



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 5 de septiembre de 2013¹

Asunto C-302/12

X

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«Legislación tributaria — Impuesto de matriculación de vehículos de motor — Libertad de establecimiento — Directiva 83/182/CEE — Viviendas y uso permanente de un vehículo en dos Estados miembros»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto, una vez más, el impuesto neerlandés sobre turismos y motocicletas, que en los últimos años ha ocupado al Tribunal de Justicia en varias ocasiones.²

2. En el presente asunto, dicho impuesto neerlandés de matriculación de vehículos de motor se aplica a una ciudadana de la Unión que mantiene una vivienda no sólo en los Países Bajos, sino también en Bélgica, y usa su vehículo en ambos Estados miembros. Por ello, ambos Estados miembros reclaman sus respectivos impuestos de matriculación de vehículos de motor. En consecuencia, en el presente procedimiento habrá que aclarar en qué medida dicha aplicación duplicada del impuesto de matriculación de vehículos de motor es conforme con el Derecho de la Unión.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/182/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte,³ titulado «Ámbito de aplicación», dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros autorizarán, en las condiciones fijadas a continuación, la importación temporal en régimen de franquicia de vehículos a motor destinados a circular por carretera [...] proveniente de un Estado miembro.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Véanse al respecto los asuntos C-114/11 (Notermans-Boddenberg), C-578/10 a C-580/10 (van Putten), C-91/10 (VAV-Autovermietung), C-42/08 (Ilhan) y C-242/05 (van de Coevering).

3 — DO L 105, p. 59; EE 09/01, p. 156.

Dicha franquicia comprenderá:

- los impuestos sobre el volumen de negocios, impuestos sobre consumos específicos y cualquier otro gravamen sobre el consumo;
- los impuestos mencionados en el Anexo.»

4. Las diferentes exenciones fiscales de los vehículos de turismo se regulan en los artículos 3 a 5 de la Directiva 83/182 y hacen referencia siempre a la «residencia normal», bien del particular que importa el vehículo, bien del usuario.

5. En extracto, el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 83/182 define la «residencia normal» de una persona como sigue:

«1. A los efectos de la presente Directiva, se entiende por “residencia normal” el lugar en que una persona vive habitualmente, es decir, durante un mínimo de 185 días por año civil, por razón de vínculos personales y profesionales, o, en el caso de una persona sin vínculos profesionales, por razón de vínculos personales que revelen la existencia de lazos estrechos entre dicha persona y el lugar en que habite.

[...]»

B. *Derecho nacional*

6. En el ejercicio controvertido, en los Países Bajos se aplicaba un impuesto sobre turismos y motocicletas con arreglo a la *Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992* (en lo sucesivo, «impuesto TM»).

7. Como ya consta al Tribunal de Justicia de otros asuntos,⁴ el impuesto TM se devenga con ocasión de la inscripción de turismos y motocicletas en el registro de matriculación neerlandés, y también con ocasión del inicio de la utilización de la red vial de los Países Bajos con un turismo o una motocicleta que no estén matriculados o no lo estén en los Países Bajos y que se hallen efectivamente a disposición de una persona física o jurídica domiciliada en los Países Bajos.

III. Procedimiento principal y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

8. Es objeto del procedimiento principal una liquidación del impuesto TM girada a X en relación con un vehículo adquirido y matriculado en Bélgica en el año 2004.

9. X, de nacionalidad belga, mantiene sendas viviendas en los Países Bajos y en Bélgica, que durante el año utiliza de forma alterna. En los Países Bajos trabaja además como ortodoncista.

10. En el año 2006, la administración tributaria neerlandesa constató que X tenía su domicilio en los Países Bajos y que circulaba por la red vial neerlandesa con un vehículo de turismo matriculado únicamente en Bélgica. A raíz de ello, liquidó a la contribuyente el impuesto TM, por importe de 17.315 euros. Previamente, con ocasión de la inscripción de su vehículo en el registro de matriculación belga, X ya había pagado un impuesto belga por importe de 4.975 euros.

4 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros (C-578/10 a C-580/10), apartado 6.

