla en Alemania.

3. El objeto de la entidad demandante es el transporte nacional e internacional de mercancías. Hasta finales de 1995, ejercía su actividad exclusivamente para Hoves Speditionsgesellschaft mbH según un acuerdo firmado en enero de 1993. Con arreglo al contrato, era esta última empresa la que elaboraba los planes de ruta de los vehículos y de los conductores, y la que, tras la ejecución de los transportes, liquidaba a la demandante mediante abono en cuenta. A partir de 1996 opera también como fletador y realiza transportes internacionales

1 — Lengua original: español.

2 — El término español cabotaje se refiere a la navegación que hacen los buques entre los puertos de una nación, y así lo ha reconocido el diccionario de la lengua española de la Real Academia (22ª ed., de 2001). En el derecho se ha extendido al transporte en el interior de un país, realizado por otras vías, además de las marítimas.

3 — Reglamento del Consejo, de 25 de octubre de 1993, por el que se aprueban las condiciones de admisión de transportistas no residentes en los transportes nacionales de mercancías por carretera en un Estado miembro (DO L 279, p. 1).

4 — Directiva del Consejo, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructuras (DO L 279, p. 32).

para diferentes mandantes. Dispone de ocho conductores, todos ellos residentes en Alemania, que, al parecer, regresan a su casa con los vehículos. El mantenimiento y la reparación de los camiones se efectúan en buena parte cerca de la empresa Hoves Speditionsgesellschaft. Las decisiones comerciales de importancia secundaria y las relacionadas con la gestión diaria de los negocios están en manos de una empleada en Luxemburgo, adonde el Sr. Hoves se desplaza, al menos dos veces al mes, permaneciendo varios días.

4. Hay un total de quince vehículos matriculados en Luxemburgo a nombre de la demandante, por los que paga allí el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Para todos obtuvo, de la administración luxemburguesa, autorizaciones de cabotaje con arreglo al artículo 5 del Reglamento CEE nº 4059/89. [5]

5. La demandante pidió, sin éxito, ante el Bundesamt für Finanzen, que es la Agencia Tributaria Federal, la devolución de las cuotas soportadas del impuesto sobre el volumen de negocios durante el periodo comprendido entre enero de 1993 y diciembre de 1994. En el marco de ese recurso ante el Finanzgericht Köln y, con el fin de establecer la sede de la dirección de la empresa, el Bundesamt für Finanzen solicitó a las autoridades luxemburguesas cooperación judicial y asistencia administrativa, con base en la Directiva 77/799/CEE. [6]

En julio de 1996 le contestaron que la demandante no disponía en Luxemburgo ni de un taller propio ni de plazas de estacionamiento para los camiones. En su opinión, la sede de la dirección de la sociedad no se encontraba, de acuerdo con el artículo 3, apartado 6, del Convenio bilateral para evitar la doble imposición, [7] en Luxemburgo, sino en Alemania, visto que la actividad desarrollada en el Gran Ducado se limitaba fundamentalmente a la gestión de las operaciones de transporte y que las decisiones más importantes para la sociedad demandante las adoptaba el Sr. Hoves, residente en Alemania, país en el que permanece la mayor parte del tiempo. Añadieron que era dudoso que las oficinas de Remich y de Esch-sur-Alzette pudieran considerarse centros de actividad a efectos del Convenio, pero que existía un establecimiento en Bertrange, desde el 9 de febrero de 1996.

6. El Bundesamt für Finanzen y el Finanzamt Borken, que es la administración demandada en el litigio principal, hicieron suya esta idea y estimaron que la sede de la dirección de Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl estaba en Alemania.

5 — Reglamento del Consejo, de 21 de diciembre de 1989, por el que se determinan las condiciones de admisión de transportistas no residentes en los transportes nacionales de mercancías por carretera en un Estado miembro (DO L 390, p. 3).

6 — Directiva del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94).

7 — Convenio para evitar la doble imposición entre Luxemburgo y Alemania, de 23 de agosto de 1958, y de 15 de julio de 1973 (BGBl II 1959, p. 1270, y BGBl II 1978, p. 111).

El Finanzamt Borken liquidó el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1989 y 1995, el impuesto sobre el patrimonio de 1992, y el impuesto sobre los salarios de los ejercicios comprendidos entre 1989 y 1994. Las reclamaciones presentadas contra esta decisión se encontraban pendientes de resolución en el momento de redactar el auto de remisión de las cuestiones prejudiciales.

7. Paralelamente, la administración demandada calculó las cuotas del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, durante los años 1991 a 1996, correspondientes a los camiones matriculados en Luxemburgo a nombre de la demandante, que ascendieron a un total de 309.909 DEM, cantidad que se redujo, a la vista de los datos técnicos aportados por la empresa, a 166.420 DEM.

