

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 2 de julio de 2002 *

En el asunto C-115/00,

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

Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl

y

Finanzamt Borken,

una decisión prejudicial sobre la la interpretación de los artículos 6 del Reglamento (CEE) n° 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 (DO L 279, p. 1) y 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 infraestructuras (DO L 279, p. 32),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por el Sr. G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente, el Sr. P. Jann, las Sras. F. Macken y N. Colneric y el Sr. S. von Bahr, Presidentes de Sala, los Sres. C. Gulmann, D.A.O. Edward, A. La Pergola, J.-P. Puissochet, M. Wathelet (Ponente), R. Schintgen, V. Skouris y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl, por la Sra. B. Jansen-Weber y el Sr. A. Hoves, administradores de dicha sociedad;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Wolfcarius y el Sr. E. Traversa, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Borken, representado por el Sr. W. Busch, en calidad de agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. P. Whipple, Barrister, y de la Comisión, representada por la Sra. M. Wolfcarius, asistida por el Sr. A. Böhlke, expuestas en la vista de 16 de octubre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de noviembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 23 de febrero de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de marzo siguiente, el Finanzgericht Münster planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 6 del Reglamento (CEE) n° 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 (DO L 279, p. 1) y 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 infraestructuras (DO L 279, p. 32).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Andreas Hoves Internationaler Transport-Service Sàrl (en lo sucesivo, «sociedad Hoves») y el Finanzamt Borken, acerca de un impuesto sobre vehículos de tracción mecánica reclamado por este último en virtud del Derecho alemán por los camiones matriculados por la sociedad Hoves en Luxemburgo que ejercían una actividad de cabotaje en Alemania.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El Reglamento (CEE) n° 4059/89 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) instauró un primer régimen transitorio de cabotaje.
- 4 Dicho Reglamento preveía que, a partir del 1 de julio de 1990, cualquier transportista de mercancías por carretera por cuenta ajena establecido en un Estado miembro (en lo sucesivo, «Estado miembro de establecimiento»), de conformidad con su legislación, y que hubiera sido autorizado por éste para efectuar transportes internacionales de mercancías por carretera, sería admitido, a condición de disponer de una autorización de cabotaje, para efectuar transportes nacionales de mercancías por carretera por cuenta ajena con carácter temporal en otro Estado miembro (en lo sucesivo, «Estado miembro de acogida») sin disponer en él de una sede o de otro establecimiento.
- 5 El Reglamento fijaba un contingente comunitario de cabotaje correspondiente a cierto número de autorizaciones de cabotaje de dos meses de duración, que la Comisión podía aumentar cada año, y determinaba el modo de reparto de dichas autorizaciones entre los distintos Estados miembros. La Comisión concedía las autorizaciones de cabotaje a los Estados miembros de establecimiento. Seguidamente, las autoridades competentes de éstos las expedían a los transportistas que las solicitaran.
- 6 Este régimen transitorio era aplicable hasta el 31 de diciembre de 1992. En efecto, el artículo 9 del Reglamento n° 4059/89 disponía que el Consejo adoptara, antes del 1 de julio de 1992, un reglamento en el que se definiera el régimen definitivo de cabotaje que debía entrar en vigor el 1 de enero de 1993.

- 7 Mediante sentencia de 16 de julio de 1992, Parlamento/Consejo (C-65/90, Rec. p. I-4593), el Tribunal de Justicia anuló el Reglamento n° 4059/89 por vicios sustanciales de forma, pero mantuvo sus efectos hasta la adopción, en tiempo y forma, de una nueva normativa.

- 8 El 25 de octubre de 1993, el Consejo adoptó el Reglamento n° 3118/93, aplicable a partir del 1 de enero de 1994. Dicho Reglamento establecía que podía realizar transportes nacionales todo transportista de mercancías titular de la licencia comunitaria establecida en el Reglamento (CEE) n° 881/92 del Consejo, de 26 de marzo de 1992, relativo al acceso al mercado de los transportes de mercancías por carretera en la Comunidad, que tengan como punto de partida o de destino el territorio de un Estado miembro o efectuados a través del territorio de uno o más Estados miembros (DO L 95, p. 1).

- 9 El Reglamento n° 3118/93 regulaba un nuevo régimen transitorio de autorización y de contingentación comunitarios de transportes de cabotaje. Establecía un contingente comunitario correspondiente a un cierto número de autorizaciones de cabotaje de una duración de dos meses y determinaba el modo de reparto de tales autorizaciones entre los distintos Estados miembros. Con arreglo al mencionado Reglamento, el contingente debía aumentar anualmente en una proporción fija.

- 10 Con arreglo al artículo 12, apartado 2, del Reglamento n° 3118/93 el régimen de autorización y de contingentación comunitarios quedaría sin efecto el 1 de julio de 1998. El apartado 3, párrafo primero, de la mencionada disposición precisaba que, a partir de dicha fecha cualquier transportista no residente que cumpliera las condiciones del Reglamento podría efectuar, con carácter temporal y sin restricciones cuantitativas, transportes nacionales de mercancías por carretera en un Estado miembro en el que no contara con domicilio social u otro establecimiento.