11. X impugnó la liquidación del impuesto TM ante las autoridades y los tribunales neerlandeses. El Hoge Raad der Nederlanden, que conoce actualmente del litigio, partiendo de los hechos constatados, entiende que X mantiene un domicilio tanto en los Países Bajos como en Bélgica y que usa el vehículo de forma permanente en ambos Estados miembros. Con este trasfondo, y con arreglo al artículo 267 TFUE, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿El ejercicio de las competencias tributarias por dos Estados miembros, en particular la aplicación de un impuesto de matriculación a un vehículo de motor, es ilimitado en una situación en la que un ciudadano de la Unión reside en dos Estados miembros en virtud de las legislaciones nacionales y utiliza de hecho con carácter permanente un vehículo de motor de su propiedad en ambos Estados miembros?»

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede tener el principio de proporcionalidad un efecto corrector en el marco de la aplicación de un impuesto de matriculación en un caso como el de autos y, de ser así, implica este principio que uno o los dos Estados miembros deben limitarse en el ejercicio de sus competencias tributarias? En ese caso, ¿de qué modo debe configurarse esta limitación?»

12. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas X, la República Helénica, el Reino de los Países Bajos y la Comisión.

IV. Apreciación jurídica

13. Con sus dos cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de un impuesto de matriculación de vehículos de motor por la puesta en circulación de un vehículo en el supuesto de que una ciudadana de la Unión sea considerada residente en dos Estados miembros, en virtud de las legislaciones nacionales, y utilice de forma permanente en ambos Estados miembros su vehículo, que ya fue matriculado y sometido a tributación en el otro Estado miembro.

14. Si bien las cuestiones prejudiciales no contienen información sobre las disposiciones del Derecho de la Unión que se desea interpretar, de la motivación de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la interpretación del Derecho primario (véase el apartado 2 *infra*). No obstante, coincido con la Comisión al considerar que el Tribunal de Justicia también debe abordar la interpretación de la Directiva 83/182 (véase el apartado 1 *infra*), a fin de proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil.⁵

1. Las exenciones fiscales de la Directiva 83/182

15. En primer lugar, procede examinar si la demandante en el procedimiento principal puede beneficiarse de una exención fiscal conforme a la Directiva 83/182 respecto del impuesto TM neerlandés.

a) Ámbito de aplicación

16. Esto exigiría primeramente que, en un supuesto como el controvertido, un impuesto de matriculación de vehículos de motor como el impuesto TM esté comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 83/182.

⁵ — Véanse respecto de esta facultad del Tribunal de Justicia, entre otras muchas, las sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9, y de 30 de mayo de 2013, Worten (C-342/12), apartado 30.

17. Conforme a su artículo 1, apartado 1, dicha Directiva se aplica a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y cualquier otro gravamen sobre el consumo, así como a los impuestos mencionados en el anexo de la Directiva, si bien el impuesto sobre el valor añadido regulado por el Derecho de la Unión, conforme al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 91/680/CEE,⁶ está excluido del ámbito de aplicación.

18. En el anexo se indica para el Reino de los Países Bajos únicamente el Motorrijtuigenbelasting conforme a la Wet op de motorrijtuigenbelasting de 21 de julio de 1966, que es un impuesto sobre vehículos de motor recaudado anualmente y que no es idéntico al impuesto TM.⁷

19. El impuesto TM no es un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del Derecho de la Unión, pues únicamente comprende los vehículos de motor y, por tanto, no es de aplicación general,⁸ pero podría tratarse, no obstante, de un impuesto sobre consumos específicos o de otro gravamen sobre el consumo en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/182.

