CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 27 de Novembro de 2001 [1]

1. O Finanzgericht Münster (Alemanha) interpela o Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, para saber se uma empresa que se dedica ao transporte rodoviário de mercadorias, tem sede no Luxemburgo e realiza transportes de cabotagem [2] na Alemanha, pode ser obrigada a pagar neste Estado o imposto sobre veículos automóveis relativo aos camiões matriculados no Luxemburgo.

Concretamente, o órgão jurisdicional alemão solicita a interpretação do artigo 6.° do Regulamento (CEE) n.° 3118/93 [3] e do artigo 5.° da Directiva 93/89/CEE [4].

I — Os factos do litígio no processo principal

2. A recorrente no processo principal é a Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituída no Luxemburgo em Junho de 1989 e da qual, em Setembro de 1993, A. Hoves se converteu em sócio único. A princípio, A. Hoves foi o único gerente, função em que, a partir de Março de 1998, passou a ser secundado por B. Jansen-Weber. A. Hoves é, ainda, administrador da empresa Hoves Speditionsgesellschaft mbH, com sede na Alemanha.

3. O objecto da sociedade recorrente é o transporte nacional e internacional de mercadorias. Até finais de 1995, exercia a sua actividade exclusivamente para a Hoves Speditionsgesellschaft mbH segundo um contrato celebrado em Janeiro de 1993. Nos termos do contrato, era esta última empresa que elaborava os planos de utilização dos veículos e dos motoristas, e que, após a execução dos transportes, pagava à recorrente por crédito em conta. A partir de 1996, a sociedade recorrente opera também como afretadora e realiza transportes internacionais para diferentes mandantes. Dis-

1 — Língua original: espanhol.

2 — O termo espanhol cabotagem refere-se à navegação que os navios fazem entre os portos de um país, tal como é confirmado pelo dicionário da língua espanhola da Real Academia (22.ª ed., de 2001). Em direito, este termo estendeu-se ao transporte efectuado no interior de um país e realizado por outras vias, além da marítima.

3 — Regulamento (CEE) n.° 3118/93 do Conselho, de 25 de Outubro de 1993, que fixa as condições de admissão de transportadores não residentes aos transportes nacionais rodoviários de mercadorias num Estado-Membro (JO L 279, p. 1).

4 — Directiva 93/89/CEE do Conselho, de 25 de Outubro de 1993, relativa à aplicação pelos Estados-Membros dos impostos sobre certos veículos utilizados para o transporte rodoviário de mercadorias, bem como das portagens e direitos de uso cobrados pela utilização de certas infra-estruturas (JO L 279, p. 32).

põe de oito motoristas, todos residentes na Alemanha, que, ao que parece, regressam a suas casas com os veículos. A manutenção e a reparação dos camiões efectuam-se em grande parte perto da empresa Hoves Speditionsgesellschaft. As decisões comerciais de importância secundária e as relacionadas com a gestão diária dos negócios estão nas mãos de uma empregada no Luxemburgo, onde A. Hoves se desloca, pelo menos duas vezes por mês, permanecendo vários dias.

4. Há, no total, quinze veículos matriculados no Luxemburgo em nome da recorrente, pelos quais ela paga neste país o imposto sobre veículos. Para todos obteve, da administração luxemburguesa, autorizações de cabotagem nos termos do artigo 5.° do Regulamento n.° 4059/89 [5].

5. A recorrente requereu, sem êxito, ao Bundesamt für Finanzen (repartição federal de finanças) o reembolso dos montantes de imposto sobre o valor acrescentado pagos durante o período compreendido entre Janeiro de 1993 e Dezembro de 1994. No âmbito do recurso interposto contra esse indeferimento no Finanzgericht Köln e com o objectivo de determinar o local da administração da empresa, o Bundesamt für Finanzen solicitou às autoridades luxemburguesas cooperação judicial e assistência administrativa, com base na Directiva 77/799/CEE [6].

Em Julho de 1996 estas comunicaram-lhe que a recorrente não dispunha no Luxemburgo de uma oficina própria nem de garagens para os camiões. Em sua opinião, a sede efectiva da administração não se situava, de acordo com o artigo 3.°, n.° 6, da convenção bilateral sobre a dupla tributação [7], no Luxemburgo, mas na Alemanha, visto que a actividade desenvolvida no Grão-Ducado se limitava fundamentalmente à gestão das operações de transporte e que as decisões mais importantes para a sociedade recorrente eram tomadas por A. Hoves, residente na Alemanha, país em que permanece a maior parte do tempo. Acrescentaram que era duvidoso que os escritórios de Remich e de Esch-sur-Alzette pudessem considerar-se centros de actividade na acepção da convenção, mas que existia um estabelecimento em Bertrange, desde 9 de Fevereiro de 1996.

6. O Bundesamt für Finanzen e o Finanzamt Borken, que é a administração recorrida no processo principal, partilharam este entendimento e deram por assente que a sede da administração da Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl era na Alemanha. O Finanzamt Borken liqui-

5 — Regulamento (CEE) do Conselho, de 21 de Dezembro de 1989, que fixa as condições de admissão de transportadores não residentes aos transportes nacionais rodoviários de mercadorias num Estado-Membro (JO L 390, p. 3).

6 — Directiva do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos (JO L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94).