- 11 El artículo 1, apartado 1, del Reglamento n° 3118/93 tiene el siguiente tenor literal:

«Todo transportista de mercancías por carretera por cuenta ajena que sea titular de la licencia comunitaria establecida en el Reglamento (CEE) n° 881/92 estará autorizado, en las condiciones que se establecen en el presente Reglamento, para efectuar transportes nacionales de mercancías por carretera, por cuenta ajena y con carácter temporal, en otro Estado miembro, denominados en lo sucesivo “transportes de cabotaje” y “Estado miembro de acogida” respectivamente, sin disponer en él de una sede o de otro establecimiento.»

- 12 El artículo 3, apartado 3, párrafos primero y segundo, del Reglamento n° 3118/93 dispone:

«La autorización de cabotaje se establecerá a nombre del transportista. [...] Sólo podrá utilizarse para un vehículo a la vez.

Por “vehículo” se entenderá todo vehículo de motor matriculado en un Estado miembro de establecimiento o todo conjunto de vehículos articulados cuyo vehículo de motor, por lo menos, esté matriculado en el Estado miembro de establecimiento, destinados exclusivamente al transporte de mercancías.»

- 13 Conforme al artículo 6, apartados 1 y 3, del Reglamento n° 3118/93, que está redactado en términos prácticamente idénticos a los del artículo 5, apartados 1 y 2, del Reglamento n° 4059/89:

«1. La realización de los transportes de cabotaje estará sujeta, sin perjuicio de la aplicación de la normativa comunitaria, a las disposiciones legales, reglamenta-

rias 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 [...];
- c) disposiciones relativas al transporte de determinadas categorías de mercancías, en particular, mercancías peligrosas, productos perecederos, animales vivos;
- d) tiempo de conducción y de descanso;
- e) impuesto sobre el valor añadido sobre 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.»

- 14 El 25 de octubre de 1993, el Consejo también adoptó la Directiva 93/89. Dicha Directiva tiene por objeto eliminar las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los Estados miembros gracias a la armonización de los sistemas de cobro y el establecimiento de mecanismos equitativos de imputación del coste de la infraestructura a los transportistas. En virtud de su artículo 13, apartado 1, párrafo primero, los Estados miembros debían adaptar sus Derechos internos a la Directiva antes del 1 de enero de 1995.
- 15 Así, el artículo 1, párrafo primero, de la mencionada Directiva prevé que si fuere necesario, los Estados miembros procederán, en particular, a la adaptación de sus sistemas de impuestos sobre los vehículos.
- 16 Según el artículo 2 de la Directiva 93/89, a efectos de ésta se entenderá por «vehículo» «el vehículo de motor o el conjunto de vehículos acoplados, destinados únicamente al transporte de mercancías por carretera y con un peso total en carga autorizado igual o superior a 12 toneladas».
- 17 Los impuestos sobre los vehículos a los que se refiere la Directiva 93/89 se enumeran en su artículo 3, apartado 1, disposición que menciona:

«— Alemania: Kraftfahrzeugsteuer,

[...]

— Luxemburgo: taxe sur les véhicules automoteurs

[...]»

18 El artículo 5 de la Directiva 93/89 dispone:

«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.»

19 Mediante sentencia de 5 de julio de 1995, Parlamento/Consejo (C-21/94, Rec. p. I-1827), el Tribunal de Justicia anuló la Directiva 93/89, pero mantuvo sus efectos hasta la adopción de una nueva normativa. Dicha normativa es la 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), que entró en vigor el 20 de julio de 1999.

Normativa nacional

20 La normativa nacional pertinente, tal como la describe el órgano jurisdiccional nacional en la resolución de remisión, es la siguiente.

21 Se trata, en primer lugar, de la Kraftfahrzeugsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica; en lo sucesivo, «KraftStG») cuyo artículo 1, titulado «Hecho imponible», prevé, en la versión vigente hasta el 31 de diciembre de 1994:

«1) Estarán sujetos al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica:

[...]

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

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

22 En la versión vigente con posterioridad al 1 de enero de 1995, la mencionada disposición de la KraftStG establece:

«1) Estarán sujetos al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica:

[...]

2. la posesión de vehículos extranjeros destinados a la circulación por carreteras públicas, siempre que dichos vehículos se encuentren en el territorio nacional. Quedarán 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/CEE del Consejo, de 25 de octubre de 1993 (DO L 279, p. 32), estén matriculados en otro Estado miembro de la Unión Europea; esto no se aplicará a los casos contemplados en el número 3;

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

- 23 Con arreglo al artículo 2 de la KraftStG, titulado «Definiciones, intervención de las autoridades de tráfico competentes en materia de circulación»:

«[...]