20. Lamentablemente, la Directiva no define dichos conceptos, ni se encuentra hasta la fecha una definición en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

21. En el contexto de la Directiva 83/182, el concepto de impuesto sobre el consumo no puede interpretarse en el sentido de que únicamente se refiera a tributos sobre bienes de consumo inmediato, con exclusión de los bienes de consumo duradero.⁹ Y es que la Directiva tiene por objeto exclusivamente los medios de transporte, susceptibles de uso duradero. Por lo tanto, los gravámenes sobre el consumo en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/182 son de forma genérica tributos que gravan directamente al vehículo y que se devengan a consecuencia de su importación, pudiendo incluir, en principio, también un impuesto de matriculación de vehículos de motor.¹⁰

22. Sin embargo, para determinar en qué medida un impuesto de este tipo puede considerarse un gravamen sobre el consumo en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/182, debe diferenciarse entre los diferentes hechos imponible que grava un impuesto de matriculación de vehículos de motor. En efecto, el impuesto TM que aquí nos ocupa comprende, por una parte, la inscripción de un vehículo en el registro de matriculación y, por otra, su puesta en circulación en la red vial de los Países Bajos sin matriculación nacional. Ahora bien, en la medida en que el impuesto de matriculación de vehículos de motor grava la puesta en circulación de un vehículo en la red vial nacional, el hecho imponible se realiza con ocasión de la utilización del vehículo en el momento de cruzar la frontera. Por tanto, en un caso así la tributación es consecuencia directa de la importación del vehículo de motor.

23. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ya ha apreciado el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la Directiva 83/182 en dos procedimientos por incumplimiento, que tenían por objeto la liquidación de un impuesto de matriculación de vehículos de motor con ocasión del uso de un vehículo matriculado en otro Estado miembro.¹¹ Pues bien, la apreciación de un tal incumplimiento

6 — Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

7 — Véase la sentencia de 20 de septiembre de 2007, Comisión/Países Bajos (C-297/05, Rec. p. I-7467), apartado 12.

8 — Véanse mis conclusiones presentadas el 5 de septiembre de 2013, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, asunto pendiente ante este tribunal), puntos 112 y ss., en relación con el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE.

9 — Véanse, en sentido contrario, las conclusiones del Abogado General Mischo, presentadas el 27 de abril de 1989, Wisselink y otros (sentencia de 13 de julio de 1989, 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), puntos 43 y 44.

10 — Véanse en este sentido las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl presentadas el 4 de marzo de 2004 en el asunto Lindfors (sentencia de 15 de julio de 2004, C-365/02, Rec. p. I-7183), punto 56.

11 — Véanse las sentencias de 7 de junio de 2007, Comisión/Grecia (C-156/04, Rec. p. I-4129), y de 4 de junio de 2009, Comisión/Finlandia (C-144/08).

parte de la base de que la Directiva 83/182 es aplicable a los impuestos de matriculación de vehículos de motor cuando gravan la utilización de la red vial. Además, en otro procedimiento por incumplimiento el Tribunal de Justicia no siguió la opinión del Abogado General, que sostenía que los gravámenes sobre el consumo son de naturaleza distinta de los impuestos de matriculación.¹²

24. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la Directiva 83/183/CEE,¹³ aprobada con la misma fecha que la Directiva 83/182, tampoco se opone a la aplicación de la Directiva 83/182 a los impuestos de matriculación de vehículos de motor que gravan la puesta en circulación del vehículo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, es cierto que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183, que también se refiere a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo,¹⁴ no comprende los impuestos que no gravan la importación en cuanto tal, sino únicamente la matriculación o la utilización del vehículo.¹⁵ Ahora bien, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 83/183 muestra que el concepto de impuestos sobre el consumo en principio también puede incluir los impuestos de matriculación de vehículos de motor, dado que excluye expresamente de su ámbito de aplicación los impuestos relativos a la utilización de bienes, tales como los percibidos al matricular los vehículos automóviles. Por este motivo, la postura restrictiva del Tribunal de Justicia al definir los impuestos sobre el consumo en el sentido de la Directiva 83/183 posiblemente se deba únicamente a que el artículo 1, apartado 1, de ésta sólo incluye expresamente los otros impuestos sobre el consumo «normalmente» exigibles en la importación, mientras que los impuestos de matriculación de vehículos de motor no existen, ni mucho menos, en todos los Estados miembros.¹⁶