8. Las reclamaciones presentadas por Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl no prosperaron, porque la administración tributaria alemana consideró que, en las circunstancias descritas, con independencia de que los vehículos estuvieran matriculados en Luxemburgo, donde se habían concedido las necesarias autorizaciones de cabotaje, existía una utilización ilegal de los camiones en Alemania a efectos del artículo 1, apartado 1, número 3, y del artículo 2, apartado 5, de la Ley del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (Kraftfahrzeugsteuergesetz), pues allí tenían su base habitual, y carecían de la matriculación exigida por el artículo 23 de la Ordenanza relativa a los permisos de circulación de vehículos (Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung). Estimó, asimismo, que la empresa no podía invocar el artículo 5 de la Directiva 93/89 y que las autorizaciones para el transporte de cabotaje concedidas en Luxemburgo carecían de pertinencia.

9. Ante el Finanzgericht Münster, la empresa Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl solicita la anulación de las resoluciones recaídas en los recursos que ha presentado y la de las actas de liquidación del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, mientras que la administración tributaria demandada insta la desestimación de los recursos.

II. Las cuestiones prejudiciales planteadas

10. A fin de resolver este litigio, el órgano jurisdiccional alemán decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las siguientes cuestiones:

«1) ¿Se opone el artículo 6 del Reglamento nº 3118/93 a una normativa nacional que da lugar a la percepción del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de camiones en Alemania, país en el que tienen su base habitual, por el hecho de

estar matriculados en otro Estado miembro de la Unión Europea, donde se les ha expedido una autorización de cabotaje?

2) En casos como el descrito en la primera cuestión, ¿admite el artículo 5 de la Directiva 93/89 una normativa nacional como la contenida en el artículo 1, apartado 1, número 2, párrafo segundo, segunda frase, de la Ley alemana del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, en relación con su artículo 1, apartado 1, número 3?»

III. La legislación nacional

11. Según informa el Finanzgericht Münster, la legislación alemana vigente durante el periodo en el que ocurrieron los hechos es la siguiente:

A. *Ley del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*

Artículo 1 (en la versión aplicable antes del 1 de enero de 1995)

1) Están sujetas al impuesto:

1. [...]

2. la posesión de vehículos extranjeros destinados a la circulación por carreteras públicas, siempre que dichos vehículos se encuentren en territorio nacional;

3. la utilización ilegal de vehículos [...]

Artículo 1 (en la versión aplicable después del 31 de diciembre de 1994)

1) Están sujetos al impuesto:

1. [...]

2. la posesión de vehículos extranjeros destinados a la circulación por carreteras públicas, mientras se hallen en

territorio nacional. Quedan excluidos de esta disposición los vehículos destinados únicamente al transporte de mercancías por carretera y los conjuntos de vehículos acoplados con un peso total en carga autorizado igual o superior a 12 toneladas que, de conformidad con el artículo 5 de la Directiva 93/89, estén matriculados en otro Estado miembro de la Unión Europea; esta excepción no se aplica a los casos contemplados en el número 3; [8]

3. la utilización ilegal de vehículos [...]

Artículo 2. Definiciones, intervención de las autoridades de tráfico

[...]

4. Un vehículo será extranjero si ha sido matriculado en otro Estado.

5. Se entenderá por utilización ilegal a los efectos de esta Ley el uso de un vehículo por carreteras públicas dentro del territorio nacional, sin que haya sido matriculado de acuerdo con la normativa en materia de circulación [...]

B. *Ordenanza relativa a los permisos de circulación de vehículos*

Artículo 18. Obligación de matriculación

Los vehículos con una velocidad máxima, determinada por su tipo de construcción, de más de 6 km/h y los remolques (vehículos tirados por otro de tracción mecánica, con excepción de los averiados que son remolcados y de los ejes de remolque) sólo pueden ser utilizados en las carreteras públicas si han sido autorizados a circular mediante la expedición de un permiso de circulación o de una homologación CE, y la asignación de una matrícula oficial para vehículos o remolques por las autoridades administrativas.

Artículo 23. Asignación de matrícula oficial

1. La asignación de una matrícula oficial a un vehículo debe ser solicitada por la persona con poder de disposición sobre

8 — Según indica la Comisión, esta disposición fue introducida por la Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Ley de modificación de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios y otras leyes), de 9 de agosto de 1994 (BGBl I, p. 2058). El órgano jurisdiccional afirma en su auto que, por medio de esta disposición, el legislador alemán tenía la intención de incorporar las normas de la Directiva 93/89 al derecho interno.

él, a las autoridades administrativas en cuya demarcación el vehículo tenga su lugar de base habitual.

C. *Reglamento relativo a la circulación internacional de vehículos (Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr)* [9]

Artículo 1

1. Los vehículos y los remolques de vehículos extranjeros pueden circular con carácter temporal en el ámbito de aplicación del presente Reglamento, si han obtenido del organismo competente

a) [...]

b) un certificado de matriculación en el extranjero

y su base habitual no se halla en el territorio al que se aplica el Reglamento.