4. Un vehículo será extranjero si ha sido matriculado en otro Estado.
5. Se entenderá por utilización ilegal a los efectos de la presente 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. La sujeción al impuesto por utilización ilegal de un vehículo no se aplicará cuando la posesión del vehículo esté exenta del impuesto o ya se haya devengado éste de conformidad con el artículo 1, apartado 1, números 1 o 2.»

- 24 En segundo lugar, se trata de la Strassenverkehrs-Zulassungsordnung (Ordenanza relativa a los permisos de circulación de vehículos; en lo sucesivo, «StVZO»), cuyo artículo 18, titulado «Obligación de matriculación», tiene el siguiente tenor literal:

«Los vehículos con una velocidad máxima, determinada por su tipo de construcción, de más de 6 km/h y sus remolques (los vehículos arrastrados por otros de tracción mecánica, con excepción de los vehículos averiados que son remolcados y de los ejes de remolque) sólo podrán 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 (oficina de matriculación).»

- 25 El artículo 23, apartado 1, de la StVZO, titulado «Asignación de matrícula oficial», establece:

«La asignación de una matrícula oficial a un vehículo o a un remolque deberá ser solicitada por la persona con poder de disposición sobre los mismos a las autoridades administrativas (oficina de matriculación) en cuya demarcación el vehículo tenga su base habitual. [...]»

- 26 En tercer lugar, el artículo 1, apartado 1, del Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr (Reglamento relativo a la circulación internacional de vehículos; en lo sucesivo, «IntKfzVO»), de 12 de noviembre de 1934 (RGBl. 1934 I, p. 1137), en la versión en vigor durante el período de autos dispone:

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

[...]

- b) un certificado de matriculación en el extranjero y su base habitual no se halla en el territorio al que se aplica el presente Reglamento. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 27 Resulta de la resolución de remisión que la sociedad Hoves, constituida en Luxemburgo mediante escritura de 6 de junio de 1989, es una sociedad luxemburguesa con domicilio social en el Gran Ducado de Luxemburgo. Desde el 13 de septiembre de 1993, el Sr. Hoves es socio único de dicha sociedad. En un principio, era su administrador único. Posteriormente, mediante escritura notarial de 24 de marzo de 1998, la Sra. Bettina Jansen-Weber fue designada asimismo administradora. Ambos administradores están facultados para representar a la sociedad mancomunadamente. El Sr. Hoves es asimismo administrador de la sociedad alemana Hoves Speditionsgesellschaft mbH, con domicilio social en Rhede (Alemania) (en lo sucesivo, «GmbH»).
- 28 El objeto social de la sociedad Hoves es el transporte nacional e internacional de mercancías. Hasta finales de 1995, desarrollaba su actividad exclusivamente como transportista por cuenta de la GmbH. Las condiciones en las que se ejercía tal actividad estaban estipuladas en un contrato de 27 de enero de 1993. De conformidad con dicho contrato, la GmbH se encargaba de planificar la utilización de los vehículos y de la actividad de los conductores. Tras ejecutar las órdenes de transporte liquidaba a la sociedad Hoves mediante abono en cuenta.
- 29 Quince camiones estaban matriculados en Luxemburgo a nombre de la sociedad Hoves. Ésta pagaba por dichos vehículos el impuesto luxemburgués sobre

vehículos de tracción mecánica (taxe sur les véhicules automoteurs). Con arreglo al artículo 5 del Reglamento nº 4059/89, las autoridades luxemburguesas le concedieron autorizaciones de cabotaje. La sociedad empleaba a ocho conductores, todos ellos residentes en Alemania.

30 En el marco de un litigio fiscal relativo a los años 1993 y 1994, distinto del presente asunto principal y que está pendiente ante el Finanzgericht Köln (Alemania), el Bundesamt für Finanzen solicitó a las autoridades luxemburguesas su asistencia jurídica y administrativa con el fin de determinar la sede de la dirección de la sociedad Hoves. Mediante escrito de 12 de julio de 1996, la Direction luxembourgeoise des Contributions Directes [Dirección de Impuestos Directos de Luxemburgo] comunicó determinados datos de conformidad con la Directiva 77/799/CEE 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).

31 Según estos datos, tal como los expone el órgano jurisdiccional remitente, la sociedad Hoves no disponía en Luxemburgo ni de un taller propio ni de plazas de estacionamiento para sus camiones. Dado que su actividad en Luxemburgo se limitaba fundamentalmente a la gestión de las operaciones de transporte y, por tanto, las decisiones más importantes para la mencionada sociedad las adopta exclusivamente el Sr. Hoves, que tiene su domicilio en Alemania y permanece allí la mayor parte del tiempo, la sede de la dirección de la sociedad no se encuentra, en Luxemburgo, sino en Alemania, a efectos del artículo 3, apartado 6, del Convenio destinado a evitar la doble imposición y a establecer normas de asistencia administrativa mutua en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y en materia de impuesto sobre actividades económicas y de contribución territorial celebrado entre el Gran Ducado de Luxemburgo y Alemania el 23 de agosto de 1958 (BGBl. 1959 II, p. 1270), en su versión modificada de 15 de julio [léase: junio] de 1973 (BGBl. 1978 II, p. 111). No obstante, no se puede dar una respuesta clara a la cuestión de si las oficinas de Remich y Esch/Alzette (Luxemburgo) constituyen un centro de actividad con arreglo a dicho Convenio. Sí podría considerarse que existe un centro de explotación en Bertrange (Luxemburgo) desde el 9 de febrero de 1996.