25. Finalmente, tampoco del proceso legislativo se desprende que el concepto de gravámenes sobre el consumo en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/182 no pueda comprender los impuestos de matriculación de vehículos de motor que gravan la puesta en circulación de un vehículo en la red vial nacional. Es cierto que la Comisión, en su propuesta, extendió expresamente el ámbito de aplicación a los impuestos de matriculación de vehículos de motor,¹⁷ lo que no se refleja en la Directiva aprobada. Pero esto, por una parte, se puede interpretar en el sentido de que el Consejo en el aquel momento no deseaba incluir el clásico impuesto de matriculación de vehículos de motor, que sólo gravaba el registro de un vehículo. Por otra parte, otra propuesta de la Comisión, en su artículo 1, apartados 1 y 2, califica los impuestos de matriculación expresamente de impuestos sobre el consumo.¹⁸

26. En consecuencia, la Directiva 83/182 comprende como gravamen sobre el consumo, en el sentido de su artículo 1, apartado 1, un impuesto de matriculación de vehículos de motor como el impuesto TM neerlandés, en la medida en que éste grava la puesta en circulación en la red vial nacional.

12 — Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 20 de enero de 2005, Comisión/Dinamarca (sentencia de 15 de septiembre de 2005, C-464/02, Rec. p. I-7929), punto 43, y la propia sentencia, apartados 75 y ss.

13 — Directiva del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (DO L 105, p. 64; EE 09/01, p. 161).

14 — Nota del traductor: En sus respectivas versiones en lengua española, la Directiva 83/182 utiliza en su artículo 1, apartado 1, la expresión «gravamen sobre el consumo», mientras que la Directiva 83/183 utiliza en su artículo 1, apartado 1, la expresión «impuestos sobre el consumo». Dado que en otras versiones lingüísticas la expresión utilizada es la misma en ambas Directivas (alemán «Verbrauchsabgaben», francés «taxes à la consommation», inglés «consumption tax»), en estas conclusiones trataremos ambas expresiones en lengua española como sinónimas, equivalentes ambas a la expresión alemana «Verbrauchsabgaben».

15 — Véanse, entre otras, las sentencias de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 47, y de 26 de abril de 2007, Alevizos (C-392/05, Rec. p. I-3505), apartado 49; véanse también mis conclusiones presentadas el 25 de enero de 2007 en el asunto Alevizos, puntos 50 a 56 y la jurisprudencia allí citada.

16 — Véase la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo de 14 de diciembre de 2012, Fortalecer el mercado único mediante la eliminación de las barreras fiscales transfronterizas a los vehículos de turismo COM(2012) 756 final, p. 5.

17 — Artículo 1 de la Propuesta de la Comisión de 30 de octubre de 1975 para una Directiva del Consejo relativa a las franquicias fiscales aplicables en el interior de la Comunidad en materia de importación temporal de determinados medios de transporte (DO C 267, p. 8).

18 — Artículo 1, apartados 1 y 2, de la Propuesta de la Comisión de 10 de febrero de 1998 para una Directiva del Consejo por la que se establece el régimen fiscal de los vehículos automóviles de turismo trasladados con carácter permanente a otro Estado miembro a raíz de un cambio de residencia o utilizados temporalmente en un Estado miembro distinto de aquel en que estén matriculados (DO C 108, p. 75).

b) Requisitos de la exención fiscal

27. A continuación procede examinar si X, en un caso como el del procedimiento principal, puede beneficiarse de una exención fiscal prevista en la Directiva 83/182.

28. Todas las franquicias previstas en la Directiva 83/182 para los vehículos de turismo, reguladas en sus artículos 3 a 5, exigen que la persona que importa el vehículo tenga su residencia normal en un Estado miembro distinto de aquel en que se produce la importación temporal.¹⁹ Por lo tanto, para que en el presente caso proceda aplicar alguna de dichas franquicias, X debería tener su residencia normal fuera de los Países Bajos.

29. Ahora bien, conforme a los hechos constatados por el órgano jurisdiccional remitente, X tiene una residencia tanto en los Países Bajos como en Bélgica. La residencia en los Países Bajos es incluso un requisito para aplicar el impuesto TM a la puesta en circulación.

30. Sin embargo, dichas comprobaciones, realizadas conforme al Derecho nacional y a los efectos del impuesto TM, no son decisivas en lo que concierne a la residencia normal determinante para las franquicias de la Directiva 83/182. A este respecto hay que destacar que, a los efectos de la Directiva 83/182, solamente puede haber una única residencia normal, que se define de modo uniforme para toda la Unión²⁰ en el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 83/182. Así se desprende, por una parte, de la definición de residencia normal en el propio artículo 7, apartado 1, y, por otra, del artículo 9, apartado 3, párrafo segundo, de la misma Directiva, con arreglo al cual, «para evitar la doble imposición», se impide que se reconozcan dos residencias en virtud de la aplicación del régimen especial establecido a favor del Reino de Dinamarca. La existencia de una única residencia a los efectos de la Directiva 83/182 se corresponde, además, conforme a sus considerandos primero y segundo, con la finalidad de dicha Directiva, que precisamente pretende la supresión de los obstáculos a la libre circulación derivados de regímenes fiscales. Como ya ha expuesto el Tribunal de Justicia, la residencia normal en el sentido de esta Directiva sirve, en consecuencia, para delimitar las competencias tributarias de los Estados miembros.²¹

31. Por tanto, aun cuando X, a los efectos del impuesto TM y conforme al Derecho nacional, tiene su residencia también en los Países Bajos, para decidir si se beneficia de una franquicia con arreglo a la Directiva 83/182 debe examinarse si su residencia normal en el sentido del artículo 7, apartado 1, no se sitúa fuera de los Países Bajos.

32. Dicho examen debe efectuarlo el órgano jurisdiccional remitente ponderando todos los elementos de hecho pertinentes que caracterizan cada supuesto de hecho a la luz de los criterios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.²² Así, a efectos de determinar el lugar de residencia normal, procede tomar en consideración tanto los vínculos profesionales y personales del interesado en un lugar determinado, como su duración.²³

33. Si el órgano jurisdiccional remitente comprueba de este modo que X tiene su residencia normal, en el sentido del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 83/182, en los Países Bajos, se excluirá una franquicia conforme a dicha Directiva. En caso contrario, el órgano jurisdiccional remitente deberá examinar los demás requisitos para las franquicias de los artículos 3 a 5 de la Directiva, pudiendo invocar X eventualmente incluso la eficacia directa de la Directiva.²⁴

19 — Véanse, en particular, el artículo 3, letra a), inciso aa); el artículo 4, apartado 1, letra a), inciso aa), y el artículo 5, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 83/182.

20 — Véase la sentencia de 2 de agosto de 1993, Comisión/Grecia (C-9/92, Rec. p. I-4467), apartado 8.

21 — Véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 1991, Ryborg (C-297/89, Rec. p. I-1943), apartados 13 a 16.

22 — Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de junio de 2007, Comisión/Grecia (C-156/04, Rec. p. I-4129), apartado 46.

23 — Véase, en particular, la sentencia de 7 de junio de 2007, Comisión/Grecia (citada en la nota 21), apartado 45 y la jurisprudencia allí citada.

24 — Véase la sentencia de 29 de mayo de 1997, Klattner (C-389/95, Rec. p. I-2719), apartado 35, referente al artículo 3 de la Directiva 83/182.

c) Conclusión parcial

34. Por lo tanto, debe responderse a la cuestión prejudicial, en un primer paso, que en una situación en que una ciudadana de la Unión es considerada residente en dos Estados miembros, en virtud de las legislaciones nacionales, y utiliza de forma permanente en ambos Estados miembros su vehículo, que ya fue matriculado y sometido a tributación en el otro Estado miembro, el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de un impuesto de matriculación de vehículos de motor por la puesta en circulación del vehículo si la residencia normal, en el sentido del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 83/182, de la interesada no se encuentra en el territorio nacional y se cumplen los demás requisitos para una exención fiscal de la Directiva 83/182.

2. El Derecho primario

35. Si se comprobase que en el procedimiento principal no se cumplen los requisitos para una exención fiscal conforme a la Directiva 83/182, o si tal cumplimiento únicamente tuviese como consecuencia una exención parcial,²⁵ desde la perspectiva del Derecho de la Unión se suscitaría también la cuestión de si el Reino de los Países Bajos tiene derecho a aplicar el impuesto TM a pesar de que la demandante en el procedimiento principal ya ha satisfecho en Bélgica un impuesto de matriculación.

36. Es cierto que la tributación de los vehículos automóviles por regla general es competencia de los Estados miembros, pero éstos deben ejercerla respetando el Derecho primario de la Unión.²⁶ En relación con dichas vinculaciones de los Estados miembros al Derecho primario existe una abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia, últimamente sobre todo en forma de autos.

37. Conforme a jurisprudencia reiterada, en principio no vulnera el artículo 90 CE (actualmente, artículo 110 TFUE) el hecho de que, cuando se establezca la residencia normal en el territorio de un Estado miembro, éste exija el pago de un impuesto de matriculación de vehículos de motor, con independencia de que ya se haya pagado un tributo análogo en otro Estado miembro.²⁷

38. Sin embargo, en el pasado el Tribunal de Justicia ha apreciado repetidamente que los Estados miembros han vulnerado las libertades fundamentales al aplicar los impuestos de matriculación sobre vehículos de motor.²⁸ Por lo tanto, a continuación habrá que examinar si la aplicación de un tributo como el impuesto TM neerlandés vulnera una libertad fundamental en caso de que la persona afectada ya haya satisfecho un impuesto de matriculación en otro Estado miembro.

39. Como la aplicación del impuesto TM guarda relación con el ejercicio de una actividad por cuenta propia de X como ortodoncista en los Países Bajos, realizará dicho examen a partir de la libertad de establecimiento del artículo 43 CE (actualmente, artículo 49 TFUE).

a) Restricción

40. El artículo 43 CE prohíbe las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Conforme al párrafo segundo de dicha disposición, la libertad de establecimiento comprende el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio. X tiene la nacionalidad belga, de modo que al ejercer su actividad como ortodoncista en los Países Bajos está amparada por la libertad de establecimiento.

25 — Véase al respecto lo dispuesto en el artículo 3, inicio, y en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 83/182.

26 — Véase, en este sentido, por ejemplo la sentencia van Putten y otros (citada en la nota 4), apartado 37 y la jurisprudencia allí citada.

27 — Sentencia de 7 de junio de 2007, Comisión/Grecia (citada en la nota 21), apartado 85 y la jurisprudencia allí citada.

28 — Véase el reciente auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10).

41. Con carácter general deben considerarse restricciones a la libertad de establecimiento aquellas medidas que prohíben, obstaculizan o restan interés al ejercicio de la libertad de establecimiento.²⁹ El hecho de que X, en virtud del uso de la red vial neerlandesa, deba pagar el impuesto TM constituye en principio una restricción de este tipo.

42. No obstante, el Tribunal de Justicia ha constatado repetidamente, en especial respecto de la libre circulación de trabajadores del artículo 39 CE, que no se garantiza que el traslado de actividades a un Estado miembro diferente deba ser neutro en materia de tributación. Una eventual desventaja en relación con la situación anterior a dicho traslado no es en principio contraria al artículo 39 CE, a condición, no obstante, de que no se aprecie una discriminación en relación con quienes ya se encontraban sujetos a dicha tributación.³⁰ En consecuencia, tan sólo deberá apreciarse una restricción a causa de la tributación en el Estado miembro de acogida cuando exista una discriminación frente a una situación comparable meramente nacional. Como los artículos 39 CE y 43 CE garantizan la misma protección jurídica,³¹ lo que antecede se aplica también a la libertad de establecimiento aquí pertinente.

43. Por lo tanto, conforme a jurisprudencia constante, un Estado miembro puede gravar con un impuesto de matriculación un vehículo automóvil matriculado en otro Estado miembro cuando el vehículo se destina a ser utilizado esencialmente en su territorio con carácter permanente o cuando de hecho se utiliza de tal manera.³² Mientras que en la jurisprudencia más antigua esto se consideraba una justificación de una restricción a una libertad fundamental,³³ en la jurisprudencia reciente el Tribunal de Justicia ha aclarado acertadamente que, en un caso, así no existe discriminación porque no se produce una diferencia de trato, pues en último término todas las personas que utilizan un vehículo de forma permanente en el territorio nacional, con o sin matrícula nacional, son tratadas del mismo modo.³⁴

44. En este contexto, la aplicación del impuesto TM no constituye ninguna restricción a la libertad de establecimiento de X si –como de hecho ha constatado el órgano jurisdiccional remitente, que conoce del asunto–³⁵ ésta utiliza el vehículo de forma permanente en los Países Bajos. Dado que la utilización del vehículo por X no está limitada en el tiempo en virtud de un contrato de alquiler,³⁶ mediante la aplicación del impuesto, X recibe en definitiva el mismo tratamiento que las personas que, en virtud de una matriculación nacional, utilizan un vehículo de forma permanente en los Países Bajos.

45. La constatación fáctica del órgano jurisdiccional remitente de que X también usa su vehículo de forma permanente en Bélgica no contradice lo que antecede. Conforme a la jurisprudencia, en primer lugar no existe un vínculo imperativo entre el domicilio de una persona y el lugar de utilización permanente.³⁷ Además, una utilización esencialmente permanente en un Estado miembro no significa

29 — Véase, entre muchas, la sentencia de 7 de marzo de 2013, DKV Belgium (C-577/11), apartado 31 y la jurisprudencia allí citada.

30 — Véanse, entre otras, las sentencias de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. Rec. p. I-4981), apartado 55; de 26 de abril de 2007, Alevizos (C-392/05, Rec. p. I-3505), apartado 76, y de 15 de septiembre de 2011, Schulz-Delzers y Schulz (C-240/10, Rec. p. I-8531), apartado 42.

31 — Véase la sentencia de 5 de febrero de 1991, Roux (C-363/89, Rec. p. I-273), apartado 23, referente a los artículos 48 CEE y 52 CEE.

32 — Sentencia van Putten y otros (citada en la nota 4), apartado 46 y la jurisprudencia allí citada.

33 — Véanse las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Nadin y Nadin-Lux (C-151/04 y C-152/04, Rec. p. I-11203), apartado 41, y de 23 de febrero de 2006, Comisión/Finlandia (C-232/03), apartados 44 a 47, y el auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C-242/05, Rec. p. I-5843), apartados 21 a 24.

34 — Véanse, en este sentido, la sentencia van Putten y otros (citada en la nota 4), apartado 50, y el auto de 27 de abril de 2012, Notermans-Boddenberg (C-114/11), apartado 27; en un sentido similar, la sentencia Comisión/Dinamarca (citada en la nota 12), apartado 78.

35 — Véase la sentencia Nadin y Nadin-Lux (citada en la nota 32), apartado 42.

36 — Véase al respecto el auto VAV-Autovermietung (citado en la nota 27), apartado 19 y la jurisprudencia allí citada.

37 — Véanse al respecto las sentencias Nadin y Nadin-Lux (citada en la nota 32) y de 23 de febrero de 2006, Comisión/Finlandia (citada en la nota 32), y el auto de 24 de octubre de 2008, Vandermeir (C-364/08, Rec. p. I-8087).

una utilización exclusiva e ininterrumpida en aquel país. Así, el Tribunal de Justicia también ha apreciado una utilización esencialmente permanente en un Estado miembro cuando, por ejemplo, el interesado se desplaza con su vehículo los días laborales a su puesto de trabajo sito en otro Estado miembro y, con ello, también utiliza habitualmente la red vial de éste.³⁸

46. Finalmente, el principio de proporcionalidad tampoco limita la doble aplicación de impuestos de matriculación de vehículos de motor por dos Estados miembros, como posiblemente suceda en el presente asunto. En efecto, cuando se aprecia una utilización esencialmente permanente y sin limitación temporal en el territorio nacional no ha de respetarse el principio de proporcionalidad, al contrario de lo que opina el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión. Conforme a la jurisprudencia, dicho principio sólo ha de respetarse si la aplicación del impuesto precisa de una justificación porque el vehículo no será utilizado esencialmente de forma permanente en el territorio nacional³⁹ o porque la utilización está sujeta a una limitación temporal.⁴⁰ En cambio, cuando se trata de una utilización permanente sin limitación temporal, como ya se ha expuesto,⁴¹ no existe ninguna restricción porque no se produce una desigualdad de trato, de modo que el impuesto no ha de valorarse según el baremo de la proporcionalidad.