9 — (RGBl. I, p. 1137).

12. El órgano jurisdiccional nacional expone en su auto que la base habitual es el lugar a partir del que el vehículo se pone directamente en circulación en la vía pública y en el que estaciona al final del trayecto. En el transporte interregional es el lugar en el que se adoptan las decisiones relativas a la utilización del vehículo, incluido el tiempo de inactividad. [10]

IV. La legislación comunitaria

13. En diciembre de 1989, el Consejo instauró, en el Reglamento nº 4059/89, un régimen transitorio de cabotaje en virtud del que, a partir del 1 de julio de 1990, cualquier transportista de mercancías por carretera por cuenta ajena, establecido en un Estado miembro que lo autoriza para efectuar transportes internacionales, podía, en determinadas condiciones, efectuar transportes nacionales con carácter temporal en otro Estado miembro, sin disponer de una sede o de otro establecimiento. El cabotaje podía realizarse en el marco de un contingente comunitario compuesto de 15.000 autorizaciones de dos meses de duración. Este Reglamento era aplicable hasta el 31 de diciembre de 1992 y el Consejo debía adoptar, antes del 1 de julio de 1992, un Reglamento que definiera el régimen definitivo de cabotaje.

10 — Sentencia del Bundesfinanzhof, de 21 de noviembre de 1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, p. 602.

El Tribunal de Justicia anuló este Reglamento debido a que el Consejo había incurrido en un vicio sustancial de forma, porque no consultó de nuevo al Parlamento, a pesar de que la normativa aprobada difería del texto sobre el que ya se había pronunciado. Decidió mantener, sin embargo, los efectos del Reglamento anulado hasta que el Consejo, previa consulta válida al Parlamento, adoptara una nueva normativa en esta materia. [11]

14. En octubre de 1993, el Consejo aprobó el Reglamento nº 3118/93, por el que volvió a instaurar un régimen transitorio de cabotaje entre enero de 1994 y junio de 1998, en el marco de un contingente comunitario de 30.000 autorizaciones, de dos meses de duración, que iba a aumentarse en un 30 % anual, a partir de enero de 1995. [12] A Luxemburgo le correspondieron 1.207 autorizaciones en 1994, 1.570 en 1995, 2.041 en 1996, 2.654 en 1997 y 1.726 para la primera mitad de 1998. A partir del 1 de julio de 1998, cualquier transportista no residente que cumpla las condiciones exigidas podrá efectuar, con carácter temporal y sin restricciones cuantitativas, transportes nacionales de mercancías por carretera en un Estado miembro en el que no cuente con domicilio social u otro establecimiento.

15. Las disposiciones del Reglamento nº 3118/93 pertinentes para la resolución del litigio son los apartados 1 y 3 del artículo 6, que establecen, respectivamente:

«1. La realización de los transportes de cabotaje estará sujeta, sin perjuicio de la aplicación de la normativa comunitaria, a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas vigentes en los Estados miembros de acogida, en los siguientes ámbitos:

a) precios y condiciones que rigen el contrato de transporte;

b) peso y dimensiones de los vehículos de carretera; en su caso, estos pesos y dimensiones podrán superar los aplicables en el Estado miembro de establecimiento del transportista, pero nunca pueden sobrepasar los valores técnicos certificados por las pruebas de conformidad contemplados en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 86/364/CEE del Consejo;

c) disposiciones relativas al transporte de determinadas categorías de mercancías, en particular, mercancías peligrosas, productos perecederos, animales vivos;

11 — Sentencia de 16 de julio de 1992, Parlamento/Consejo (C-65/90, Rec. p. I-4593), apartados 21 y 24.

12 — Este Reglamento sufrió ligeras modificaciones con la adopción del Reglamento (CE) nº 3315/94 del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 350, p. 9).

d) tiempo de conducción y de descanso;

e) impuesto sobre el valor añadido de los servicios de transporte.

[...]»

«3. Las disposiciones contempladas en el apartado 1 deberán aplicarse a los transportistas no residentes en las mismas condiciones que las que dicho Estado miembro imponga a sus propios nacionales, con el fin de impedir cualquier discriminación manifiesta o encubierta, basada en la nacionalidad o en el lugar de establecimiento.»

16. El mismo día en que el Consejo aprobó el Reglamento nº 3118/93, adoptó también la Directiva 93/89, por la que se obligaba a los Estados miembros a alinear sus regímenes tributarios sobre los vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, a partir de los importes mínimos aplicables en función del número de ejes y del peso máximo autorizado. Se les concedió de plazo hasta el 1 de enero de 1995.

La denominación de los impuestos en cada Estado miembro figura en el artículo 3: para Luxemburgo se trata de la «taxe sur les véhicules automoteurs» y para Alemania, de la «Kraftfahrzeugsteuer».

De acuerdo con el artículo 5,

«En lo que se refiere a los vehículos matriculados en los Estados miembros, los impuestos citados en el artículo 3 serán recaudados únicamente por el Estado miembro de matriculación.»