32 Las autoridades fiscales alemanas se adhirieron al análisis de las autoridades luxemburguesas. Consideraron que la sede de la dirección de la sociedad Hoves se

encontraba en Rhede y evaluaron las bases imponibles a efectos del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los ejercicios comprendidos entre 1989 y 1995, del impuesto sobre el patrimonio correspondiente a 1992 y del impuesto sobre los salarios correspondiente a los ejercicios comprendidos entre 1989 y 1994. Las reclamaciones presentadas contra esta decisión todavía no habían obtenido respuesta en la fecha en que se dictó la resolución de remisión.

- 33 Asimismo, el Finanzamt Borken calculó las bases imponibles para la liquidación del impuesto correspondiente a los vehículos matriculados a nombre de la sociedad Hoves, determinando la cuota del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica para los períodos comprendidos entre 1991 y 1996. El recurso ante el Finanzgericht Münster se dirige contra las decisiones y liquidaciones relativas al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- 34 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que la base habitual en el sentido del artículo 23, apartado 1, de la StVZO, tal como lo interpreta la jurisprudencia, es el lugar desde el que el vehículo se incorpora directamente al tráfico por carreteras públicas y en el que permanece parado una vez concluida su ruta; en el transporte interregional, como en el asunto principal, es el centro de operaciones desde el que se decide la ruta del vehículo, incluidos los tiempos de descanso de los conductores. En el caso de autos, la base habitual de los vehículos se encontraba situada en Rhede.
- 35 El órgano jurisdiccional remitente afirma que al tener un lugar de estacionamiento habitual en Alemania, los vehículos deben estar matriculados en dicho país, con arreglo al artículo 18, apartado 1, de la StVZO. La sujeción al impuesto alemán sobre vehículos de tracción mecánica se basa en el artículo 1, apartado 1, número 2, de la KraftStG, hasta el 31 de diciembre de 1994, y en el artículo 1, apartado 1, número 2, párrafo segundo, segunda frase, de la KraftStG, en relación con el número 3, de la misma disposición, desde el 1 de enero de 1995. En efecto, los vehículos fueron objeto de una utilización ilegal a efectos del artículo 2, apartado 5, primera frase, de la KraftStG.

- 36 Según el órgano jurisdiccional remitente, ni de la normativa nacional ni de las normas del Convenio destinado a evitar la doble imposición de 23 de agosto de 1958 se desprende la existencia de una exención del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. El mencionado órgano jurisdiccional examina sucesivamente varias disposiciones nacionales y precisa que el Convenio bilateral en materia de impuestos sobre vehículos celebrado con el Gran Ducado de Luxemburgo (véase la Orden del Reichsminister der Finanzen —Ministro de Hacienda del Reich— de 1 de julio de 1930, RStBl. 1930, p. 454), también presupone una estancia meramente temporal de los vehículos en Alemania.
- 37 No obstante, el órgano jurisdiccional remitente tiene dudas sobre la conformidad de esta situación jurídica con las disposiciones comunitarias, en particular, con los artículos 6 del Reglamento n° 3118/93 y 5 de la Directiva 93/89.
- 38 El Finanzgericht Münster destaca que, con arreglo a la sentencia de 9 de marzo de 1999, Centros (C-212/97, Rec. p. I-1459), el domicilio social de una sociedad debe determinarse de conformidad con los estatutos de ésta. La sociedad Hoves tiene su domicilio social y un establecimiento en Luxemburgo y carece de pertinencia la cuestión de si su dirección se encuentra en el mismo lugar. Durante el período controvertido en el litigio principal, no tenía en Alemania ninguna filial, agencia, sucursal u otro centro secundario, en el sentido de un establecimiento fijo por tiempo indefinido, es decir, un centro de actividad a efectos fiscales. Ni la gestión de los vehículos de la sociedad Hoves por parte de la GmbH ni el domicilio de su administrador en el mencionado Estado miembro llevan a la conclusión de que existiera dicho establecimiento. Además, el Gran Ducado de Luxemburgo expidió las autorizaciones de transporte por carretera.
- 39 Por lo que se refiere al objetivo que trata de impedir la evasión fiscal y excluir los abusos, el órgano jurisdiccional nacional recuerda que la sociedad Hoves se limitó a aprovechar las posibilidades legales existentes dentro de la Comunidad Europea, aun cuando ello fuera asociado al objetivo de ahorrar impuestos pagando el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica en un Estado miembro con un régimen fiscal más favorable.