47. De estos requisitos jurisprudenciales referentes a la compatibilidad de los impuestos de matriculación de vehículos de motor con las libertades fundamentales puede resultar un doble gravamen a cargo del ciudadano de la Unión por los impuestos de matriculación de vehículos de motor. Así, en el presente asunto, es posible que X, además del impuesto pagado en Bélgica por la matriculación, también deba pagar en los Países Bajos un impuesto por la puesta en circulación del vehículo en la red vial neerlandesa, especialmente si tiene allí su residencia normal en el sentido de la Directiva 83/182.

48. Aparte de que un doble gravamen de este tipo podría estar justificado por la utilización doble de las redes viales nacionales, de acuerdo con la jurisprudencia constante, las desventajas que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de la potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado CE.⁴² En ese sentido, incluso la doble imposición jurídica es en principio compatible con las libertades fundamentales, es decir, el gravamen del mismo acto por dos Estados miembros.⁴³ Por consiguiente, con mayor razón estará permitida a los Estados miembros una tributación que solamente conduzca a un doble gravamen económico (en este caso, por la utilización de un vehículo) por dos Estados miembros distintos. En efecto, el presente asunto no sería un caso de doble imposición jurídica, pues en los Países Bajos se aplica el impuesto por la utilización de la red vial neerlandesa, mientras que en Bélgica se aplica por la matriculación en aquel país.

49. No obstante, como ya se ha expuesto, el Derecho de la Unión establece mediante la Directiva 83/182 una cierta limitación al doble gravamen resultante de los impuestos de matriculación de vehículos de motor.⁴⁴ En la medida en que el vehículo se matricule en el Estado miembro de la residencia normal en el sentido de dicha Directiva, por regla general, en virtud de las franquicias previstas en la Directiva, se excluirá una imposición por la puesta en circulación del vehículo en otro Estado miembro.

38 — Véase el auto Notermans-Boddenberg (citado en la nota 33), apartados 29 y 30.

39 — Véase el auto van de Coevering (citado en la nota 32), apartados 26 y 27.

40 — Véase el auto de 22 de mayo de 2008, Ilhan (C-42/08), apartados 18 y 19.

41 — Véanse los puntos 43 y 44 *supra*.

42 — Véase, entre muchas, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Rec. p. I-13023), apartado 38 y la jurisprudencia allí citada.

43 — Véase la sentencia de 16 de julio de 2009, Damseaux (C-128/08, Rec. p. I-6823), apartados 26 y 27.

44 — Véanse los puntos 15 y ss. *supra*.

50. En definitiva, la liquidación del impuesto TM neerlandés a X no restringe su derecho de establecimiento garantizado por el artículo 43 CE.

b) Conclusión parcial

51. En consecuencia, en una situación como la del procedimiento principal, el Derecho primario no impide a un Estado miembro aplicar un tributo como el impuesto TM, aunque la contribuyente ya haya satisfecho un impuesto de matriculación en otro Estado miembro.

V. Conclusión

52. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

En una situación en que una ciudadana de la Unión mantiene una vivienda en dos Estados miembros y utiliza de forma permanente en ambos Estados miembros su vehículo, que ya fue matriculado y sometido a tributación en el otro Estado miembro, el Derecho de la Unión únicamente se opone a la aplicación de un impuesto de matriculación de vehículos de motor por la puesta en circulación del vehículo si la residencia normal, en el sentido del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 83/182, de la interesada no se encuentra en el territorio nacional y se cumplen los demás requisitos para una exención fiscal de la Directiva 83/182.