El Tribunal de Justicia anuló esta Directiva, debido a que el Consejo había incurrido en un vicio sustancial de forma, al no haber consultado de nuevo al Parlamento después de introducir modificaciones en el proyecto de la Comisión. En esta ocasión también decidió mantener provisionalmente todos los efectos de la Directiva anulada hasta que el Consejo adoptara una nueva, [13] que no vio la luz hasta junio de 1999. [14] Concedió de plazo a los Estados miembros hasta el 1 de julio de 2000, para adaptar el derecho nacional. Ni el artículo 3, en lo que se refiere a la denominación de los impuestos sobre vehículos en Luxemburgo y Alemania, ni el artículo 5, cuya interpretación insta el Finanzgericht Münster, han sido modificados por la Directiva 99/62.

13 — Sentencia de 5 de julio de 1995, Parlamento/Consejo (C-21/94, Rec. p. I-1827), apartados 28 y 32.

14 — Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras (DO L 187, p. 42).

V. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

17. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo establecido por el artículo 20 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el demandante en el litigio principal, el Gobierno francés y la Comisión.

En la vista que tuvo lugar el 16 de octubre de 2001 comparecieron, a fin de presentar oralmente sus alegaciones, el representante de la administración demandada, la agente del Reino Unido y el de la Comisión.

VI. Las cuestiones planteadas

A. *Examen de la primera cuestión*

18. Mediante esta pregunta, el órgano de reenvío quiere saber si el artículo 6 del Reglamento nº 3118/93 se opone a la normativa de un Estado miembro que sujeta al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica el uso de camiones en su territorio, en el que tienen la base habitual, por la circunstancia de que están matriculados en otro Estado de la Unión, donde disponen de una autorización de cabotaje.

19. La empresa demandante en el litigio principal opina que esta pregunta merece una respuesta afirmativa, porque el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica ha sido abonado en el Estado miembro de matriculación, que es Luxemburgo. En este Estado se le han concedido las licencias comunitarias y las autorizaciones de cabotaje para esos vehículos después de comprobar, cada año, que se cumplían los requisitos exigidos, que incluyen, en particular, la determinación de la sede de la sociedad, la del lugar de conexión de los vehículos y el respeto de las normas técnicas y económicas. Sostiene que su empresa no dispone en el Gran Ducado de taller propio ni de lugar para estacionar los camiones, pero considera que, si fuera necesario tenerlos para explotar una empresa de transporte, las autoridades luxemburguesas no le permitirían dedicarse a esa actividad.

Alega que, para definir el centro de operaciones de la empresa, debe recurrirse a varios criterios objetivos, por ejemplo: que los camiones están afectados, en su mayoría, en el extranjero; que los tiempos de descanso en Luxemburgo son, por lo menos, tan largos como en Alemania; que la matriculación y el abono del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica se realizan en el Gran Ducado; que los controles técnicos cada dos años se llevan a cabo en este Estado; que la compra de carburante también se hace allí, donde

además se aseguran los camiones; que los chóferes están inscritos y asegurados en ese país; que la empresa utiliza licencias luxemburguesas de transporte, renovadas cada año; que se respetan las normas vigentes en ese Estado relativas a las condiciones de acceso a la profesión; que la sociedad es objeto de controles regulares por las autoridades luxemburguesas; y que es en Luxemburgo donde la empresa está sujeta a tributación.

20. El Finanzamt Borken ha presentado observaciones orales con el fin de oponerse a la interpretación que la Comisión propone que se dé a las normas comunitarias. Sostiene que el Reglamento nº 3118/93, que es de aplicación directa desde el 1 de enero de 1994, no impedía, antes del 1 de enero de 1995, fecha en la que debían haberse modificado las legislaciones internas para adaptarlas a la Directiva 93/89, que los Estados miembros aplicaran su normativa relativa a la matriculación de vehículos.

21. El Gobierno francés reconoce que el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica no figura de manera expresa en la lista del artículo 6 del Reglamento nº 3118/93, que establece los ámbitos en los que la realización de los transportes de cabotaje queda sujeta al derecho del Estado de acogida, pero subraya que la disposición se aplica sin perjuicio de la normativa comunitaria. Y la percepción por los Estados miembros de los impuestos sobre los vehículos de tracción mecánica utilizados para el transporte de mercancías ha sido regulada por la Directiva 93/89, cuyo artículo 5, al establecer que los impuestos sean recaudados únicamente por el Estado miembro de matriculación, no diferencia según que se realice transporte de cabotaje o de otro tipo.

22. En el acto de la vista, la agente del Reino Unido defendió que el transporte de cabotaje constituye una excepción a la regla general de recaudación del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por parte del Estado en cuyo territorio se utilizan. A la luz de la finalidad del Reglamento nº 3118/93, teniendo en cuenta que la matriculación de vehículos y la sujeción al impuesto van a la par, opina que el artículo 6 se opone a que Alemania exija el pago del impuesto sobre los vehículos matriculados en Luxemburgo de la empresa demandante en el litigio principal.