40 Habida cuenta de estos elementos, el Finanzgericht Münster decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Se opone el artículo 6 del Reglamento n° 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?»

Sobre la primera cuestión

41 Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 6 del Reglamento n° 3118/93 se opone a una normativa nacional de un Estado miembro de acogida que da lugar a la percepción por éste, del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de vehículos de transporte de mercancías por carretera por el hecho de que tales vehículos tienen su base habitual en el territorio de tal Estado miembro de acogida, aunque estén matriculados en el Estado miembro de establecimiento y

se utilicen en el Estado miembro de acogida para realizar una actividad de cabotaje por carretera al amparo de autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

- 42 Pronunciándose al mismo tiempo sobre ambas cuestiones, la sociedad Hoves propone que se les dé una respuesta afirmativa. Alega que el Ministerio de Transportes luxemburgués expidió licencias o autorizaciones de cabotaje comunitarias para todos los vehículos y que cada año comprobaba que se cumplían los distintos requisitos a los que se subordinaba su concesión, lo que incluía la determinación del domicilio de la sociedad, del lugar que servía de base a los vehículos así como la comprobación del respeto de las normas técnicas y económicas. Afirmar que la expedición de las autorizaciones de transporte en Luxemburgo carece de significado lleva a pensar que la acción del Ministerio de Transportes luxemburgués no es conforme con el Derecho comunitario, puesto que la concesión de licencias y el acceso al mercado de empresas de transporte están reguladas de forma armonizada a nivel europeo.
- 43 La sociedad Hoves no niega que nunca dispuso en Luxemburgo de un taller propio ni de plazas de estacionamiento para los vehículos pesados. Estima sin embargo que ello no era obligatorio. Es su opinión, si tales requisitos hubieran sido necesarios para explotar una empresa de transporte, el Ministerio de Transportes no le habría concedido las licencias correspondientes
- 44 Por lo que se refiere a la «base habitual» de un vehículo que permite determinar si hay que pagar o no el impuesto, la sociedad Hoves niega que su definición pueda ser el «centro de operaciones desde el que se decide la ruta del vehículo». En

efecto, si así fuera, cualquier empresa de transportes importante podría escapar a la sujeción al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica desplazando el departamento en el que se adoptan tales decisiones a un Estado miembro en el que el impuesto es inferior. Considera que aplicar en el caso de autos el criterio de sujeción previsto por la Ley alemana afectaría a numerosas sociedades de Europa, puesto que la GmbH administraba la afectación no sólo de los vehículos de la sociedad Hoves, sino también de sociedades de transporte con domicilio social en Italia, España y Portugal, en cuyo capital carecía de participación.

45 Según la sociedad Hoves, el centro de operaciones debe definirse en función de criterios objetivos. Destaca a este respecto que:

- Los vehículos estaban, en su gran mayoría, afectados al extranjero.

- Los tiempos de descanso de los vehículos pesados en Luxemburgo eran al menos tan largos como en Alemania.

- La matriculación y el abono del impuesto sobre vehículos se realizaban en Luxemburgo.

- Las inspecciones técnicas se llevaban a cabo en Luxemburgo.

- La mayor parte de las veces se llenaba el depósito de carburante en Luxemburgo.

- Los vehículos pesados se aseguraban en Luxemburgo, los conductores estaban inscritos y asegurados en dicho Estado miembro.

- Se utilizaban licencias luxemburguesas de transporte, que se solicitaban cada año.

- Se respetaban las normas y los requisitos de acceso a la profesión vigentes en Luxemburgo.

- La sociedad Hoves era objeto de controles regulares y sujeto pasivo del impuesto.

46 El Gobierno francés, en sus observaciones escritas, y el Finanzamt Borken, en sus observaciones orales formuladas durante la vista, alegan que el artículo 6 del Reglamento n° 3118/93 no se opone a una normativa nacional relativa al impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, aunque dé lugar a la percepción del impuesto sobre vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera matriculados en otro Estado miembro y a los que se ha expedido en éste una autorización de cabotaje. Afirman que el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica no está expresamente mencionado en dicha disposición, pero es aplicable «sin perjuicio de la normativa comunitaria». Los impuestos sobre

determinados tipos de vehículos utilizados para el transporte de mercancías por carretera fueron objeto de la Directiva 93/89, pero el plazo previsto para adaptar los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros a dicha Directiva no expiraba hasta el 1 de enero de 1995. Hasta entonces, el Reglamento n° 3118/93, en cuanto a tal, no se oponía a la aplicación de la normativa de los Estados miembros relativa a la imposición de los vehículos de tracción mecánica.

