

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. ANTONIO TIZZANO

presentadas el 3 de julio de 2003 (1)

Asunto C-387/01

Harald Weigel y Ingrid Weigel

contra

Finanzlandesdirektion für Voralberg

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

«Libre circulación de trabajadores – Importación de automóvil personal – Impuesto sobre el consumo de carburante de los automóviles – Derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente – Exacciones fiscales discriminatorias – Impuestos sobre el volumen de negocios – Sexta Directiva sobre el IVA»

1. Mediante resolución de 20 de septiembre de 2001, el Verwaltungsgerichtshof (Austria) planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones mediante las cuales pregunta, fundamentalmente, si los artículos 12 CE, 23 CE, 25 CE, 39 CE y 90 CE, o bien las Directivas comunitarias sobre el IVA, se oponen a un régimen nacional que somete a tributación un vehículo importado de otro Estado miembro con ocasión de su matriculación, gravándolo en función del consumo de carburante, cuando dicho régimen tributario se aplica al automóvil personal de una persona que traslada su residencia de un Estado miembro a otro por razones de trabajo.

I. Marco jurídico

A. La normativa comunitaria

Las normas del Tratado

2. Como se sabe, el artículo 12 CE consagra la prohibición general de discriminación por razón de la nacionalidad en el ámbito de aplicación del Tratado. Posteriormente, dicho principio es objeto de aplicación, entre otros, en el artículo 39 CE, con arreglo al cual la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad supone la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. Como asimismo se sabe, los artículos 23 CE y 25 CE, que regulan el funcionamiento de la Unión Aduanera, prohíben la imposición, en el comercio entre los Estados miembros, de derechos de aduana de importación y de cualquier exacción de efecto equivalente.

4. En dicha prohibición se basa posteriormente el artículo 90 CE, párrafo primero, con arreglo al cual ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven los productos nacionales similares.

El Derecho derivado

– El régimen del IVA

5. Con arreglo al artículo 2 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo (en lo sucesivo, «Sexta Directiva sobre el IVA»), (2) están sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

«1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

6. El artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva sobre el IVA está formulado del siguiente modo:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

– El régimen de franquicias fiscales

7. La Directiva 83/183/CEE 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 (en lo sucesivo, «Directiva 83/183»), (3) tiene por objeto eliminar algunos obstáculos fiscales que pueden perturbar la libre circulación de personas dentro de la Comunidad. En el artículo 1 de la Directiva se define su ámbito de aplicación en los siguientes términos:

«1. Los Estados miembros concederán, en las condiciones y en los casos contemplados a continuación, una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios, de los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo normalmente exigibles en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro.

2. En la presente Directiva no se contemplan los derechos e impuestos específicos o periódicos relativos a la utilización de estos bienes en el interior del país, tales como, por ejemplo, los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles, los impuestos de circulación por carretera y los cánones de televisión.»

B. *La normativa nacional*

8. La Normverbrauchsabgabegesetz (Ley austriaca relativa al impuesto sobre el consumo normalizado de carburante; en lo sucesivo, «NoVAG») (4) establece el Normverbrauchsabgabe, un impuesto sobre el consumo normalizado de carburante de los automóviles (en lo sucesivo, «NoVA»). El NoVA se devenga con ocasión de la compraventa de un automóvil que todavía no ha sido matriculado en el territorio nacional (artículo 1, número 1, de la NoVAG), con ocasión de su arrendamiento comercial (artículo 1, número 2, de la NoVAG) o bien, en cualquier otro supuesto, con ocasión de la primera matriculación de un automóvil en el territorio nacional (artículo 1, número 3, de la NoVAG).

9. El deudor del impuesto es el vendedor o el arrendador en el caso de venta o de arrendamiento comercial (artículo 4, número 1, de la NoVAG), mientras que en los casos de primera matriculación es la persona a nombre de la cual se matricula el automóvil (artículo 4, número 2, de la NoVAG).

10. La base imponible del impuesto se define en el artículo 5 de la NoVAG, y se fija, en caso de compraventa, en el valor del automóvil calculado con arreglo al artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios).

11. En todos los demás casos, la base imponible viene determinada por el valor de mercado del automóvil, IVA excluido. Por regla general, dicho valor se calcula, en el caso de las importaciones intracomunitarias, tomando como referencia las cotizaciones Eurotax sobre precios nacionales: (5) por consiguiente, se trata, fundamentalmente, del valor medio entre el precio de adquisición y el precio de venta (excluidos el IVA y el NoVA), que corresponde, en general, al precio que podría obtenerse en el territorio nacional mediante la venta a un particular del vehículo importado.

12. El valor de mercado del automóvil a efectos del NoVA puede diferir con respecto a dicha media Eurotax en función de las condiciones de garantía y de servicio postventa, las reparaciones eventualmente necesarias, el equipamiento y el grado de desgaste del vehículo.

13. El precio de adquisición en el extranjero puede ser considerado de oficio como valor de mercado sobre el que se calcula el NoVA si no difiere de la cotización media Eurotax en más del 20 %. En caso contrario, el deudor del impuesto está obligado a justificar caso por caso la diferencia superior al 20 % con respecto a dicha cotización media.

14. Con arreglo al artículo 6, apartado 2, de la NoVAG, el tipo porcentual del impuesto para los automóviles varía en función del consumo de carburante, y asciende al valor del consumo de carburante en litros reducido en tres litros (en el caso de los vehículos diesel, en dos litros) y multiplicado por dos. Con arreglo al artículo 6, apartado 3, de la NoVAG, la cuota del impuesto no puede superar, en ningún caso, el 16 % de la base imponible.