7 — Convenção sobre dupla tributação celebrada entre o Luxemburgo e a Alemanha, de 23 de Agosto de 1958 e de 15 de Julho de 1973 (BGBl. 1959, II, p. 1270, e BGBl. 1978, II, p. 111).

dou o imposto sobre pessoas colectivas e o imposto sobre o volume de negócios correspondentes aos exercícios compreendidos entre 1989 e 1995, o imposto sobre o património relativo a 1992 e o imposto sobre os rendimentos do trabalho relativo aos exercícios compreendidos entre 1989 e 1994. As reclamações apresentadas contra esta decisão encontravam-se pendentes no momento da redacção do despacho de reenvio das questões prejudiciais.

7. Paralelamente, a administração recorrida calculou o montante do imposto sobre veículos, relativo aos anos de 1991 a 1996, correspondente aos camiões matriculados no Luxemburgo em nome da recorrente, o qual ascendia a um total de 309 909 DEM, soma que foi reduzida, tendo em conta os dados técnicos fornecidos pela empresa, a 166 420 DEM.

8. As reclamações apresentadas pela Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl foram indeferidas porque a administração fiscal alemã considerou que, nas circunstâncias descritas e independentemente de os veículos estarem matriculados no Luxemburgo, onde tinham sido concedidas as necessárias autorizações de cabotagem, existia uma utilização ilegal dos camiões na Alemanha nos termos dos § 1, n.° 1, terceiro parágrafo, e § 2, n.° 5, da Lei do imposto sobre veículos automóveis (Kraftfahrzeugsteuergesetz), pois que eles aí tinham a sua base habitual e careciam da autorização exigida pelo artigo 23.° do regulamento respeitante à entrada em circulação de veículos a motor Strassenverkehrs-Zulassungsordnung). Considerou, também, que a empresa não podia invocar o artigo 5.° da Directiva 93/89 e que as autorizações para o transporte de cabotagem concedidas no Luxemburgo eram destituídas de pertinência.

9. Perante o Finanzgericht Münster, a empresa Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl solicita a anulação das decisões proferidas no âmbito dos recursos que apresentou, bem como a anulação dos avisos para pagamento do imposto sobre veículos automóveis, enquanto a administração recorrida pede que seja negado provimento aos recursos.

II — As questões prejudiciais

10. A fim de resolver este litígio, o órgão jurisdicional alemão decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 6.° do Regulamento (CEE) n.° 3118/93 do Conselho, de 25 de Outubro de 1993 (JO L 279, p. 1), opõe-se a disposições nacionais de um Estado-Membro por força das quais é cobrado imposto sobre os veículos automóveis pela utilização de veículos no transporte rodoviário de mercadorias matriculados noutro Estado-Membro da União Europeia, no qual lhes foi concedida uma autorização de cabota-

gem, mas que exercem a actividade de cabotagem na República Federal da Alemanha e têm aqui o seu local de afectação habitual?

2) O artigo 5.° da Directiva 93/89/CEE do Conselho, de 25 de Outubro de 1993 (JO L 279, p. 32), opõe-se, em casos semelhantes aos enunciados na primeira questão, a uma disposição nacional como a prevista no § 1, n.° 1, ponto 2, segunda frase, segunda parte, da KraftStG, conjugada com o § 1, n.° 1, ponto 3, da mesma lei?»

III — A legislação nacional

11. Como informa o Finanzgericht Münster, a legislação alemã vigente no período em que ocorreram os factos era a seguinte:

A — *Lei do imposto sobre veículos automóveis*

§ 1 (na versão em vigor anteriormente a 1 de Janeiro de 1995)

«1) O imposto sobre veículos automóveis incide sobre:

1. [...]

2. A detenção de veículos estrangeiros destinados à circulação na via pública, na medida em que os veículos se encontrem em território nacional;

3. A utilização ilegal de veículos; [...]»

§ 1 (na versão em vigor após 31 de Dezembro de 1994)

«1) O imposto sobre veículos automóveis incide sobre:

1. [...]

2. A detenção de veículos estrangeiros destinados à circulação na via pública, na medida em que os veículos se encontrem em território nacional. São excluídos desta disposição os veículos automóveis e os conjuntos de veículos acoplados utilizados exclusivamente no transporte rodoviário de mercadorias e

com um peso total em carga autorizado igual ou superior a 12 000 kg, que estejam matriculados noutro Estado-Membro das Comunidades Europeias, nos termos do artigo 5.º da Directiva 93/89/CEE do Conselho, de 25 de Outubro de 1993 (JO L 279, p. 32); esta excepção não se aplica aos casos previstos no n.º 3 [8].

3. A utilização ilegal de veículos; [...]»

§ 2. Definições, colaboração das autoridades competentes em matéria de circulação

«[...]

4) Um veículo é considerado veículo estrangeiro se estiver matriculado noutro Estado-Membro.

5) Verifica-se utilização ilegal, na acepção desta lei, se um veículo for posto a circular na via pública, em território nacional, sem estar matriculado de acordo com o direito nacional. [...]»

B — *Regulamento sobre a autorização de circulação dos veículos automóveis*

§ 18. Obrigação de matrícula

«Os veículos a motor que, de acordo com as suas especificações técnicas, atinjam uma velocidade máxima superior a 6 km/h e seus reboques (veículos puxados por veículos a motor, com excepção dos veículos avariados que estejam a ser rebocados e dos eixos de reboque), apenas podem circular se estiverem dotados de uma autorização de circulação ou de uma homologação comunitária e munidos de uma matrícula emitida pela autoridade administrativa (entidade competente para a emissão de matrículas).»

§ 23. Emissão da matrícula

«1) A emissão da matrícula para veículos a motor ou reboques de veículos a motor deve ser requerida pelo interessado à

8 — Segundo a Comissão, esta disposição foi introduzida pela Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Lei de alteração à Lei do imposto sobre o valor acrescentado e a outras leis), de 9 de Agosto de 1994 (BGBl. I, p. 2058). O órgão jurisdicional afirma no seu despacho que, através desta disposição, o legislador alemão tinha a intenção de transpor as normas da Directiva 93/89 para o direito interno.

autoridade administrativa (entidade competente para a emissão de matrículas) da área onde o veículo normalmente se encontra.»

C — *Regulamento relativo à circulação internacional de veículos (Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr)* [9]

§ 1

«1) Os veículos a motor estrangeiros e seus reboques são autorizados a circular temporariamente no território abrangido pelo presente regulamento se a autoridade competente tiver emitido:

a) [...]

b) um certificado de matrícula estrangeira

e os veículos não tiverem o seu local de afectação habitual no território abrangido pelo presente regulamento [...]».

12. O órgão jurisdicional nacional indica, no seu despacho, que a base habitual é o local a partir do qual o veículo é directamente posto a circular na via pública e no qual é estacionado após a sua utilização. No transporte inter-regional, é o local em que são adoptadas as decisões relativas à utilização do veículo, incluindo o período de inactividade [10].

IV — A legislação comunitária

13. Em Dezembro de 1989, o Conselho instituiu, através do Regulamento n.º 4079/89, um regime transitório de cabotagem segundo o qual, a partir de 1 de Julho de 1990, qualquer transportador rodoviário de mercadorias por conta de outrem, estabelecido num Estado-Membro que o autorizasse a efectuar transportes internacionais, podia, em determinadas condições, efectuar transportes nacionais com carácter temporário noutro Estado-Membro, sem neste ter a sede ou outro estabelecimento. A cabotagem podia realizar-se no âmbito de um contingente comunitário composto de 15 000 autorizações com uma duração de dois meses. Este regulamento era aplicável até 31 de Dezembro de 1992 e o Conselho devia adoptar, antes de Julho de 1992, um regulamento que definiria o regime de cabotagem definitivo.

9 — (RGBl. I, p. 1137).

10 — Acórdão do Bundesfinanzhof, de 21 de Novembro de 1989, VII R 59/87, BFH/NV 1990, p. 602.

O Tribunal de Justiça anulou este regulamento pelo facto de o Conselho ter cometido uma violação de formalidades essenciais, por não ter consultado uma segunda vez o Parlamento apesar de a regulamentação aprovada diferir do texto sobre o qual o Parlamento se tinha pronunciado. Todavia, decidiu manter os efeitos do regulamento anulado até que o Conselho, após consulta regular ao Parlamento, adoptasse nova regulamentação sobre a matéria [11].

14. Em Outubro de 1993, o Conselho aprovou o Regulamento n.º 3118/93, através do qual voltou a instituir um regime de cabotagem transitório entre Janeiro de 1994 e Junho de 1998, no âmbito de um contingente comunitário de 30.000 autorizações, com a duração de dois meses, que devia ser aumentado anualmente em 30% a partir de Janeiro de 1995 [12]. O Luxemburgo dispôs de 1207 autorizações em 1994, 1570 em 1995, 2041 em 1996, 2654 em 1997 e 1726 na primeira metade de 1998. Desde 1 de Julho de 1998, qualquer transportador não residente que preencha as condições exigidas é autorizado a efectuar, a título temporário e sem restrições quantitativas, transportes nacionais rodoviários de mercadorias noutro Estado-Membro, sem que para tal necessite de aí dispor de sede ou de outra forma de estabelecimento.

15. As disposições do Regulamento n.º 3118/93 relevantes para a resolução do litígio são os números 1 e 3 do artigo 6.º, que determinam, respectivamente, o seguinte:

«1. A realização dos transportes de cabotagem está sujeita, sob reserva da aplicação da regulamentação comunitária, às disposições legislativas, regulamentares e administrativas em vigor no Estado-Membro de acolhimento nos seguintes domínios:

a) Preços e condições do contrato de transporte;

b) Pesos e dimensões dos veículos rodoviários: os valores desses pesos e dimensões poderão eventualmente ultrapassar os aplicáveis no Estado-Membro de estabelecimento do transportador, mas nunca poderão ultrapassar os valores técnicos certificados pela prova de conformidade referida no n.º 1 do artigo 1.º da Directiva 86/364/CEE do Conselho;

c) Requisitos relativos ao transporte de determinadas categorias de mercadorias, nomeadamente mercadorias perigosas, géneros perecíveis, animais vivos;

11 — Acórdão de 16 de Julho de 1992, Parlamento/Conselho (C-65/90, Colect., p. I-4593, n.os 21 e 24).

12 — Este regulamento sofreu ligeiras alterações com a adopção do Regulamento (CE) n.º 3315/94 do Conselho, de 22 de Dezembro de 1944 (JO L 350, p. 9).

d) Períodos de condução e de repouso;

e) Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) sobre os serviços de transporte.

[...]»