- 47 En sus observaciones formuladas en la vista, el Gobierno del Reino Unido alega que cada Estado miembro es competente para determinar las circunstancias en las que puede exigir la matriculación de un vehículo y someterlo a tributación. No obstante, afirma, el Derecho comunitario prevé determinadas excepciones a dicha libertad, entre las que figura el Reglamento n° 3118/93. Considera que exigir el pago del impuesto de circulación a un vehículo que utiliza las carreteras del Estado miembro con carácter temporal al amparo de una autorización de cabotaje va contra el objetivo del mencionado Reglamento, que es precisamente permitir el transporte temporal en otro Estado miembro.
- 48 La Comisión considera que, dado que las disposiciones contempladas en el artículo 6 del Reglamento n° 3118/93 son limitativas y no incluyen el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, dicho artículo se opone a la percepción del impuesto mencionado por el Estado miembro de acogida, mientras dure la autorización de cabotaje concedida por el Estado miembro de establecimiento, independientemente del lugar de estacionamiento habitual del automóvil utilizado para el transporte de mercancías por carretera durante el período de que se trata.
- 49 Destaca que la sociedad Hoves obtuvo autorizaciones de cabotaje, de dos meses de duración, que fueron expedidas sucesivamente durante varios años, pero añade que la regularidad de la concesión de las autorizaciones de cabotaje durante esos años por parte de las autoridades luxemburguesas no es el objeto del litigio. Alega a este respecto que, en su condición de Estado miembro de acogida,

la República Federal de Alemania puede comprobar si los transportes de cabotaje se efectúan debidamente y, en caso de irregularidad grave, adoptar sanciones o solicitar la intervención del Estado miembro de establecimiento. No obstante, no parece que se hayan realizado este tipo de actuaciones ante las autoridades luxemburguesas.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 50 Con arreglo al artículo 61 del Tratado CE (actualmente artículo 51 CE, tras su modificación), la libre prestación de servicios, en materia de transportes, se regirá por las disposiciones del título relativo a los transportes.
- 51 El artículo 75 del Tratado CE (actualmente artículo 71 CE, tras su modificación) prevé que, para la aplicación de la política común de transportes y teniendo en cuenta las peculiaridades de este sector, el Consejo debe establecer, según un procedimiento determinado, en particular las condiciones con arreglo a las cuales los transportistas no residentes podrán prestar servicios de transportes en un Estado miembro. El Consejo cumplió esta obligación adoptando sucesivamente los Reglamentos n^{os} 4059/89 y 3118/93, ambos sobre la base del artículo 75 del Tratado.
- 52 Los beneficiarios de la referida libertad de efectuar transportes nacionales en otro Estado miembro son, según el artículo 1 del Reglamento n^o 3118/93, «todo transportista de mercancías por carretera por cuenta ajena que sea titular de la licencia comunitaria establecida en el Reglamento (CEE) n^o 881/92». Este último Reglamento precisa, en su artículo 3, apartado 2, que la licencia comunitaria se expide a «todo transportista de mercancías por carretera por cuenta ajena que [...] esté establecido en un Estado miembro [...] de conformidad con la legislación de éste» y que «esté habilitado en dicho Estado miembro de conformidad con la legislación comunitaria y de dicho Estado relativa al acceso a la profesión de transportista, para realizar transportes internacionales de mercancías por carretera».

- 53 De ello se desprende que una sociedad como la sociedad Hoves, constituida con arreglo a la legislación luxemburguesa y habilitada, en el Gran Ducado de Luxemburgo, para realizar transportes internacionales de mercancías por carretera, forma parte de los beneficiarios de la libertad de efectuar transportes nacionales en otro Estado miembro, siempre y cuando obtenga autorizaciones de cabotaje concedidas por el Estado miembro de establecimiento, es decir, en el asunto principal, las autoridades luxemburgesas.
- 54 Con arreglo al artículo 6 del Reglamento n° 3118/93, la realización de los transportes de cabotaje está sujeta a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas vigentes en el Estado miembro de acogida en ciertos ámbitos. Resulta del tenor literal de dicha disposición que los ámbitos enumerados en el apartado 1, letras a) a e), del mismo constituyen una lista limitativa en la que no figuran ni la obligación de matricular el vehículo en el Estado miembro de acogida ni la de pagar en ese Estado el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- 55 Procede observar, a este respecto, que obligar al transportista a que matricule el vehículo en el Estado miembro de acogida equivaldría a negar la propia libre prestación del servicio de cabotaje por carretera, cuyo ejercicio supone, tal como establece el artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, del Reglamento n° 3118/93, que el vehículo de motor esté matriculado en el Estado miembro de establecimiento.
- 56 Asimismo, obligar a un transportista a pagar el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica en el Estado miembro de acogida cuando ya lo ha pagado en el Estado miembro de establecimiento, sería contrario al objetivo del Reglamento

n° 3118/93 que, según su segundo considerando, tiene por objeto eliminar todas las restricciones con relación al prestador de servicios por razón de su nacionalidad o de la circunstancia de que se halle establecido en un Estado miembro distinto de aquel en el que la prestación debe realizarse.