23. La Comisión mantiene que el artículo 6 del Reglamento nº 3118/93 no permite que el Estado de acogida exija el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica durante la vigencia de una autorización de cabotaje concedida por el Estado de establecimiento, con independencia de dónde se sitúe la base habitual del vehículo usado para el transporte durante ese periodo.

24. Para responder a la pregunta deseo puntualizar que, con arreglo al artículo 92, apartado 1, del arrêté grand-ducal de 23 de noviembre de 1955, que regula la circula-

ción en las vías públicas, [15] está sujeto a la obligación de matriculación en Luxemburgo todo vehículo perteneciente a una persona jurídica cuyo domicilio social se halle en dicho Estado. Por tanto, la sociedad Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituida y con domicilio social en Luxemburgo, está obligada a matricular allí los vehículos de su propiedad.

El Tribunal de Justicia ha confirmado, recientemente, que las sociedades tienen derecho a ejercer su actividad en otro Estado miembro por medio de una agencia, sucursal o filial, sirviendo la localización del domicilio estatutario, de la administración general o del centro de actividad principal para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. [16]

25. El artículo 71 CE impone al Consejo la obligación de establecer las condiciones en las que los transportistas no residentes pueden prestar servicios de transporte en un Estado miembro. Esta disposición implica la eliminación de todas las restricciones con relación al prestador de servicios por razón de su nacionalidad o de la circunstancia de que se haya establecido en un Estado miembro distinto de aquél en el que la prestación deba realizarse.

El Consejo dio cumplimiento a esta obligación al adoptar en 1989 el Reglamento nº 4059/89 y, después de que fuera anulado por el Tribunal de Justicia, cuando aprobó el Reglamento nº 3118/93, que entró en vigor el 1 de enero de 1994. A partir de esa fecha, los transportistas de mercancías por carretera definidos en el artículo 1 podían ser autorizados para efectuar transportes nacionales en otro Estado por cuenta ajena y con carácter temporal, denominados transportes de cabotaje, sin disponer de una sede o de otro establecimiento.

26. De acuerdo con el artículo 3, la Comisión concede las autorizaciones de cabotaje a los Estados miembros de establecimiento, quienes, a su vez, las expiden a los transportistas que las soliciten.

27. Una vez obtenida la autorización de cabotaje, su realización está sujeta al derecho comunitario, con la salvedad de que, según el artículo 6, el transportista también debe cumplir la normativa del Estado de acogida en una serie de ámbitos enumerados taxativamente: a) precios y condiciones que rigen el contrato; b) peso y dimensiones de los vehículos de carretera; c) disposiciones relativas al transporte de determinadas categorías de mercancías, en particular, las mercancías peligrosas, los productos perecederos y los animales vivos; d) tiempo de conducción y de descanso; y e) impuesto sobre el valor añadido de los servicios de transporte.

15 — Mém. 1955, pp. 1413 y 1462.

16 — Sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia (270/83, Rec. p. 273), apartado 18; de 10 de julio de 1986, Segers (79/85, Rec. p. 2375), apartado 13; de 13 de julio de 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017), apartado 13; de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), apartado 20; y de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459), apartado 20.

28. Está acreditado que, durante el periodo litigioso, la empresa demandante en el proceso principal ha disfrutado de autorizaciones de cabotaje, expedidas por la administración luxemburguesa para efectuar transportes de mercancías en Alemania, por cuenta ajena, razón por la que le resulta aplicable el Reglamento nº 3118/93. Se ha visto también que el artículo 6 no recoge ni la normativa relativa a la matriculación de los vehículos ni la que establece el pago del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, al enumerar las obligaciones legales a las que debe someterse en el Estado miembro de acogida el transportista que realiza operaciones de cabotaje.

29. Considero, por tanto, que Alemania, en cuanto país de acogida en los transportes de cabotaje realizados por la empresa demandante en el litigio principal, no puede obligarla al cumplimiento de su legislación en materia de matriculación y de pago del impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica.

30. Esta solución, además de respetar el derecho comunitario, me parece la más adecuada, ya que el transporte de cabotaje tiene, por definición, carácter temporal, al exigir que el transportista no tenga en el Estado miembro de acogida la sede o un establecimiento. El cabotaje es, por su propia naturaleza, una actividad limitada en el tiempo, por tratarse de prestaciones de servicios desprovistas del elemento de la permanencia que caracteriza la posesión de una sede. Sería contraproducente y, sobre todo, resultaría poco rentable que las empresas tuvieran que pagar el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica del Estado miembro de acogida cada vez que quisieran dedicarse al transporte de cabotaje.

El Tribunal de Justicia ha interpretado que el carácter temporal de las actividades debe determinarse no sólo en función de la duración de la prestación, sino también de su frecuencia, periodicidad o continuidad. [17]

31. El Finanzgericht Münster expone en su auto que la jurisprudencia del Bundesfinanzhof exige que la base habitual de un vehículo sea el lugar desde el que se incorpora directamente al tráfico por carreteras públicas y en el que se estaciona al final de la ruta y, si se trata de transporte interregional, el centro de operaciones en el que se decide la ruta del vehículo, incluidos los tiempos de descanso.

Puedo formular varias objeciones a la aplicación de esta jurisprudencia al caso de la sociedad Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl: en primer lugar, que data de antes de la adopción del Reglamento nº 4059/89, cuyo artículo 5

17 — Sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard (C-55/94, Rec. p. I-4165), apartado 27.

tenía el mismo contenido que el artículo 6 del Reglamento nº 3118/93 y no pudo, por tanto, tener en cuenta que los transportistas establecidos en otros Estados miembros serían admitidos para efectuar transportes nacionales sin necesidad de cambiar de sede ni de abrir un establecimiento; en segundo lugar, dado que el cabotaje es transporte nacional, durante el periodo en el que están efectuando ese tipo de actividad en Alemania, lo más lógico es que los vehículos se incorporen a la circulación y se estacionen en ese Estado; por último, que en una empresa de tan reducidas dimensiones como parece ser la del Sr. Hoves en Luxemburgo, en la que una o dos personas toman las decisiones relativas a la afectación de los vehículos, y en un época en la que las comunicaciones han experimentado avances tan radicales, la idea de un centro de operaciones fijo parece superada.

32. Resulta pacífico entre las partes que, a lo largo del periodo controvertido, la sociedad Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl disfrutó de autorizaciones para efectuar transportes de cabotaje en Alemania, concedidas por la administración luxemburguesa, y que esa sociedad no posee ningún establecimiento en Alemania.

No niego que se susciten dudas respecto a si la sociedad demandante en el litigio principal ha disfrutado de autorizaciones de cabotaje de dos meses, durante varios años seguidos, teniendo en cuenta que, en virtud del artículo 3, apartado 3, del Reglamento nº 3118/93, cada autorización sólo puede utilizarse para un vehículo. También me produce cierto escepticismo el que la empresa demandante, que tiene matriculados quince vehículos a su nombre en Luxemburgo, esté en condiciones de explotarlos con ocho conductores. Además, si son sólo estos ocho chóferes residentes en Alemania los que se desplazan con el vehículo hasta su domicilio, ¿por qué pretende el Finanzamt Borken que el impuesto se abone por los quince que tiene la empresa?

33. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar la aplicación de su legislación nacional y que los justiciables puedan invocar el derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta. [18]

34. Sin embargo, Alemania no parece haber utilizado las posibilidades de verifi-

18 — Véanse, en especial, en el ámbito de la libre prestación de servicios, las sentencias de 3 de diciembre de 1974, Van Binsbergen (33/74, Rec. p. 1299), apartado 13; de 3 de febrero de 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Rec. p. I-487), apartado 12; y de 5 de octubre de 1994, TV10 (C-23/93, Rec. p. I-4795), apartado 21; en materia de libertad de establecimiento, las sentencias de 7 de febrero de 1979, Knoors (115/78, Rec. p. 399), apartado 25; de 3 de octubre de 1990, Bouchoucha (C-61/89, Rec. p. I-3551), apartado 14; y Centros, antes citada, apartado 24; en materia de libre circulación de mercancías, la sentencia de 10 de enero de 1985, Leclerc (229/83, Rec. p. 1), apartado 27; en materia de seguridad social, la sentencia de 2 de mayo de 1996, Paletta (C-206/94, Rec. p. I-2357), apartado 24; en materia de libre circulación de trabajadores, la sentencia de 21 de junio de 1988, Lair (39/86, Rec. p. 3161), apartado 43; en materia de política agrícola común, la sentencia de 3 de marzo de 1993, General Milk Products (C-8/92, Rec. p. I-779), apartado 21; y en materia de derecho de sociedades, la sentencia de 12 de mayo de 1998, Kefalas y otros (C-367/96, Rec. p. I-2843), apartado 20.

cación que el Reglamento nº 3118/93 reconoce a la administración del Estado miembro de acogida, partiendo de la base de que la autorización de cabotaje ha de encontrarse a bordo del vehículo y que tiene que presentarse siempre que los agentes encargados del control lo soliciten. Por otra parte, el artículo 8 obliga a los Estados miembros a prestarse ayuda mutua en la aplicación del Reglamento y reconoce a las autoridades del Estado de acogida, sin perjuicio de los procedimientos de carácter penal, la facultad de sancionar, de manera no discriminatoria, las infracciones que cometa en su territorio un transportista no residente contra el Reglamento o contra la normativa comunitaria o nacional en materia de transportes con motivo de un cabotaje. Estas sanciones pueden ir desde un simple apercibimiento hasta una prohibición temporal de efectuar transportes de esta índole en su territorio, debiendo notificar las infracciones y las sanciones al Estado de establecimiento, quien, previa consulta con la administración del Estado de acogida, puede sancionar con la retirada de la autorización para ejercer la profesión de transportista por carretera.

Si los poderes públicos alemanes consideraban que la sociedad Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl estaba infringiendo las autorizaciones de cabotaje concedidas por Luxemburgo, habrían debido actuar dentro de las posibilidades que les concede el Reglamento nº 3118/93, en lugar de pretender imponerle la obligación de abonar el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica de quince camiones, por los que ya había tributado en Luxemburgo, lo que, más que una obligación legal establecida con carácter general, parece una sanción encubierta no prevista por la normativa comunitaria.

35. Considero, por tanto, que el artículo 6 del Reglamento nº 3118/93 se opone a la normativa de un Estado miembro que sujeta al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica el uso de camiones en su territorio, donde tienen su base habitual, por estar matriculados en otro Estado de la Unión, que les ha concedido una autorización de cabotaje.

B. *Examen de la segunda cuestión*

36. La redacción de esta pregunta remite al Tribunal de Justicia a las disposiciones de la Ley alemana del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica que cita de manera expresa, sin especificar su contenido. Esas normas son las que, por una parte, excluyen de la sujeción al impuesto a los camiones matriculados en otro Estado miembro y, por otra, deniegan esa ventaja a los vehículos utilizados ilegalmente. La definición de uso ilegal figura en el artículo 2, apartado 5, de la Ley y consiste en la circulación por Alemania, sin que el vehículo esté matriculado en ese Estado cuando así lo exija la legislación vigente.

El órgano jurisdiccional nacional indica, sin embargo, que el artículo 1, apartado 1, número 2, párrafo segundo, segunda frase, de dicha Ley supone, a la luz de la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales superiores, relativa al lugar de base habitual de un vehículo, la sujeción al impuesto en Alemania, aunque esté matriculado en el extranjero. Añade que se desprende con claridad de la exposición de motivos de la norma que el legislador alemán, mediante la conexión a la base habitual en vez de al lugar de matriculación, estableció deliberadamente, con el fin de impedir posibles casos de evasión fiscal, un hecho imponible distinto de la matriculación para supuestos como el de la sociedad Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl.

A mi entender, el juez nacional se interesa no tanto por la eventualidad de una obligación de matriculación de los vehículos en Alemania, que recaería sobre la sociedad demandante en el litigio principal, como por la posibilidad de que deba tributar en más de un Estado, cuando el país de acogida le aplica una legislación que prima el lugar de la base habitual del vehículo, en la interpretación que le ha dado la jurisprudencia alemana.

37. Por consiguiente, mediante esta pregunta el Finanzgericht Münster quiere saber si, en casos como el descrito en la primera cuestión, el artículo 5 de la Directiva 93/89 se opone a una normativa nacional que, después de excluir del pago del impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica a los que están matriculados en otro Estado miembro, en el que ya se ha recaudado por este concepto, descarta aplicar esa exención técnica si hay utilización ilegal, entendiendo que se da esa contingencia cuando el vehículo extranjero tiene la base habitual en su territorio.

38. El demandante en el litigio principal propone que se apunte una respuesta afirmativa a la cuestión planteada.

39. El Finanzamt Borken mantiene que el artículo 5 de la Directiva 93/89 sólo puede cubrir los supuestos de matriculación legal en un Estado miembro y que no resulta aplicable a la empresa luxemburguesa demandante en el litigio principal.

40. La respuesta que el Gobierno francés sugiere dar a esta pregunta es que la Directiva 93/89 únicamente permite la recaudación del impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica por el Estado de matriculación legal.

41. La agente del Reino Unido se alinea con la posición de Francia y de la Comi-

sión. Sostiene que el artículo 5 de la Directiva 93/89 es claro y que la actitud de Alemania, que pretende separar la matriculación de un vehículo en un Estado miembro del derecho a sujetarlo al impuesto, es contraria a dicha norma comunitaria.

42. Para la Comisión el artículo 5 de la Directiva 93/89 no permite, mientras un vehículo esté matriculado en otro Estado miembro, que una disposición nacional vincule la recaudación del impuesto contemplado en el artículo 3 a su utilización ilegal, consistente en la circulación por la vía pública sin que previamente haya sido matriculado conforme a la legislación del Estado de acogida.