«3. As disposições referidas no n.º 1 devem ser aplicadas aos transportadores não residentes nas mesmas condições que as que o Estado-Membro impõe aos seus próprios nacionais, a fim de impedir qualquer discriminação, manifesta ou dissimulada, com base na nacionalidade ou no lugar do estabelecimento.».

16. No mesmo dia em que o Conselho aprovou o Regulamento n.º 3118/93, adoptou também a Directiva 93/89, que obrigava os Estados-Membros a adaptar os seus sistemas de imposto sobre os veículos utilizados para o transporte rodoviário de mercadorias às taxas mínimas aplicáveis em função do número de eixos e do peso bruto máximo autorizado. O prazo de transposição terminava em 1 de Janeiro de 1995.

A designação dos impostos em cada Estado-Membro figura no artigo 3.º: para o Luxemburgo trata-se da «taxe sur lés véhicules automoteurs» e para a Alemanha do «Kraftfahrzeugsteuer.»

De acordo com o artigo 5.º:

«No tocante aos veículos matriculados nos Estados-Membros, os impostos referidos no artigo 3.º serão cobrados exclusivamente pelo Estado-Membro de registo.»

O Tribunal de Justiça anulou esta directiva, pelo facto de o Conselho ter cometido uma violação de formalidades essenciais, ao não ter consultado uma segunda vez o Parlamento depois de introduzir alterações no projecto da Comissão. Em simultâneo decidiu também manter provisoriamente todos os efeitos da directiva anulada até que o Conselho adoptasse uma nova directiva [13], o que só veio a acontecer em Junho de 1999 [14]. O prazo concedido para a transposição das disposições da directiva para o direito interno terminava em 1 de Julho de 2000. Nem o artigo 3.º, no que se refere à designação dos impostos sobre veículos no Luxemburgo e na Alemanha, nem o artigo 5.º, que o Finanzgericht Münster pede ao Tribunal de Justiça para interpretar, foram alterados pela Directiva 99/62.

13 — Acórdão de 5 de Julho de 1995, Parlamento/Conselho (C-21/94, Colect., p. I-1827, n.ºs 28 e 32).

14 — Directiva 1999/62/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Junho de 1999, relativa à aplicação de imposições aos veículos pesados de mercadorias pela utilização de certas infra-estruturas (JO L 187, p. 42).

V — O processo perante o Tribunal de Justiça

17. Apresentaram observações escritas neste processo, dentro do prazo estabelecido pelo artigo 20.° do Estatuto do Tribunal de Justiça, a recorrente no processo principal, o Governo francês e a Comissão.

O representante da administração recorrida, o agente do Reino Unido e o da Comissão compareceram à audiência, que teve lugar em 16 de Outubro de 2001, a fim de apresentarem oralmente as suas alegações.

VI — As questões submetidas

A — *Exame da primeira questão*

18. Com esta questão, o órgão de reenvio pretende saber se o artigo 6.° do Regulamento n.° 3118/93 se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que sujeita ao imposto sobre veículos automóveis o uso de camiões no seu território, no qual se encontra a base habitual dos referidos camiões, em virtude de estes estarem matriculados noutro Estado da União Europeia, onde dispõem de uma autorização de cabotagem.

19. A empresa recorrente no processo principal entende que esta pergunta merece uma resposta afirmativa, porque o imposto sobre os veículos automóveis foi pago no Estado-Membro de registo, que é o Luxemburgo. Neste Estado foram concedidas as licenças comunitárias e as autorizações de cabotagem para esses veículos depois de se comprovar, anualmente, que se respeitavam os requisitos exigidos, que incluem, designadamente, a determinação da sede da sociedade e do lugar de conexão dos veículos, bem como o respeito das normas técnicas e económicas. A recorrente afirma que a sua empresa não dispõe no Grão-Ducado de oficina própria nem de garagens para o estacionamento dos veículos pesados, mas considera que, se fosse necessário reunir estas condições para explorar uma empresa de transporte, as autoridades luxemburguesas não permitiriam que se dedicasse a esta actividade.

Mais alega que, para definir o centro de operações da empresa, se deve recorrer a várias circunstâncias objectivas, como por exemplo as seguintes: os veículos estão afectados, na sua maioria, ao estrangeiro; os períodos de repouso no Luxemburgo são, pelo menos, tão longos como na Alemanha; a matrícula e o pagamento do imposto sobre veículos automóveis são efectuados no Luxemburgo; os controlos técnicos bienais são realizados neste Estado; a compra do combustível é feita

no Luxemburgo, onde também estão segurados os camiões; os motoristas estão inscritos e segurados nesse país; a empresa utiliza licenças de transporte luxemburguesas, renovadas todos os anos; a legislação em vigor nesse Estado, relativa às condições de acesso à profissão, é respeitada; a sociedade é objecto de controlos regulares por parte das autoridades luxemburguesas e está sujeita a tributação no Luxemburgo.

20. O Finanzamt Borken apresentou observações orais no sentido de se opor à interpretação das normas comunitárias proposta pela Comissão. Sustenta que o Regulamento n.° 3118/93, que é de aplicação directa desde 1 de Janeiro de 1994, não impedia os Estados-Membros, antes de 1 de Janeiro de 1995, data em que deviam ter modificado a sua legislação interna para a adaptar à Directiva 93/89, de aplicarem a sua regulamentação relativa à matrícula de veículos.

21. O Governo francês reconhece que o imposto sobre os veículos automóveis não figura expressamente na lista do artigo 6.° do Regulamento n.° 3118/93, que define os domínios em que a realização dos transportes de cabotagem fica sujeita ao direito do Estado de acolhimento, mas salienta que a disposição é aplicável sem prejuízo da regulamentação comunitária. De facto, a cobrança pelos Estados-Membros dos impostos sobre veículos automóveis utilizados para o transporte de mercadorias foi regulada pela Directiva 93/89, cujo artigo 5.°, ao estabelecer que os impostos são cobrados exclusivamente pelo Estado-Membro de registo, não distingue os veículos que realizam transporte de cabotagem dos outros.

22. Na audiência, o agente do Reino Unido sustentou que o transporte de cabotagem constitui uma excepção à regra geral segundo a qual a cobrança do imposto sobre veículos automóveis é efectuada pelo Estado em cujo território são utilizados. À luz da finalidade do Regulamento n.° 3118/93, e tendo em conta que a matrícula dos veículos e a sujeição ao imposto vão a par, considera que o artigo 6.° se opõe a que a Alemanha exija o pagamento do imposto sobre os veículos da empresa recorrente no processo principal matriculados no Luxemburgo.

23. A Comissão afirma que o artigo 6.° do Regulamento n.° 3118/93 não permite que o Estado de acolhimento exija o imposto sobre veículos automóveis durante a vigência de uma autorização de cabotagem concedida pelo Estado de estabelecimento, independentemente do local da base habitual do veículo usado para o transporte durante esse período.

24. Para responder à questão convém precisar que, nos termos do artigo 92.°, n.° 1, do Decreto grão-ducal de 23 de Novembro de 1955, que regulamenta a circulação nas

vias públicas [15], está sujeito à obrigação de matrícula no Luxemburgo qualquer veículo pertencente a uma pessoa colectiva cuja sede esteja situada nesse Estado. Portanto, a sociedade Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituída e com sede no Luxemburgo, está obrigada a matricular aí os veículos da sua propriedade.

O Tribunal de Justiça confirmou, recentemente, que as sociedades têm o direito de exercer a sua actividade noutro Estado-Membro por intermédio de uma agência, sucursal ou filial, servindo a localização da sua sede estatutária, da sua administração central ou do seu estabelecimento principal para determinar, tal como a nacionalidade das pessoas singulares, a sua sujeição à ordem jurídica de um Estado-Membro [16].

25. O artigo 71.° CE impõe ao Conselho a obrigação de estabelecer as condições em que os transportadores não residentes podem efectuar serviços de transporte num Estado-Membro. Esta disposição implica a eliminação de todas as restrições relativas ao prestador de serviços em razão da sua nacionalidade ou da circunstância de se encontrar estabelecido num Estado-Membro que não seja aquele em que a prestação deve ser realizada.

15 — Mém. 1955, pp. 1413 e 1462.

16 — Acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273, n.° 18); de 10 de Julho de 1986, Segers (79/85, Colect., p. 2375, n.° 13); de 13 de Julho de 1993, Commerzbank (C-330/91, Colect., p. I-4017, n.° 13); de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 20); e de 9 de Março de 1999, Centros (C-212/97, Colect., p. I-1459, n.° 20).

O Conselho deu cumprimento a esta obrigação ao adoptar, em 1989, o Regulamento n.° 4059/89 e, depois da sua anulação pelo Tribunal de Justiça, ao aprovar o Regulamento n.° 3118/93, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1994. A partir desta data, os transportadores rodoviários de mercadorias definidos no artigo 1.° podem ser autorizados a efectuar transportes nacionais noutro Estado, por conta de outrem e a título temporário, designados transportes de cabotagem, sem aí disporem de sede ou de outro estabelecimento.

26. De acordo com o artigo 3.°, a Comissão atribui as autorizações de cabotagem aos Estados-Membros de estabelecimento, os quais, por sua vez, as concedem aos transportadores que as solicitem.

27. Uma vez obtida a autorização de cabotagem, a realização dos transportes de cabotagem está sujeita ao direito comunitário, com a reserva de que, segundo o artigo 6.°, o transportador também deve cumprir a regulamentação do Estado de acolhimento em diversos domínios enumerados taxativamente: a) preços e condições do contrato de transporte; b) pesos e dimensões dos veículos rodoviários; c) requisitos relativos ao transporte de determinadas categorias de mercadorias, nomeadamente mercadorias perigosas, géneros perecíveis, animais vivos; d) períodos de condução e de repouso; e) imposto sobre o valor acrescentado sobre os serviços de transporte.

28. Está provado que, durante o período em causa, a empresa recorrente no processo principal beneficiou de autorizações de cabotagem, atribuídas pela administração luxemburguesa, para efectuar transportes de mercadorias na Alemanha, por conta de outrem, razão pela qual o Regulamento n.º 3118/93 é aplicável. Vimos também que, ao enunciar as obrigações legais a que deve submeter-se no Estado-Membro de acolhimento o transportador que efectua actividades de cabotagem, o artigo 6.º não refere a regulamentação relativa à matrícula dos veículos nem a que prevê o pagamento do imposto sobre os veículos automóveis.

29. Consequentemente, consideramos que a Alemanha, enquanto país de acolhimento no que se refere aos transportes de cabotagem realizados pela empresa recorrente no processo principal, não pode obrigá-la a cumprir a sua legislação em matéria de registo e de pagamento do imposto sobre os veículos automóveis.

30. Esta solução, além de respeitar o direito comunitário, parece-nos a mais adequada, já que o transporte de cabotagem tem, por definição, um carácter temporário, ao exigir que o transportador não tenha no Estado-Membro de acolhimento a sua sede ou um estabelecimento. A cabotagem é, pela sua própria natureza, uma actividade limitada no tempo, por se tratar de prestações de serviços desprovidas do elemento de permanência que caracteriza a posse de uma sede. Seria contraproducente e, sobretudo, pouco rentável que as empresas tivessem de pagar o imposto sobre os veículos automóveis do Estado-Membro de acolhimento sempre que quisessem dedicar-se ao transporte de cabotagem.

O Tribunal de Justiça declarou que o carácter temporário das actividades em causa deve ser apreciado não apenas em função da duração da prestação, mas também em função da sua frequência, periodicidade ou continuidade [17].

31. O Finanzgericht Münster indica no seu despacho que a jurisprudência do Bundesfinanzhof exige que a base habitual de um veículo seja o local a partir do qual é directamente posto a circular na via pública e no qual, após a sua utilização, é estacionado, e, no caso de transporte inter-regional, o lugar em que são tomadas as decisões relativas à utilização do veículo, incluindo os períodos de repouso.

Podemos formular várias objecções contra a aplicação desta jurisprudência ao caso da sociedade Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl: em primeiro lugar, é anterior à adopção do Regulamento n.º 4059/89, cujo artigo 5.º tinha conteúdo igual ao do artigo 6.º do Regulamento n.º 3118/93 e não pôde, consequentemente,

17 — Acórdão de 30 de Novembro de 1995, Gebhard (C-55/94, Colect., p. I-4165, n.º 27).

ter em conta que os transportadores estabelecidos noutros Estados-Membros seriam autorizados a efectuar transportes nacionais sem necessidade de mudar a sede ou abrir um estabelecimento; em segundo lugar, dado que a cabotagem é uma operação de transporte nacional, o mais lógico é que, durante o período em que efectuam esse tipo de actividade na Alemanha, os veículos se integrem na circulação desse Estado e nele sejam estacionados; por último, numa empresa de tão reduzidas dimensões como parece ser a de A. Hoves no Luxemburgo, na qual uma ou duas pessoas tomam as decisões relativas à afectação dos veículos, e numa época em que as comunicações conheceram avanços tão consideráveis, a ideia de um centro de operações fixo parece ultrapassada.

32. É pacífico para ambas as partes que, ao longo do período em causa, a sociedade Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl beneficiou de autorizações para efectuar transportes de cabotagem na Alemanha, atribuídas pela administração luxemburguesa, e que essa sociedade não possui nenhum estabelecimento na Alemanha.

Não negamos que se suscitam dúvidas a respeito de saber se a sociedade recorrente no processo principal beneficiou de autorizações de cabotagem de dois meses, durante vários anos seguidos, tendo em conta que, em virtude do artigo 3.°, n.° 3, do Regulamento n.° 3118/93, cada autorização só pode ser utilizada para um veículo. Também estamos cépticos no que respeita ao facto de a empresa recorrente, que tem registados quinze veículos em seu nome no Luxemburgo, estar em condições de os explorar com oito motoristas. Além disso, se estes oito motoristas, residentes na Alemanha, são os únicos que se deslocam com os veículos até ao seu domicílio, porque razão pretende o Finanzamt Borken que o imposto seja pago pelos quinze veículos da empresa?

33. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um Estado-Membro tem o direito de tomar medidas destinadas a impedir que, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, alguns dos seus nacionais tentem subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional e a que os particulares possam, abusiva ou fraudulentamente, prevalecer-se das normas comunitárias [18].

34. Todavia, a Alemanha não parece ter utilizado as possibilidades de fiscalização

18 — V., nomeadamente, no domínio da livre prestação de serviços, os acórdãos de 3 de Dezembro de 1974, Van Binsbergen (33/74, Colect., p. 543, n.° 13); de 3 de Fevereiro de 1993, Veronica Omroep Organisatie (C-148/91, Colect., p. I-487, n.° 12); e de 5 de Outubro de 1994, TV10 (C-23/93, Colect., p. I-4795, n.° 21); em matéria de liberdade de estabelecimento, os acórdãos de 7 de Fevereiro de 1979, Knoors (115/78, Colect., p. 173, n.° 25); de 3 de Outubro de 1990, Bouchoucha (C-61/89, Colect., p. I-3551, n.° 14); e Centros, já referido, n.° 24; em matéria de livre circulação de mercadorias, o acórdão de 10 de Janeiro de 1985, Leclerc (229/83, Recueil, p. 1, n.° 27); em matéria de segurança social, o acórdão de 2 de Maio de 1996, Paletta (C-206/94, Colect., p. I-2357, n.° 24); em matéria de livre circulação de trabalhadores, o acórdão de 21 de Junho de 1988, Lair (39/86, Colect., p. 3161, n.° 43); em matéria de política agrícola comum, o acórdão de 3 de Março de 1993, General Milk Products (C-8/92, Colect., p. I-779, n.° 21); em matéria de direito das sociedades, o acórdão de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o. (C-367/96, Colect., p. I-2843, n.° 20).

que o Regulamento n.º 3118/93 reconhece à administração do Estado-Membro de acolhimento, partindo do princípio de que a autorização de cabotagem deve acompanhar o veículo e deve ser apresentada sempre que os agentes encarregados do controlo a solicitem. Por outro lado, o artigo 8.º obriga os Estados-Membros a coadjuvarem-se mutuamente na aplicação do regulamento e reconhece às autoridades do Estado de acolhimento, sem prejuízo de procedimentos de natureza penal, a faculdade de aplicar sanções, de modo não discriminatório, às infracções cometidas no seu território, por um transportador não residente, contra o regulamento ou a regulamentação comunitária ou nacional em matéria de transportes, durante um transporte de cabotagem. Estas sanções podem ir desde uma simples advertência até uma proibição temporária de efectuar transportes desta natureza no seu território, devendo as infracções e as sanções ser notificadas ao Estado de estabelecimento, o qual, depois de consultar a administração do Estado de acolhimento, pode aplicar a sanção de retirada da autorização de exercício da profissão de transportador rodoviário de mercadorias.

Se os poderes públicos alemães consideravam que a sociedade Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl estava a infringir as autorizações de cabotagem concedidas pelo Luxemburgo, deveriam ter actuado dentro das possibilidades que o Regulamento n.º 3118/93 lhes concede, em lugar de pretender impor a obrigação de pagar o imposto sobre os veículos automóveis relativamente aos quinze camiões, que já tinha sido cobrado no Luxemburgo, o que, mais do que uma obrigação legal estabelecida com carácter geral, parece uma sanção encoberta não prevista na regulamentação comunitária.

35. Consideramos, portanto, que o artigo 6.º do Regulamento n.º 3118/93 se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que sujeita ao imposto sobre veículos automóveis a utilização de camiões no seu território, onde têm a sua base habitual, pelo facto de estarem matriculados noutro Estado da União, que lhes concedeu uma autorização de cabotagem.

B — *Exame da segunda questão*

36. A redacção desta questão remete o Tribunal de Justiça para as disposições da lei alemã relativa ao imposto sobre veículos automóveis que cita expressamente, sem especificar o seu conteúdo. Estas normas são as que, por um lado, excluem da incidência do imposto os camiões matriculados noutro Estado-Membro e, por outro, negam essa vantagem aos veículos utilizados ilegalmente. A definição de uso ilegal figura no § 2, n.º 5, da lei e consiste na utilização do veículo na Alemanha sem que ele esteja matriculado nesse Estado quando a legislação vigente assim o exija.

O órgão jurisdicional nacional indica, todavia, que o § 1, n.° 1, ponto 2, segunda frase, segunda parte, da referida lei impõe, à luz da jurisprudência dos órgãos jurisdicionais superiores relativa ao local de base habitual de um veículo, a sujeição ao imposto na Alemanha, apesar de estar matriculado no estrangeiro. Acrescenta que resulta claramente da exposição dos fundamentos da norma que o legislador alemão, através da conexão com a base habitual em vez de com o local de registo, estabeleceu deliberadamente, com o objectivo de impedir possíveis casos de evasão fiscal, um critério de incidência distinto do do registo para situações como a da sociedade Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl.

Em nosso entender, o órgão jurisdicional nacional não se interessa tanto pela eventualidade de uma obrigação de matrícula dos veículos na Alemanha, que recairia sobre a sociedade recorrente no processo principal, como pela possibilidade dessa sociedade ser obrigada a pagar o imposto em mais do que um Estado, quando o país de acolhimento lhe aplica uma legislação que privilegia o local da base habitual do veículo, na interpretação que lhe foi dada pela jurisprudência alemã.

37. Por conseguinte, com esta questão o Finanzgericht Münster pretende saber se, em casos como o descrito na primeira questão, o artigo 5.° da Directiva 93/89 se opõe a uma legislação nacional que, depois de isentar do pagamento do imposto sobre veículos automóveis os veículos que estão matriculados noutro Estado-Membro, no qual o imposto já foi pago por este facto, afasta a aplicação dessa isenção técnica no caso de utilização ilegal, considerando-se verificada essa situação quando a base habitual do veículo estrangeiro se situa no seu território.

38. A recorrente no processo principal propõe que se responda afirmativamente à questão colocada.

39. O Finanzamt Borken sustenta que o artigo 5.° da Directiva 93/89 apenas pode abranger os casos de registo legal num Estado-Membro e que tal artigo não é aplicável à empresa luxemburguesa recorrente no processo principal.

40. A resposta que o Governo francês sugere dar a esta questão é a de que a Directiva 93/89 permite a cobrança do imposto sobre os veículos automóveis exclusivamente pelo Estado de registo legal.

41. O agente do Reino-Unido perfilha a posição da França e da Comissão. Alega

que o artigo 5.° da Directiva 93/89 é claro e que a atitude da Alemanha, que pretende dissociar o registo de um veículo num Estado-Membro do direito a sujeitá-lo ao imposto, é contrária à referida disposição comunitária.

42. Para a Comissão, o artigo 5.° da Directiva 93/89 não permite, quando um veículo está registado noutro Estado-Membro, que uma disposição nacional vincule a cobrança do imposto previsto no artigo 3.° à utilização ilegal do veículo, a qual consiste na circulação na via pública sem que previamente tenha sido matriculado nos termos da legislação do Estado de acolhimento.

43. O Tribunal de Justiça declarou que a Directiva 93/89 tem por objectivo a eliminação das distorções de concorrência entre as empresas de transportes dos diferentes Estados-Membros através da harmonização progressiva dos sistemas de tributação e da criação de mecanismos equitativos de imputação dos custos de infra-estruturas às transportadoras [19]. Para esse fim, o artigo 3.° contém uma lista taxativa dos impostos; o artigo 5.° dispõe que, quanto aos veículos matriculados na Comunidade, os impostos, cujo montante não pode ser inferior ao mínimo fixado no anexo, são cobrados exclusivamente pelo Estado-Membro de registo; e o artigo 7.° permite aos Estados-Membros manter ou introduzir portagens ou direitos de uso, com reserva de determinadas condições. É claro que a directiva liga indissociavelmente o direito de cobrar o imposto sobre os veículos automóveis ao registo e que prevê que um veículo apenas pode estar matriculado, e portanto sujeito a imposto, num só Estado.

44. O prazo de transposição para o direito interno fixado na directiva terminou em 1 de Janeiro de 1995. A Alemanha cumpriu a obrigação de modificar a sua legislação e, a partir dessa data, isenta da obrigação de pagar o imposto sobre os veículos automóveis os veículos estrangeiros matriculados noutro Estado-Membro que se encontrem no território alemão, sejam destinados exclusivamente ao transporte rodoviário de mercadorias e tenham um peso total em carga autorizado igual ou superior a 12 toneladas (que são os veículos abrangidos pela directiva).

Todavia, o legislador alemão foi mais longe e determinou que esta isenção técnica não podia abranger o uso ilegal de veículos, que se verifica quando eles são postos em

19 — Acórdão de 28 de Outubro de 1999, Pfennigmann (C-193/98, Colect., p. I-7747, n.° 30).

circulação na via pública, em território nacional, sem terem sido matriculados nos termos da legislação em vigor. Além disso, um veículo estrangeiro não pode ser autorizado a circular, nem sequer temporariamente, na Alemanha, se a sua base habitual se situar nesse Estado [20].

45. Concordamos com a Comissão em que o objectivo do artigo 5.° da Directiva 93/89 não é impedir que um Estado-Membro imponha as suas próprias exigências no que se refere ao respeito e à aplicação das condições de registo previstas pela sua legislação sobre transportes, na falta de harmonização dos critérios que regem o registo dos veículos destinados ao transporte rodoviário de mercadorias. Todavia, os conflitos que possam surgir por essa razão devem ser resolvidos no respeito do direito comunitário e não através da criação de um novo critério de incidência que seria, em qualquer caso, contrário à letra do artigo 5.° da directiva e ao objectivo da mesma.

46. Se a tese da administração alemã recorrida no processo principal pudesse prevalecer, uma sociedade como a Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, constituída e com sede no Luxemburgo, onde está legalmente obrigada a matricular os seus veículos e onde, por aplicação da directiva, deve pagar o imposto sobre os veículos automóveis, poderia ser obrigada a pagar, relativamente aos mesmos veículos, quando efectuasse transportes de cabotagem, um imposto da mesma natureza noutro Estado-Membro.

Tal situação é contrária ao artigo 5.° da Directiva 93/89 e constitui uma medida discriminatória em prejuízo dos prestadores de serviços de transporte estrangeiros, na medida em que os prestadores de serviços de transporte estabelecidos na Alemanha que matricularam os seus veículos nesse Estado pagam o imposto uma só vez.

47. Tendo em conta que apenas o Estado-Membro de registo tem legitimidade para cobrar o imposto sobre os veículos automóveis matriculados no seu território, deduzimos que o artigo 5.° da Directiva 93/89 se opõe a uma legislação nacional que, depois de isentar do pagamento do imposto os veículos matriculados noutro Estado-Membro, no qual o imposto já foi cobrado por este facto, afasta a aplicação dessa isenção técnica nos casos de utilização ilegal, considerando que esta situação se verifica quando a base habitual do veículo estrangeiro se situe no seu território.

20 — Esta é a solução a que chegamos depois de interpretarmos, *a contrario sensu*, o artigo 1.°, n.° 1, alínea b), do regulamento relativo à circulação internacional de veículos.

VII — Conclusão

48. Atendendo aos argumentos expostos, propomos ao Tribunal de Justiça que responda ao Finanzgericht Münster da maneira seguinte:

«1) O artigo 6.° do Regulamento (CEE) n.° 3118/93 do Conselho, de 25 de Outubro de 1993, que fixa as condições de admissão de transportadores não residentes aos transportes nacionais rodoviários de mercadorias num Estado-Membro, opõe-se a uma legislação nacional que sujeita ao imposto sobre veículos automóveis a utilização de camiões no seu território, onde têm a sua base habitual, pelo facto de estarem matriculados noutro Estado-Membro, no qual dispõem de uma autorização de cabotagem.

2) O artigo 5.° da Directiva 93/89/CEE do Conselho, de 25 de Outubro de 1993, relativa à aplicação pelos Estados-Membros dos impostos sobre certos veículos utilizados para o transporte rodoviário de mercadorias, bem como das portagens e direitos de uso cobrados pela utilização de certas infra-estruturas, não permite que uma legislação nacional, depois de isentar do pagamento do imposto sobre os veículos automóveis os que estão matriculados noutro Estado-Membro, no qual o imposto já foi cobrado por este facto, afaste a aplicação dessa isenção técnica nos casos de utilização ilegal, considerando-se verificada essa situação quando a base habitual do veículo estrangeiro se situe no seu território.»