- 57 No es relevante a este respecto que, con arreglo a la jurisprudencia alemana, la base habitual de los vehículos, que justifica la percepción del impuesto alemán sobre vehículos de tracción mecánica, esté situada en Alemania debido a que es en ese Estado miembro donde se encuentra el centro de operaciones desde el que se decide la ruta del vehículo. Una sociedad como Hoves tenía, en efecto, derecho a colaborar con otra situada en otro Estado miembro y a confiar a esta última determinadas decisiones en materia de organización de los transportes sin dejar por ello de ser una sociedad que presta servicios de cabotaje por carretera.
- 58 En cualquier caso, el artículo 8, apartado 1, del Reglamento n° 3118/93 dispone que los Estados miembros se prestarán asistencia mutua para la aplicación de dicho Reglamento. Si las autoridades alemanas tenían dudas sobre la regularidad de las autorizaciones de cabotaje expedidas por las autoridades luxemburguesas, les deberían haber planteado esta cuestión para que, en su caso, volvieran a examinar la situación. En su condición de autoridades del Estado miembro de acogida, las autoridades alemanas no tenían, sin embargo, derecho a no respetar las licencias de cabotaje concedidas por el Estado miembro de establecimiento ni a imponer un requisito para el ejercicio del cabotaje por carretera que no estuviera previsto en el Reglamento n° 3118/93 (véanse, en este sentido, por analogía, las sentencias de 10 de febrero de 2000, FTS, C-202/97, Rec. p. I-883, apartados 51 a 56, y de 30 de marzo de 2000, Banks y otros, C-178/97, Rec. p. I-2005, apartados 38 a 43).
- 59 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que el artículo 6 del Reglamento n° 3118/93 se opone a una normativa nacional de un Estado miembro de acogida que da lugar a la percepción por éste del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de vehículos

de transporte de mercancías por carretera fundándose en que tales vehículos tienen su base habitual en el territorio del Estado miembro de acogida, aunque estén matriculados en el Estado miembro de establecimiento y se utilicen en el Estado miembro de acogida para realizar una actividad de cabotaje por carretera, al amparo de autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento.

Sobre la segunda cuestión

- 60 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, fundamentalmente, si el artículo 5 de la Directiva 93/89 se opone a una normativa nacional de un Estado miembro de acogida, en el sentido del artículo 1, apartado 1, del Reglamento n° 3118/93, que da lugar a la percepción por éste del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de vehículos de transporte de mercancías por carretera por el hecho de que tales vehículos tienen su base habitual en el territorio de dicho Estado miembro de acogida, aunque estén matriculados y abonen el impuesto contemplado en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva en el Estado miembro de establecimiento y se utilicen en el Estado miembro de acogida para realizar una actividad de cabotaje por carretera, al amparo de autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento.

Observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia

- 61 El Finanzamt Borken destaca el vínculo que existe entre el derecho de un Estado miembro a exigir la matriculación de un vehículo y el de requerir el pago del impuesto sobre dicho vehículo. Al no existir disposiciones comunitarias de armonización de los criterios que rigen la matriculación, dos Estados miembros pueden considerar que tal matriculación es necesaria en una situación determinada y, por consiguiente, exigir ambos el pago del impuesto. Afirma que el artículo 5 de la Directiva 93/89 no se opone a ello.

- 62 El Gobierno francés recuerda la finalidad de la Directiva 93/89 tal como se desprende de su primer considerando, a saber «la armonización de los sistemas de cobro». A su juicio, tal armonización adopta la forma de una atribución exclusiva del derecho a percibir el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica al Estado miembro de matriculación y, correlativamente, de una exención de los impuestos similares aplicables en los demás Estados miembros. Considera, a este respecto, que es evidente que el Estado de matriculación es el Estado de matriculación legal de los vehículos.
- 63 En la vista, el Gobierno del Reino Unido manifestó su acuerdo con el Gobierno francés y la Comisión. Propone que se responda a la segunda cuestión que el artículo 5 de la Directiva 93/89 se opone a normas nacionales que vinculan la sujeción al impuesto contemplado en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 93/89 a la utilización ilegal de un vehículo en las vías públicas cuando tal utilización ilegal se define como falta de matriculación.
- 64 La Comisión destaca que la Directiva crea un vínculo indisociable entre el derecho de imposición y la matriculación, sin inmiscuirse, no obstante, en la propia matriculación. Dado que todavía no se han armonizado los criterios que rigen la matriculación de los vehículos destinados al transporte de mercancías por carretera, los conflictos en esta materia son inevitables y deben ser resueltos. No autorizan, sin embargo, por sí mismos a romper el vínculo indisociable entre el derecho de imposición y la matriculación. No pueden dar lugar a la creación *contra legem* de hechos imposables de un tributo sobre los vehículos de tracción mecánica distintos del que resulta de la matriculación.
- 65 Por tanto, la Comisión estima que, con arreglo a la Directiva 93/89, el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es la consecuencia de la matriculación y no su sustituto. Propone, por consiguiente, que se responda a la cuestión que el artículo 5 de la Directiva 93/89 se opone, mientras dure la matriculación en otro

Estado miembro, a una norma nacional que vincula la percepción del impuesto a que se refiere el artículo 3 de la Directiva a la utilización ilícita del vehículo, a saber, a su utilización en las vías públicas sin estar debidamente matriculado de conformidad con la legislación sobre la circulación por carretera.