43. El Tribunal de Justicia ha declarado que la Directiva 93/89 tiene por objeto eliminar las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los diversos Estados miembros, mediante la armonización progresiva de los sistemas de cobro y el establecimiento de mecanismos equitativos de imputación del coste de la infraestructura a los transportistas. [19] A tal fin, el artículo 3 contiene la lista limitativa de los tributos; el artículo 5 dispone que, para los vehículos matriculados en la Comunidad, los impuestos, cuyo importe no puede ser inferior al mínimo que figura en el anexo, se recauden únicamente en el Estado de matriculación; y el artículo 7 permite a los Estados miembros mantener o establecer peajes o derechos de uso, bajo ciertas condiciones. Resulta claro que, en lo que se refiere al derecho a recaudar el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica, la Directiva lo vincula, de manera indisociable, a la matriculación, y prevé un solo Estado en el que el vehículo pueda estar matriculado y en el que deba, por tanto, tributar.

44. Esta Directiva concedía de plazo hasta el 1 de enero de 1995 para adaptar las legislaciones internas. Alemania cumplió la obligación de modificar su ley y, a partir de esa fecha, excluye de la obligación de pagar el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica a los vehículos extranjeros matriculados en otro Estado miembro, que se hallen en territorio alemán, destinados únicamente al transporte de mercancías por carretera con un peso total autorizado igual o superior a 12 t (que son los vehículos a los que se aplica la Directiva).

El legislador alemán fue, sin embargo, más lejos y dispuso que esta exención técnica no podía beneficiar el uso ilegal de vehículos, que se da cuando se ponen en circulación

19 — Sentencia de 28 de octubre de 1999, Pfennigmann (C-193/98, Rec. p. I-7747), apartado 30.

en la vía pública, en territorio nacional, sin haber sido matriculados conforme a la legislación vigente. Además, un vehículo extranjero no puede ser autorizado a circular, ni siquiera de forma temporal, en Alemania, si tiene su base habitual en ese Estado. [20]

45. Estoy de acuerdo con la Comisión en que la finalidad del artículo 5 de la Directiva 93/89 no es impedir que un Estado miembro imponga sus propias exigencias, en lo que se refiere al respeto y a la aplicación de las condiciones de matriculación previstas por su legislación de transportes, en ausencia de armonización de los criterios que rigen la matriculación de los vehículos destinados al transporte de mercancías por carretera. Ahora bien, los conflictos que por esa causa se generen deben ser resueltos respetando el derecho comunitario y no mediante la creación de un nuevo hecho imponible que resulta, en todo caso, contrario a la letra del artículo 5 y al objeto de la Directiva.

46. Si pudiera prevalecer la tesis de la administración alemana demandada en el litigio principal, una sociedad como Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituida y con domicilio social en Luxemburgo, donde está obligada por ley a matricular sus vehículos y donde, por aplicación de la Directiva, debe abonar el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica, podría verse obligada a satisfacer, por los mismos vehículos, cuando efectúe transportes de cabotaje, un impuesto por idéntico concepto en otro Estado miembro.

Una situación de esas características es contraria al artículo 5 de la Directiva 93/89 y constituye una medida discriminatoria en perjuicio de los prestadores de servicios de transporte extranjeros, ya que los establecidos en Alemania, que han matriculado sus vehículos en ese Estado, satisfacen el impuesto una vez.

47. Habida cuenta de que únicamente el Estado miembro de matriculación está legitimado para recaudar el impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica matriculados en su territorio, debo deducir que el artículo 5 de la Directiva 93/89 se opone a una normativa nacional que, después de excluir del pago del impuesto a los que estén matriculados en otro Estado miembro, en el que ya se ha recaudado por este concepto, descarta aplicar esa exención técnica a los supuestos de utilización ilegal, entendiendo que se da esa circunstancia cuando el vehículo extranjero tiene la base habitual en su territorio.

20 — Ésta es la solución a la que llego después de interpretar, *contrario sensu*, el artículo 1, apartado 1, letra b), del Reglamento relativo a la circulación internacional de vehículos.

VII. Conclusión

48. En atención a la argumentación expuesta, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Finanzgericht Münster:

«1) El artículo 6 del Reglamento (CEE) nº 3118/93 del Consejo, de 25 de octubre de 1993, por el que se aprueban las condiciones de admisión de transportistas no residentes en los transportes nacionales de mercancías por carretera en un Estado miembro, se opone a una normativa nacional que sujeta al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica el uso de camiones en su territorio, donde tienen la base habitual, por el hecho de que estén matriculados en otro Estado miembro, en el que disponen de una autorización de cabotaje.

2) El artículo 5 de la Directiva 93/89/CEE del Consejo, de 25 de octubre de 1993, relativa a la aplicación por los Estados miembros de los impuestos sobre determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera, así como de los peajes y derechos de uso percibidos por la utilización de determinadas infraestructura, no permite que una normativa nacional, después de excluir del pago del impuesto sobre los vehículos de tracción mecánica a los que estén matriculados en otro Estado miembro, en el que ya se ha recaudado por este concepto, descarte aplicar esa exención técnica a los supuestos de utilización ilegal, entendiendo que se da esa contingencia cuando el vehículo extranjero tiene la base habitual en su territorio.»