15. Con arreglo al artículo 6, apartado 6, de la NoVAG, en los casos en que el hecho impositivo no esté sujeto al IVA en Austria, y por tanto la cuota del IVA no forme parte de la base imponible del NoVA, se aplica un incremento equivalente al 20 % del impuesto base.

16. Por consiguiente, en esencia el NoVA está compuesto por un impuesto base (en lo sucesivo, «NoVA-impuesto base») y, en su caso, un incremento (en lo sucesivo, «NoVA-incremento») que se adeuda cuando el hecho impositivo no lo constituye la compraventa del vehículo, sino otro supuesto no sujeto al IVA, entre los cuales está, en particular, la primera matriculación del vehículo en el país.

II. Hechos y procedimiento

17. Los esposos Weigel, nacionales alemanes originariamente residentes en Alemania, trasladaron su residencia al Land de Vorarlberg, en Austria, en 1996. El traslado de su residencia se produjo a raíz de la asunción por parte del Sr. Weigel de la dirección de la Vorarlberger Landesbibliothek (Biblioteca del Land de Vorarlberg).

18. Con ocasión del traslado de su residencia, cada uno de los demandantes llevó consigo su automóvil, solicitando su matriculación en Austria. En consecuencia, mediante resolución del Finanzamt Feldkirch de 2 de octubre de 1996 se aplicó a los esposos Weigel el NoVA por ambos automóviles, ya que en ambos casos se trataba de la primera matriculación en el territorio nacional (artículo 1, número 3, de la NoVAG).

19. La liquidación del impuesto dirigida al Sr. Weigel se refería a un automóvil de turismo de la marca «Mitsubishi Space Wagon GLXi» del año 1995. Como base imponible se tomó el valor de 187.000 ATS, establecido con arreglo a las cotizaciones de Eurotax. Mediante la aplicación de un tipo impositivo del 14 % se calculó un NoVA de 26.180 ATS. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6, apartado 6, de la NoVAG, se aplicó asimismo un incremento equivalente al 20 % del impuesto base, es decir, equivalente a 5.236 ATS. El importe total del impuesto, incluido el impuesto base y el incremento, ascendía, por tanto, a 31.416 ATS.

20. La liquidación del impuesto dirigida a la Sra. Weigel se refería a un automóvil de turismo de la marca «Nissan Sunny Y10 L2» del año 1993. Como base imponible se tomó el valor de 71.000 ATS, igualmente establecido con arreglo a la cotización de Eurotax. Tras la aplicación de un tipo impositivo del 9 % se calculó un NoVA de 6.390 ATS, al que se sumó un incremento de 1.278 ATS, alcanzando un importe total de 7.668 ATS.

21. Los esposos Weigel interpusieron un recurso ante el Verfassungsgerichtshof (Tribunal Constitucional austriaco), que denegó la tramitación de sus pretensiones y, a instancia de los demandantes, remitió el asunto al órgano jurisdiccional de lo contencioso-administrativo competente, el Verwaltungsgerichtshof, ante el cual los demandantes sostuvieron la incompatibilidad del régimen fiscal que se ha descrito con el Derecho comunitario.

22. Por considerar, por tanto, que la resolución del litigio requería la interpretación del Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional austriaco planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 39 CE (libre circulación de los trabajadores) o el artículo 12 CE (discriminaciones por razón de la nacionalidad), en el sentido de que constituye una infracción de dichas disposiciones imponer el pago del impuesto sobre el consumo normalizado de carburante (impuesto base más incremento) por un automóvil introducido en el territorio nacional con ocasión de un traslado de residencia desde el resto del territorio comunitario al territorio de la República de Austria motivado por un cambio de puesto de trabajo?

2) ¿Se opone el artículo 90 CE [...] o los artículos 23 CE [...] y 25 CE [...], a la percepción del impuesto sobre el consumo normalizado de carburante a que se hace referencia en la primera

cuestión prejudicial [...]?

3) ¿Es compatible con la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en la versión resultante de la Directiva 91/680/CEE 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), la percepción del incremento establecido como parte del impuesto sobre el consumo normalizado de carburante al que se hace referencia en la primera cuestión prejudicial?»

23. Presentaron observaciones escritas en el procedimiento seguido ante este Tribunal de Justicia los esposos Weigel, los Gobiernos austriaco, finlandés y danés, y la Comisión.

III. Análisis jurídico

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

24. Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional pregunta, fundamentalmente, si las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación de los trabajadores o la prohibición general de discriminación establecida en el artículo 12 CE se oponen a la imposición del NoVA a una persona que traslada su residencia dentro del mercado común por motivos de trabajo y, con ese motivo, lleva consigo su automóvil. Ahora bien, como veremos, los debates que se han producido en el curso del procedimiento aconsejan no limitar el análisis de la medida austriaca a las disposiciones del Tratado expresamente mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente, sino tener en cuenta asimismo algunas disposiciones de Derecho derivado contenidas en la Directiva 83/183 que persiguen básicamente el mismo objetivo.

25. Observo, con carácter preliminar, que la respuesta a la presente cuestión requeriría, en rigor, un planteamiento diferenciado por lo que respecta al NoVA-impuesto base y al NoVA-incremento (véanse los puntos 15 y 16 *supra*). Sin embargo, de este último me ocuparé, por sus especiales características tributarias, en el marco del análisis de la segunda cuestión, de modo que aquí puedo limitar el análisis al NoVA-impuesto base. En relación con éste, examinaré a continuación, por este orden, su compatibilidad con el artículo 39 CE y con la Directiva 83/183.

El NoVA y la libre circulación de los trabajadores

26. En opinión de los esposos Weigel, el régimen de que se trata es incompatible con el artículo 39 CE debido a que da lugar a una discriminación manifiesta de los trabajadores procedentes de otros Estados miembros. En efecto, sólo éstos están obligados a pagar el NoVA con ocasión de un cambio de residencia, mientras que un trabajador que traslade su residencia dentro del propio país no está obligado a pagar dicho impuesto.

27. Por su parte, los Gobiernos que presentaron observaciones proponen unánimemente que se dé una respuesta negativa a la primera cuestión, invocando en apoyo de dicha pretensión una serie de alegaciones que en buena parte también coinciden.

28. Alegan, en primer lugar, que, según la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, disposiciones nacionales no discriminatorias que sólo condicionen de manera indirecta el acceso de los trabajadores al mercado de trabajo no son un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores. (6) Ahora bien, el impuesto de que se trata no tiene ningún efecto directo sobre la posibilidad de los trabajadores procedentes de otros Estados miembros de acceder a un puesto

de trabajo en Austria.

29. En consecuencia, el NoVA debe considerarse como una de tantas disposiciones del ordenamiento jurídico nacional que debe tener en cuenta un trabajador migrante que se establece en otro Estado miembro y cuyas consecuencias negativas soporta en ocasiones debido a la falta de armonización comunitaria de las legislaciones nacionales.

30. En todo caso, alega especialmente el Gobierno austriaco, la imposición del NoVA no constituye una medida discriminatoria, ya que su aplicación a situaciones como la del caso de autos pretende, en realidad, garantizar la igualdad de trato fiscal entre los trabajadores nacionales, que pagan el NoVA en el momento de adquirir su automóvil, y los inmigrantes.

31. Por consiguiente, en la medida en que se trata en definitiva de una medida indistintamente aplicable, el pretendido obstáculo a la libre circulación de las personas, suponiendo que exista, está justificado por razones imperiosas de interés general, como la protección del medio ambiente, la seguridad viaria y la lucha contra la erosión de la base fiscal. En consecuencia, la medida de que se trata no puede considerarse contraria al artículo 39 CE.

32. Por su parte, la Comisión sólo se preocupa marginalmente por apreciar la conformidad del NoVA con el artículo 39 CE, ya que a su entender dicho tributo debe apreciarse principalmente a la luz de la Directiva 83/183.

33. En efecto, a juicio de la Comisión, dado que el NoVA es incompatible con dicha Directiva en la medida en que excede del coste administrativo de los trámites de matriculación del vehículo, resulta superfluo preguntarse también si es compatible o no con el artículo 39 CE, salvo –obviamente– en relación con la parte que no excede del coste del servicio prestado y que, por consiguiente, no es incompatible con la Directiva.

34. En todo caso, en opinión de la Comisión el NoVA no es, por lo que respecta a esa pequeña parte, contrario al artículo 39 CE. En efecto, también la Comisión considera que los eventuales inconvenientes derivados de dicho tributo no son el resultado de una discriminación entre los trabajadores nacionales y los procedentes de otros Estados miembros, sino la consecuencia inevitable de la inexistencia de medidas de armonización de las normas en materia de matriculación de automóviles y, por consiguiente, de las diferencias existentes entre las legislaciones nacionales. (7)

35. Por último, la Comisión observa que, dado su carácter no discriminatorio, el tributo austriaco de que se trata no puede considerarse tampoco, siempre en relación con la parte que no es contraria a la citada Directiva, incompatible con el artículo 12 CE.

36. Pasando a la apreciación de las tesis formuladas por las partes que intervinieron en el procedimiento, observo, en primer lugar, que, según una reiterada jurisprudencia, «al prohibir a todos los Estados miembros aplicar su Derecho de modo diferente por razón de la nacionalidad en el ámbito de aplicación del Tratado, los artículos 7 y 48 [del Tratado; actualmente artículos 12 CE y 39 CE, tras su modificación] no se refieren a las posibles desigualdades de trato que pueden resultar, entre un Estado miembro y otro, de las divergencias existentes entre las legislaciones de los diferentes Estados miembros, siempre que éstas afecten a todas las personas sujetas a su aplicación según criterios objetivos y sin tener en cuenta su nacionalidad». (8)

37. Ahora bien, al igual que a los Estados miembros que intervinieron en el presente procedimiento, también a mí me parece que esto es precisamente lo que sucede en el presente caso como consecuencia de la imposición en Austria, pero no en otros Estados miembros, y señaladamente en Alemania, de un impuesto sobre el consumo de carburante de los automóviles.

En efecto, dicha divergencia da lugar, aunque sea de manera indirecta, a un indudable empeoramiento de las condiciones de circulación de las personas, pero esto es –precisamente– la consecuencia inevitable de la aplicación al trabajador migrante de la legislación del país de destino.

38. Ahora bien, lo que interesa subrayar a efectos del presente procedimiento es que la aplicación de dicha legislación se basa en un criterio, como es la primera matriculación de un vehículo en el país, que puede considerarse sin más –por retomar las expresiones utilizadas por el Tribunal de Justicia– como un criterio objetivo y no discriminatorio.

39. Así pues, de la citada jurisprudencia se desprende directamente que un impuesto como el NoVA-impuesto base no es contrario al artículo 39 CE.

El NoVA y la Directiva 83/183

40. Paso ahora a examinar si, tal como alegan los demandantes en el procedimiento principal y la Comisión, el impuesto controvertido es contrario a la Directiva 83/183 y, en particular, a su artículo 1, apartado 1, con arreglo al cual los Estados miembros deben conceder una franquicia de los impuestos sobre el volumen de negocios, de los impuestos sobre consumos específicos y de otros impuestos sobre el consumo en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estados miembros.

41. En realidad, dicha cuestión no es objeto de una petición específica por parte del órgano jurisdiccional nacional; sin embargo, se encuentra en el centro de un amplio debate que tuvo lugar en la vista y no puede, por tanto, ignorarse porque, como se sabe, «el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones de Derecho comunitario sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales». (9)

42. En consecuencia, en opinión de los esposos Weigel el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183 se aplica también al NoVA, ya que éste es en realidad, a su entender, un impuesto sobre el volumen de negocios.

43. A la misma conclusión llega la Comisión, al menos en la medida en que el NoVA-impuesto base excede del coste administrativo de la matriculación del automóvil. En efecto, la disposición de la Directiva prohíbe no sólo los impuestos que obstaculizan directamente las importaciones de bienes, sino también los que gravan operaciones estrechamente relacionadas con la propia importación, y esto es, precisamente, lo que sucede en el caso de la matriculación de un vehículo.

44. Tampoco cabe invocar en sentido contrario, en opinión de la Comisión, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva, que excluye de la franquicia los «derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles». En efecto, la exención fiscal establecida mediante el artículo 1 de esa disposición constituye una aplicación del principio de libre circulación de personas, por lo que las excepciones del artículo 1, apartado 2, deben interpretarse de manera restrictiva. En particular, así debe ser la interpretación del concepto de «derechos percibidos al matricular los vehículos», que debe comprender únicamente los derechos destinados a cubrir los costes de matriculación.

45. En ese sentido apuntan también, por lo demás, las versiones francesa e inglesa de la Directiva. En efecto, la primera de ellas habla de «droits» y no de «taxes»; la segunda utiliza el término «fees», que se refiere a las tasas percibidas a cambio de un servicio.

46. Diré de inmediato que esta interpretación literal no me convence, y que me parece más

persuasiva la conclusión opuesta a la que llegaron los Estados miembros que presentaron observaciones en el presente procedimiento.

47. En efecto, también yo considero, al igual que los Gobiernos austriaco, danés y finlandés, que impuestos como el NoVA-impuesto base, percibidos con ocasión de la matriculación de un automóvil, no constituyen «impuestos sobre el volumen de negocios, [...] impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos sobre el consumo normalmente exigibles en la importación definitiva, por un particular, de bienes personales procedentes de otro Estado miembro» y que, por tanto, deben considerarse excluidos del ámbito de aplicación de la franquicia prevista en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 83/183.

48. En efecto, observo, en primer lugar, al igual que el Gobierno austriaco, que en realidad el NoVA no parece formar parte de los «impuestos [...] normalmente exigibles en la importación definitiva» de un bien personal en el sentido de dicha disposición, ya que el impuesto austriaco se exige, en cambio, *con ocasión de la matriculación*. Para captar la diferente naturaleza del NoVA con respecto a los impuestos a los que se refiere la Directiva, basta considerar el supuesto de la importación de un automóvil de colección o, en todo caso, de un vehículo no destinado a circular por la red viaria pública. En efecto, en ese caso no se adeudaría impuesto alguno.

49. Por otro lado, comparto la postura del Gobierno finlandés cuando observa que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 83/183 excluye de la franquicia fiscal correspondiente a la importación definitiva de bienes personales todos aquellos «impuestos [...] relativos a la utilización de estos bienes en el interior del país». En efecto, también yo considero que un impuesto como el NoVA grava específicamente *la utilización* de un automóvil *en el interior del país* y no, en cambio, su mera importación (basta pensar, precisamente, en la exención, a la que acabo de referirme, de los vehículos de colección o, en todo caso, no destinados a la circulación).

50. Por consiguiente, en mi opinión dichos impuestos deberían calificarse más bien como «derechos e impuestos específicos o periódicos relativos a la utilización de estos bienes en el interior del país, tales como, por ejemplo, los derechos percibidos al matricular los vehículos automóviles, los impuestos de circulación por carretera», excluidos de manera expresa de la franquicia en virtud del artículo 1, apartado 2, de la propia Directiva.

51. Por otro lado, observo, al igual que los Gobiernos austriaco y finlandés, que una interpretación que excluya la obligación para los Estados miembros de conceder una franquicia del NoVA con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la citada Directiva sobre franquicias fiscales es plenamente coherente con la Propuesta de Directiva 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. (10)

52. En efecto, según dicha Propuesta la adopción de una Directiva que prohíba a los Estados miembros imponer «impuestos de matriculación y/u otros impuestos sobre el consumo a los vehículos automóviles de turismo matriculados en otros Estados miembros o introducidos en su territorio con carácter permanente a raíz del traslado de la residencia normal de un particular» (artículo 1) se hace necesaria precisamente debido a la insuficiencia del régimen establecido por la Directiva 83/183 (considerandos cuarto, quinto y séptimo).

53. Y no sólo eso. Me parece correcto lo que sostiene el Reino de Dinamarca, según el cual afirmar, como hace la Comisión, que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 83/183, al exceptuar los «derechos percibidos al matricular los vehículos», se refiere únicamente a los impuestos destinados a cubrir los costes administrativos, equivaldría a atribuir a dicha disposición un alcance de mero pleonasma. En efecto, es bien sabido que la recuperación de los gastos derivados de la ejecución de un trámite administrativo que en sí mismo no es contrario al Derecho comunitario,

como en el presente caso la matriculación de un vehículo destinado a ser utilizado en el territorio nacional, constituye una medida compatible con el Tratado.

54. Por último, la tesis de la Comisión me parece difícilmente compatible con las observaciones que el propio Tribunal de Justicia tuvo ocasión de realizar –en relación, debe señalarse, precisamente con el NoVA austriaco– en su reciente sentencia *Cura Anlagen*. En efecto, en aquella ocasión el Tribunal de Justicia reiteró que, puesto que la tributación de los vehículos automóviles todavía no ha sido armonizada a escala comunitaria, los Estados miembros pueden ejercer libremente su competencia tributaria en este ámbito, siempre que la ejerzan respetando el Derecho comunitario. (11)

55. En conclusión, considero que la imposición de un tributo como el NoVA-impuesto base a un trabajador migrante que se establece en Austria procedente de otro Estado miembro e importa en ese país su vehículo no es incompatible con el régimen de las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas, por particulares, de bienes personales procedentes de un Estado miembro establecido mediante la Directiva 83/183/CEE y, especialmente, mediante su artículo 1.

56. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión en el sentido de que una medida nacional consistente en la imposición de un tributo como el NoVA-impuesto base, devengado con ocasión de la primera matriculación en el territorio nacional de un automóvil y calculado en función del valor del mismo y de su consumo de carburante, a un trabajador migrante que se establece en Austria procedente de otro Estado miembro e importa en este país su vehículo, matriculándolo en el mismo, no es contraria al artículo 39 CE. Dicha imposición tampoco es contraria al régimen de las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas, por particulares, de bienes personales procedentes de un Estado miembro establecido mediante la Directiva 83/183/CEE y, especialmente, mediante su artículo 1.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

57. Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente plantea en realidad al Tribunal de Justicia dos cuestiones distintas, que deben tratarse por separado. En primer lugar, pregunta si el impuesto controvertido constituye un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE. En segundo lugar, pregunta, fundamentalmente, si la legislación austriaca de que se trata da lugar a un tributo interno discriminatorio y, por consiguiente, contrario al artículo 90 CE y, de ser así, en qué medida.

a) El NoVA y los artículos 23 CE y 25 CE

Alegaciones de las partes

58. Los esposos Weigel proponen, de un modo no siempre inequívoco, que se responda afirmativamente a dicha cuestión, pues consideran que la medida austriaca es contraria a la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana.

59. En efecto, en su opinión, en la medida en que grava un automóvil con ocasión de su primera matriculación en el territorio nacional, el NoVA afecta directamente a la importación de una mercancía; por consiguiente, tiene un efecto equivalente a un derecho de aduana y, como tal, es contrario a los artículos 23 CE y 25 CE.

60. En cualquier caso, consideran que el NoVA no debería aplicarse en el caso de autos, ya que, con arreglo al artículo 2 del Reglamento nº 918/83, relativo a las franquicias aduaneras concedidas en el momento del despacho a libre práctica de mercancías en la Comunidad, (12) «los bienes y efectos personales importados por personas físicas que trasladen su residencia normal

al territorio aduanero de la Comunidad, serán admitidos con franquicia de derechos de importación». En efecto, según los esposos Weigel, este régimen de franquicias debería aplicarse también en los supuestos de un traslado de residencia en el interior de la Comunidad, ya que de lo contrario se dispensaría un trato menos favorable, sin ninguna justificación, a los traslados de residencia intracomunitarios que a los que suponen el paso de la frontera aduanera comunitaria.

61. En cambio, los Gobiernos austriaco y finlandés, así como la Comisión, consideran que el NoVA y el incremento no son derechos de aduana ni exacciones de efecto equivalente, sino que forman parte de un sistema general de tributos internos. En efecto, gravan todos los vehículos, ya hayan sido adquiridos dentro del Estado o en el extranjero, según criterios objetivos y no discriminatorios (en el presente caso, la matriculación en Austria). Por consiguiente, ambas medidas fiscales están fuera del ámbito de aplicación de la prohibición establecida en los artículos 23 CE y 25 CE, y deben apreciarse más bien con arreglo al artículo 90 CE.

62. Por mi parte, debo observar, con carácter preliminar, que el Reglamento nº 918/83 invocado por los demandantes en el procedimiento principal no me parece que constituya un parámetro de apreciación válido a efectos del presente procedimiento. En efecto, dicho Reglamento se aplica en el marco de la importación de bienes procedentes de un país no comunitario, y por lo tanto no es en modo alguno idónea para ser aplicada en el contexto diferente del traslado de bienes en el interior de la Comunidad.

63. En cambio, la cuestión sobre la que hay que interrogarse, como he señalado, es la de si un impuesto como el NoVA (impuesto base e incremento) debe calificarse o no como un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE, en cuyo caso sería contrario, como tal, a uno de los principios fundamentales de la integración comunitaria, a saber, el de la libre circulación de mercancías en el interior del mercado común.

64. A este respecto, recuerdo que, según una reiterada jurisprudencia, la prohibición de los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente se extiende a «toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera». (13)

65. Por consiguiente, para responder a la primera parte de la cuestión de que se trata es necesario determinar si el NoVA es o no una carga pecuniaria que grava las mercancías debido a su paso por la frontera.

66. Ahora bien, de la reconstrucción del régimen tributario austriaco efectuada en el presente procedimiento se desprende con toda claridad que el NoVA, de igual modo que impuestos análogos que existen en otros Estados miembros, (14) no se devenga *con ocasión* del paso por la frontera, sino en el momento de la compraventa, para uso en carretera, de un vehículo que todavía no ha sido matriculado en el territorio nacional, de su arrendamiento comercial o de su primera matriculación. Por consiguiente, no puede ser calificado como un derecho de aduana ni como una exacción de efecto equivalente prohibida por los artículos 23 CE y 25 CE, sino más bien como una medida que forma parte de un sistema general de tributos internos.

67. Por consiguiente, considero que puedo concluir sobre este particular en el sentido de que impuestos como el NoVA-impuesto base y el NoVA-incremento no constituyen derechos de aduana ni exacciones de efecto equivalente en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE.

b) El régimen austriaco y el artículo 90 CE

68. En relación con dicha cuestión, los esposos Weigel recuerdan, en primer lugar, que, según la jurisprudencia comunitaria «un régimen fiscal nacional que tiende a suprimir una ventaja

competitiva de los productos importados en relación con los productos nacionales resulta manifiestamente contrario al artículo 95, cuya finalidad es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados». (15)

69. Ahora bien, según los demandantes en el procedimiento principal el impuesto controvertido produce precisamente ese efecto, ya que, al gravar únicamente los automóviles de segunda mano importados de otros Estados miembros, y al aumentar por consiguiente su precio, el NoVA suprime la ventaja competitiva de que gozarían de otro modo dichos vehículos en el mercado austriaco. En consecuencia, un impuesto como el NoVA es, en su opinión, manifiestamente contrario al artículo 90 CE.

70. En cambio, según los Gobiernos austriaco y finlandés, el NoVA y el incremento forman parte de un sistema general de tributos internos estructurado de tal modo que garantice que cualquier vehículo matriculado en Austria esté sujeto a la misma tributación. Por consiguiente, dicho régimen fiscal no es discriminatorio ni por lo que respecta al impuesto base ni por lo que respecta al incremento.

71. En efecto, el primero se aplica a cualquier vehículo matriculado por vez primera en Austria, con independencia de su origen y del lugar en el que haya sido adquirido, por lo que desde luego no puede considerarse discriminatorio.

72. Por lo que respecta, por otro lado, al incremento, si bien es cierto que no grava todos los automóviles, ya que se devenga únicamente cuando no sea exigible el impuesto base en el momento de la compraventa, desempeña una función de compensación, ya que permite contrarrestar el hecho de que, en tales supuestos, la base imponible del NoVA es menos elevada, al no incluir el importe del IVA.

73. Por su parte, la Comisión, tras haber recordado de forma general que un impuesto es incompatible con el artículo 90 CE si grava en mayor medida los productos importados que los productos nacionales similares, analiza por separado, a la luz de dicho criterio, el impuesto base y el incremento. Mientras que a su entender el impuesto base es en principio compatible con el artículo 90 CE, el incremento está, en cambio, prohibido por dicha disposición, ya que es intrínsecamente discriminatorio.

74. Ahora bien, por mi parte comparto plenamente dicha apreciación, por las razones que paso a exponer.

El NoVA-impuesto base

75. Para determinar si dicho impuesto base es o no discriminatorio a los presentes efectos, hay que comparar la tributación a la que están sujetos los automóviles usados importados, como los de que se trata en el procedimiento principal, con la que grava los automóviles usados idénticos que ya se encuentran en el mercado austriaco.

76. Ahora bien, a este respecto también yo observo –al igual que la Comisión– que el NoVA es un impuesto exigible *una tantum*, que debe pagarse a más tardar en el momento de la primera matriculación del vehículo. Por tanto, si bien es cierto que el comprador de un vehículo usado ya matriculado en Austria no paga *directamente* el NoVA, sin embargo sí paga por dicho vehículo un precio que ya incluye una parte residual del NoVA, que disminuye de manera proporcional a la depreciación derivada del uso del vehículo.

77. Por consiguiente, no habrá ninguna discriminación entre vehículos usados nacionales y

vehículos usados importados si el NoVA percibido por estos últimos no excede de la cuantía del NoVA residual incorporado al valor de un vehículo usado similar que pueda encontrarse en el mercado austriaco.

78. Para que se cumpla dicha condición, es necesario que el valor del vehículo usado importado tomado por la Administración como base imponible refleje fielmente el valor de un vehículo usado similar en el mercado austriaco.

79. Ahora bien, los demandantes en el procedimiento principal niegan que la valoración efectuada por la Administración tributaria austriaca para determinar el valor de sus vehículos –en el presente caso, mediante la remisión a la cotización de Eurotax– no respetó dicho criterio, ya que a su juicio supuso una sobreestimación del valor de referencia y, por consiguiente, una tributación excesiva y discriminatoria.

80. Sin embargo, sobre este particular considero que puedo adherirme a la Comisión cuando observa que el uso de baremos genéricos para la determinación del valor de un vehículo usado importado no entraña en sí mismo una discriminación, siempre que dichos baremos genéricos reflejen de manera precisa –tal como se ha aclarado en la jurisprudencia comunitaria– la depreciación real del vehículo. En efecto, sólo de ese modo la tributación de los automóviles importados «en ningún caso se[rá] superior a la cuantía del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el territorio nacional», (16) y que la tributación de que se trate pueda considerarse compatible con el artículo 90 CE.

81. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el método utilizado por la Administración austriaca y basado en las cotizaciones de Eurotax se atiene, en su aplicación práctica, a dichas exigencias.

82. Por consiguiente, considero que un impuesto como el NoVa-impuesto base, cuya cuantía se calcula aplicando baremos genéricos para la determinación del valor de un vehículo usado importado no da lugar en sí mismo a una discriminación prohibida por el artículo 90 CE, siempre que dichos baremos reflejen de manera precisa la depreciación real del vehículo, y la base imponible fijada para dicho vehículo se corresponda exactamente, por tanto, con el valor de un vehículo usado similar que pueda encontrarse en el mercado nacional. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el método de valoración utilizado por la Administración austriaca cumple dichas condiciones.

El NoVA-incremento

83. Pasando ahora al incremento establecido mediante el artículo 6, apartado 6, de la NoVAG, observo, en primer lugar, al igual que la Comisión, que se aplica fundamentalmente en caso de importación por parte de particulares de automóviles nuevos o de ocasión en Austria, y sólo con carácter excepcional a transacciones puramente internas, por ejemplo, en caso de montaje de un automóvil por parte de un particular aficionado.

84. Ahora bien, según una reiterada jurisprudencia el hecho de que un tributo grave, además de los productos importados, también una producción nacional en extremo reducida no excluye la aplicación del artículo 90 CE. (17)

85. Es más: tal como el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar, el establecimiento de un sistema diferenciado de tributación para algunos productos es compatible «con el Derecho comunitario si persigue[...] objetivos de política económica compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado y si se aplica[...] de manera que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes

de los demás Estados miembros, o de protección de las producciones nacionales competidoras», (18) precisando asimismo que «un gravamen diferenciado no es compatible con el [artículo 90 CE] si los productos objeto de un gravamen superior son, por su naturaleza, productos importados». (19)

86. Ahora bien, me parece fuera de toda duda que el establecimiento del incremento contemplado en el artículo 6, apartado 6, de la NoVAG da lugar a un sistema diferenciado de tributación de los automóviles usados, en el sentido de que los productos gravados son mayoritariamente, precisamente, los productos importados. Por lo demás, de los debates celebrados en la vista se desprende claramente que los supuestos en los cuales el incremento grava productos no importados son completamente residuales.

87. Por consiguiente, considero que puedo concluir que un impuesto como el NoVA-incremento, que se aplica por regla general a productos importados, y sólo excepcionalmente a productos nacionales, es un impuesto discriminatorio y, como tal, es incompatible con el artículo 90 CE. Recuerdo, por lo demás, que la Comisión informó en la vista de que había iniciado un procedimiento por incumplimiento a este respecto.

88. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la segunda cuestión del órgano jurisdiccional *a quo*:

Dado que no constituyen derechos de aduana ni exacciones de efecto equivalente, los impuestos como el NoVA no son contrarios a los artículos 23 CE ni 25 CE.

Un impuesto como el NoVA-impuesto base, cuya cuantía se calcula aplicando baremos genéricos para la determinación del valor de un vehículo usado importado no da lugar tampoco en sí mismo a una discriminación prohibida por el artículo 90 CE, siempre que dichos baremos reflejen de manera precisa la depreciación real del vehículo, y la base imponible fijada para un vehículo usado importado se corresponda exactamente, por tanto, con el valor de un vehículo usado similar que pueda encontrarse en el mercado nacional; no obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el método de valoración utilizado por la Administración austriaca cumple dichas condiciones.

En cambio, es discriminatorio y, por tanto, incompatible con el artículo 90 CE el NoVA-incremento, en la medida en que por regla general se aplica a productos importados, y sólo excepcionalmente a productos nacionales.

C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

89. Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el incremento establecido mediante el artículo 6, apartado 6, de la NoVAG es compatible con el régimen armonizado del impuesto sobre el valor añadido establecido mediante la Sexta Directiva sobre el IVA.

90. Sólo los esposos Weigel proponen que se responda negativamente a la presente cuestión. En efecto, consideran que el incremento de que se trata es, en última instancia, un impuesto sobre el volumen de negocios encubierto; como tal, consideran que es incompatible con la Sexta Directiva sobre el IVA y, en particular, con su artículo 33, que prohíbe el mantenimiento de impuestos nacionales distintos del IVA que presenten las características propias del impuesto sobre el volumen de negocios.

91. La Comisión y los Gobiernos que presentaron observaciones ante este Tribunal de Justicia consideran, en cambio, que el incremento no es un impuesto sobre el volumen de negocios y, por

consiguiente, proponen que se dé una respuesta afirmativa a la cuestión de que se trata.

92. Por mi parte, podría también abstenerme de pronunciarme sobre dicha cuestión, habida cuenta de que he propuesto que se califique el incremento como un impuesto prohibido por el artículo 90 CE.

93. En cualquier caso, no creo que pueda compartir la interpretación que proponen los esposos Weigel, ya que también a mí me parece que el incremento no presenta las características propias de un impuesto sobre el volumen de negocios.

94. En efecto, según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia el artículo 33 de la Sexta Directiva tiene por objeto «evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto. Es preciso considerar en todo caso que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos y tasas que presentan las características esenciales del IVA». (20)

95. Para definir tales características, el Tribunal de Justicia ha precisado ya en diversas ocasiones que «el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución, y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente». (21)

96. Ahora bien, no me parece que esas características puedan encontrarse en el incremento de que se trata.

97. En primer lugar, éste no se aplica con carácter general a transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, ni se aplica en todas las fases del proceso de producción y de distribución, ya que únicamente debe pagarse por ciertas transacciones que tienen por objeto un determinado tipo de productos, los vehículos, y dentro de éstos únicamente aquellos que todavía no han sido matriculados en el país.

98. Por otra parte, el incremento no da derecho a ninguna posibilidad de deducción (lo que resulta totalmente lógico, por lo demás, ya que se trata, como se ha visto, de un impuesto percibido *una tantum*), y su base imponible no es el valor de la propia mercancía, sino la cuantía de un impuesto pagado sobre la misma, por lo que debe excluirse que grave el valor añadido.

99. Todos estos elementos me llevan a concluir que el NoVA-incremento no cumple con los requisitos del impuesto sobre el volumen de negocios establecidos en la Sexta Directiva sobre el IVA, y no puede considerarse, por tanto, como un impuesto paralelo prohibido por el artículo 33.

IV. Conclusión

100. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Verwaltungsgerichtshof:

«1) Una medida nacional consistente en la imposición de un tributo como el NoVA-impuesto base, devengado con ocasión de la primera matriculación en el territorio nacional de un automóvil y calculado en función del valor del mismo y de su consumo de carburante, a un trabajador migrante que se establece en Austria procedente de otro Estado miembro e importa en este país su vehículo, matriculándolo en el mismo, no es contraria al artículo 39 CE.

Dicha medida tampoco es contraria al régimen de las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas, por particulares, de bienes personales procedentes de un Estado miembro establecido mediante la Directiva 83/183/CEE y, especialmente, mediante su artículo 1.

2) En la medida en que no constituyen derechos de aduana ni exacciones de efecto equivalente, impuestos como el NoVA no son contrarios a los artículos 23 CE ni 25 CE.

Un impuesto como el NoVA-impuesto base, cuya cuantía se calcula aplicando baremos genéricos para la determinación del valor de un vehículo usado importado no da lugar tampoco en sí mismo a una discriminación prohibida por el artículo 90 CE, siempre que dichos baremos reflejen de manera precisa la depreciación real del vehículo, y la base imponible fijada para un vehículo usado importado se corresponda exactamente, por tanto, con el valor de un vehículo usado similar que pueda encontrarse en el mercado nacional; no obstante, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el método de valoración utilizado por la Administración austriaca cumple dichas condiciones.

En cambio, es discriminatorio y, por tanto, incompatible con el artículo 90 CE el NoVA-incremento, en la medida en que por regla general se aplica a productos importados, y sólo excepcionalmente a productos nacionales.

3) Un impuesto como el NoVA-incremento no cumple con los requisitos del impuesto sobre el volumen de negocios establecidos en la Sexta Directiva sobre el IVA, y no puede considerarse, por tanto, como un impuesto paralelo prohibido por el artículo 33.»

1 – Lengua original: italiano.

2 – Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en la versión resultante de la Directiva 91/680/CEE 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).

3 – DO L 105, p. 64; EE 09/01, p. 161.

4 – BGBl. n° 695/1991.

5 – Circular del Finanzministerium (Ministerio de Hacienda) de 1 de septiembre de 1995.

6 – Sentencia de 27 de enero de 2000, Graf (C-190/98, Rec. p. I-493), apartado 23.

7 – Se citan, en este sentido, las sentencias de 1 de febrero de 1996, Perfili (C-177/94, Rec. p. I-161), apartado 17, y de 14 de julio de 1994, Peralta (C-379/92, Rec. p. I-3453), apartado 52, así como las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto en el que recayó la sentencia Cura Anlagen, (Rec. 2002, p. I-3193), puntos 37 a 47.

- 8 – Véase, por lo que respecta al artículo 48 del Tratado (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), la sentencia de 28 de junio de 1978, Kenny (1/78, Rec. p. 1489), apartado 18; véase también la sentencia de 19 de marzo de 2002, Hervein y otros (asuntos acumulados C?393/99 y C?394/99, Rec. p. I?2829), apartados 50 y 51. En relación con otros aspectos de la libre circulación de personas, véanse las sentencias citadas por la Comisión en la nota 7 *supra*.
- 9 – Véanse las sentencias de 18 de marzo de 1993, Viessmann (C?280/91, Rec. p. I?971), apartado 17, y de 11 de diciembre de 1997, SIF (C?42/96, Rec. p. I?7089), apartado 28.
- 10 – Propuesta de Directiva 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, COM(1998) 30 final (DO C 108, p. 75), modificada por la Propuesta COM(1999) 165 final (DO C 145, p. 6).
- 11 – Sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C?451/99, Rec. p. I?3193), apartado 40.
- 12 – Reglamento (CEE) nº 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (DO L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276; en lo sucesivo, «Reglamento nº 918/83»).
- 13 – Véase, entre otras muchas, la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C?234/99, Rec. p. I?3657), apartado 19.
- 14 – Véanse, por ejemplo, en relación con el impuesto de matriculación de automóviles danés, las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs en el asunto Danske Bilimportører (C?383/01, aún no publicadas en la Recopilación), punto 36.
- 15 – Véanse las sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C?47/88, Rec. p. I?4509), apartado 9, y de 9 de marzo de 1995, Nunes Tadeu (C?345/93, Rec. p. I?479), apartado 18.
- 16 – Sentencia de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente (C?393/98, Rec. p. I?1327), apartado 28.
- 17 – Sentencias de 7 de mayo de 1987, Co-Frutta (193/85, Rec. p. 2085), apartados 11 a 13, y de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C?343/90, Rec. p. I?4673), apartado 53.
- 18 – Sentencia de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C?90/94, Rec. p. I?4085), apartado 29.
- 19 – Sentencias de 4 de marzo de 1986, Comisión/Dinamarca (106/84, Rec. p. 833), apartado 21, y Haahr Petroleum, citada en la nota 18 *supra*, apartado 30.
- 20 – Véase la sentencia de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C?347/90, Rec. p. I?2947), apartado 9.
- 21 – Véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 15; de 13 de julio de 1989, Wisselink (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), apartado 18; de 19 de marzo de 1991, Giant (C?109/90, Rec. p. I?1385), apartados 11 y 12; de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkvit (C?200/90, Rec. p. I?2217), apartado 11, Bozzi, citada en la nota 20 *supra*, apartado 12, y de 16 de diciembre de 1992, Beaulande (C?208/91, Rec. p. I?6709), apartado 14.