Respuesta del Tribunal de Justicia

- 66 El litigio principal resulta de un conflicto positivo de leyes en materia de matriculación de vehículos y, por consiguiente, de su imposición. Por un lado, la legislación luxemburguesa exige la matriculación de los vehículos de la sociedad Hoves en la medida en que dicha sociedad tiene su sede en Luxemburgo, mientras que, por otro, la legislación alemana impone la matriculación de los mismos vehículos por tener éstos su base habitual en Alemania. En razón del vínculo que existe entre la matriculación de los vehículos y su tributación, cada una de las legislaciones mencionadas dispone la percepción del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- 67 Procede observar, a este respecto, que con el objetivo de eliminar las distorsiones de la competencia entre las empresas de transporte de los Estados miembros, la Directiva 93/89 armonizó los sistemas nacionales de imposición a determinados vehículos industriales que superen un determinado peso total en carga.
- 68 Dicha Directiva determina importes mínimos que han de aplicarse en los impuestos sobre los vehículos de que se trata y establece que tales impuestos sólo puede percibirlos el Estado miembro de matriculación.

- 69 En efecto, resulta del sistema general de la Directiva 93/89 que ésta supone que exista un único Estado miembro de matriculación de los vehículos. Así, el artículo 5 dispone que los impuestos serán recaudados «únicamente por el Estado miembro de matriculación».
- 70 No obstante, la Directiva 93/89 no contiene ninguna norma de conflicto de leyes que permita determinar el Estado miembro competente en materia de matriculación.
- 71 Procede, sin embargo, observar que el objetivo del Reglamento n° 3118/93, que consiste en favorecer el desarrollo de la prestación del servicio de cabotaje por carretera, combinado con la armonización de los impuestos sobre determinados vehículos industriales llevada a cabo por la Directiva 93/89, no podría alcanzarse si el Estado miembro de acogida pudiera, basándose en que un vehículo está comprendido en el ámbito de aplicación de la ley nacional relativa a la imposición de vehículos, obligar a un transportista que utilice dicho vehículo para realizar una actividad de cabotaje, al amparo de autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento, a abonar, por ese vehículo, uno de los impuestos contemplados en el artículo 3, apartado 1, de la mencionada Directiva, cuando ya se ha pagado tal impuesto en el Estado miembro de establecimiento.
- 72 De ello se deduce que procede responder a la segunda cuestión que el artículo 5 de la Directiva 93/89 se opone a una normativa nacional de un Estado miembro de acogida, en el sentido del artículo 1, apartado 1, del Reglamento n° 3118/93, que da lugar a la percepción por éste del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de vehículos de transporte de mercancías por carretera por el hecho de que tales vehículos tienen su base habitual en el territorio del Estado miembro de acogida, aunque estén matriculados y abonen el impuesto contemplado en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva en el Estado miembro de establecimiento y se utilicen en el Estado miembro de acogida para realizar una actividad de cabotaje por carretera al amparo de autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento.

Costas

- 73 Los gastos efectuados por los Gobiernos francés y del Reino Unido, 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 planteadas por el Finanzgericht Münster mediante resolución de 23 de febrero de 2000, declara:

- 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 de un Estado miembro de acogida que da lugar a la percepción por éste del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de vehículos de transporte de mercancías por carretera por el hecho de que tales vehículos tienen su base habitual en el territorio de dicho Estado miembro de acogida, aunque estén matriculados en el Estado miembro de establecimiento y se utilicen en el Estado miembro de acogida para realizar una actividad de cabotaje por

carretera al amparo de las autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento.

- 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 infraestructuras, se opone a una normativa nacional de un Estado miembro de acogida, en el sentido del artículo 1, apartado 1, del Reglamento n° 3118/93, que da lugar a la percepción por éste del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica por la utilización de vehículos de transporte de mercancías por carretera por el hecho de que tales vehículos tienen su base habitual en el territorio del Estado miembro de acogida, aunque estén matriculados y abonen el impuesto contemplado en el artículo 3, apartado 1, de dicha Directiva en el Estado miembro de establecimiento y se utilicen en el Estado miembro de acogida para realizar una actividad de cabotaje por carretera al amparo de autorizaciones debidamente expedidas por el Estado miembro de establecimiento.

Rodríguez Iglesias	Jann	Macken
Colneric	von Bahr	Gulmann
Edward	La Pergola	Puissochet
Wathelet		Schintgen
Skouris		Cunha Rodrigues

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de julio de 2002.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias