

Asunto C-676/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

9 de noviembre de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia)

Fecha de la resolución de remisión:

2 de noviembre de 2021

Recurrente:

A

Otra parte:

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Servicio de defensa de los derechos de los destinatarios de ingresos tributarios)

Objeto del procedimiento principal

Petición de decisión prejudicial — Art. 267 TFUE — Imposición de automóviles — Arts. 28 TFUE, 30 TFUE, 34 TFUE a 36 TFUE y 110 TFUE — Restitución a la exportación — Vehículo particular — Limitación que afecta a la vida útil de un vehículo — Libre circulación de mercancías — Liquidación del impuesto sobre automóviles teniendo en cuenta la vida útil de un automóvil en un Estado miembro — Prohibición de tributos discriminatorios

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En el asunto pendiente ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que versa sobre la imposición de los vehículos automóviles, ha de determinarse si la Verohallinto (Administración tributaria) tenía derecho a denegar la solicitud de A de que se le restituyera el impuesto sobre automóviles por considerar que, con arreglo al artículo 34d, apartado 2, de la Autoverolaki (Ley del Impuesto sobre Automóviles), el impuesto sobre

automóviles no puede restituirse respecto de un vehículo cuya primera puesta en circulación tuvo lugar al menos diez años antes del momento de exportación.

La cuestión que debe dilucidarse en el presente procedimiento es si la limitación aplicable a la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles en función de la vida útil del vehículo es incompatible con el Derecho primario de la Unión, de modo que A debería haber recibido la restitución del impuesto sobre automóviles correspondiente al valor del vehículo en el momento de la exportación.

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Pueden las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías del título II de la tercera parte del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o el artículo 110 TFUE oponerse a una normativa de un Estado miembro que establece que el impuesto sobre automóviles incluido en el valor de un vehículo en el sentido de la Autoverolaki (1482/1994) (Ley del Impuesto sobre Automóviles [1482/1994]) no es restituible al propietario del vehículo en circunstancias como las del litigio principal, si el propietario exporta el vehículo para su uso permanente en otro Estado miembro? Y, en este contexto, ¿es relevante saber si el vehículo estaba destinado a ser usado de forma permanente y principal en el territorio del Estado miembro que recaudó el impuesto sobre automóviles y si efectivamente se usó de forma permanente y principal en él?
2. Si la intención de uso y el uso real del vehículo son relevantes para responder a la primera cuestión prejudicial, ¿cómo debe demostrarse la intención de uso y el uso no permanentes en cuestión, si el período de uso del vehículo particular en el Estado miembro no puede determinarse de antemano?
3. Si la negativa a conceder la restitución a la exportación en el sentido de la Ley del Impuesto sobre Automóviles en circunstancias como las del litigio principal constituye una restricción a la libre circulación de mercancías, ¿puede estar justificada dicha restricción por el objetivo de limitar la exportación de vehículos viejos que suelen estar en mal estado y son contaminantes? ¿Debe considerarse incompatible con el Derecho de la Unión Europea la limitación de la restitución a la exportación a los vehículos de menos de diez años, por el hecho de que el impuesto sobre automóviles se aplica a los vehículos de ocasión importados, independientemente de su período de uso?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículos 28 TFUE, 30 TFUE, 34 TFUE a 36 TFUE y 110 TFUE

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada

Sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), apartados 35, 40 y 71

Sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, EU:C:2002:244), apartado 38

Sentencia de 19 de septiembre de 2002, Tulliasiamies y Siilin, C-101/00, EU:C:2002:505, apartados 61, 80 y 110

Sentencia de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-464/02, EU:C:2005:546), apartados 76, 78 y 79

Auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, apartados 27 y 29

Sentencia de 22 de mayo de 2008, Ilhan, C-42/08, EU:C:2008:305, apartados 11 y 25

Sentencia de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, EU:C:2010:558), apartados 26, 27 y 30

Sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros, C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, apartado 54

Sentencia de 29 de septiembre de 2016, Essent Belgium (C-492/14, EU:C:2016:732), apartado 101 y 104

Sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartados 84 y 108

Sentencia de 17 de diciembre de 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, apartado 46

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Exacción del impuesto sobre automóviles por un vehículo de ocasión importado de otro Estado miembro

De acuerdo con el artículo 1, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, ha de pagarse al Estado, entre otros por un turismo (categoría M₁), el impuesto sobre automóviles antes de su inscripción en el registro de vehículos de motor (en lo sucesivo, «registro») o de su puesta en circulación en Finlandia de conformidad con dicha Ley.

De acuerdo con el artículo 4, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, la persona que se inscriba en el registro como propietaria del vehículo estará obligada a pagar el impuesto sobre automóviles.

Según el apartado 5 de dicha disposición, en el caso de un vehículo puesto en circulación sin estar registrado, estará obligada al pago la persona que lo puso en circulación. Si no se pudiese identificar a la persona que ha puesto el vehículo en circulación o no se le puede cobrar el impuesto, el propietario del vehículo puesto en circulación estará obligado a pagar el impuesto.

De acuerdo con el artículo 8a de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, el impuesto sobre automóviles aplicable a un vehículo que en Finlandia se grava como vehículo de ocasión corresponde a la cuota más baja del impuesto sobre automóviles que aún deba pagarse por un vehículo matriculado en Finlandia que se considere equivalente.

De conformidad con el artículo 11e, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, a la hora de determinar el valor general de venta de un vehículo en Finlandia, se tienen en cuenta las pruebas disponibles sobre los factores que determinan el valor de venta del vehículo en el mercado de vehículos, así como sobre el valor del vehículo y las características del vehículo que influyen en él, como la marca, el modelo, el tipo, la propulsión y el equipamiento del vehículo. Además, se pueden tener en cuenta la antigüedad, el kilometraje y el estado del vehículo, así como otras características individuales.

Según el artículo 11d de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, los vehículos pueden considerarse equivalentes si son idénticos en cuanto a marca, modelo y equipamiento. Cuando se comparan vehículos homologados en diferentes países, los vehículos deben ser técnicamente equivalentes de hecho, además de en cuanto a los datos documentados.

Restitución del impuesto sobre automóviles en el momento de exportación

De conformidad con el artículo 34d, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, el impuesto sobre automóviles se restituye previa solicitud si un vehículo gravado en Finlandia se exporta para su uso permanente en un estado distinto de Finlandia (restitución a la exportación).

El apartado 2 de la misma disposición prevé la restitución del importe del impuesto que se aplicaría a un vehículo equivalente si se gravara como vehículo de ocasión en el momento de su exportación desde Finlandia. Como máximo se devuelve el impuesto pagado por el vehículo. Si el valor del vehículo o el impuesto a pagar por el mismo ha aumentado debido a cambios o mejoras en el equipamiento posteriores a la tributación, tampoco se restituye el impuesto. Si el importe a devolver es inferior a 500 euros, tampoco se restituye. Además, no se restituye ningún impuesto por un vehículo cuya primera puesta en circulación haya tenido lugar al menos diez años antes del momento de la exportación. La condición para la restitución es que el vehículo esté en condiciones de circular al

final de su uso en Finlandia. Además, es condición para la restitución que el vehículo haya sido retirado de la circulación en Finlandia.

En los trabajos preparatorios de la Ley reguladora del sistema de restitución a la exportación se indica, entre otros, que se propone incluir una disposición en la Ley del Impuesto sobre Automóviles que permitiría la restitución del impuesto sobre automóviles que aún corresponda al valor del vehículo, si un vehículo de ocasión se exporta para su uso permanente. La modificación propuesta venía exigida por la legislación comunitaria en la medida en que se trataba de un vehículo objeto de un contrato de leasing de duración determinada procedente de otro Estado miembro. La restitución del impuesto sobre automóviles correspondiente al valor del vehículo en relación con el fin del contrato de leasing y la devolución del vehículo para su uso en otro Estado miembro tiene en cuenta la duración del contrato de leasing y el período de uso del vehículo en Finlandia. Por lo tanto, cabe suponer que el sistema de restitución cumple los requisitos del Derecho comunitario indicados.

En el caso de los turismos, la propuesta estaría en consonancia con el sistema de restitución del impuesto sobre automóviles propuesto por la Comisión en su Propuesta de Directiva [COM(2005) 261 final], cuyo objetivo es evitar la doble imposición de vehículos en distintos Estados miembros.

La parte del impuesto a restituir sería la que todavía esté incluida en el valor del vehículo en el momento de la exportación. La restitución de una cantidad superior constituiría una ayuda a la exportación prohibida por la normativa comunitaria. La concesión de la restitución requiere la determinación tanto del valor del vehículo como de la parte correspondiente al impuesto contenido en dicho valor. Por razones de Derecho comunitario y administrativas, conviene aplicar a la determinación del valor las mismas normas y métodos que a la determinación del valor de los vehículos de ocasión importados. Esto garantiza que la determinación del valor de vehículos de ocasión en la importación y en la exportación sea reflejo una de la otra. Por lo tanto, se propone tomar como valor del vehículo el valor general de venta del mismo en el comercio de vehículos tal y como se define en la Ley del Impuesto sobre Automóviles. Esto también se justifica con respecto a la igualdad de trato de los beneficiarios de la restitución.

Además, se propone limitar la restitución a la exportación a los casos en los que la parte del impuesto sobre automóviles todavía incluido en el valor del vehículo supera un determinado umbral. En el proyecto de ley se propone no restituir el impuesto si el importe a restituir es inferior a 1 000 euros. La restitución también presupone que el vehículo se haya puesto en circulación por primera vez hace no más de diez años. Además, el vehículo debe estar en condiciones de circular. Por su naturaleza, el impuesto sobre automóviles no es un impuesto vinculado al período de uso, sino un impuesto basado en la puesta en circulación y la matriculación de un vehículo. El impuesto no se restituye si el uso del vehículo en el territorio nacional finaliza antes de la expiración de su vida útil prevista, por ejemplo, por su destrucción. Por lo tanto, también es incoherente conceder una

restitución en el caso de un vehículo de escaso valor que se va a exportar o de un vehículo que se va a exportar para su desguace. Además, no sería conveniente, por razones medioambientales, crear incentivos para la exportación de vehículos de mayor antigüedad, ya que los problemas relacionados con ellos simplemente se trasladarían de un Estado a otro.

Además, la restitución está condicionada a que, al final de su uso en Finlandia, el vehículo esté en condiciones de circular y a que estuviera matriculado para su uso en carretera en un país distinto de Finlandia. Sin embargo, no es necesario que se hubiera pagado el impuesto sobre automóviles relacionado con la matriculación en otro Estado. La aptitud para la circulación puede demostrarse, por ejemplo, por el hecho de que el vehículo se hubiera presentado con éxito a la inspección técnica.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El 20 de julio de 2015, A importó a Finlandia un turismo BMW B3 Alpina de ocasión procedente de otro Estado miembro. La primera puesta en circulación del vehículo había tenido lugar el 24 de noviembre de 2004.
- 2 Mediante liquidación del impuesto de 5 de octubre de 2015, la Administración tributaria recaudó el impuesto sobre automóviles por un importe de 4 146,29 euros. El impuesto sobre automóviles se determinó sobre la base del valor imponible de 16 519,10 euros determinado para el vehículo y de un tipo impositivo del 25,10 %.
- 3 A vendió el vehículo a otro Estado miembro y el 7 de agosto de 2017 solicitó la restitución del impuesto sobre automóviles a la Administración tributaria. El vehículo fue retirado de la circulación en Finlandia el 21 de agosto de 2017.
- 4 La Administración tributaria desestimó la solicitud de A mediante resolución de 21 de agosto de 2017, relativa a la restitución del impuesto sobre automóviles. La resolución se motivó por el hecho de que, de conformidad con el artículo 34d, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, el impuesto sobre automóviles no se restituye respecto de vehículos cuya primera puesta en servicio hubiera tenido lugar al menos diez años antes de la exportación.
- 5 A reclamó contra la resolución sobre la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles. En los motivos de su reclamación, A alegó, entre otros, que la denegación de la restitución a la exportación en el caso de vehículos de más de diez años de antigüedad era discriminatoria y contraria al Tratado de Adhesión a la Unión Europea.
- 6 Mediante resolución de 1 de febrero de 2018, la administración tributaria desestimó la reclamación de A. Según la motivación de la resolución, A no expuso razón alguna basada en el Derecho de la Unión por la que debiera pagarse una restitución a la exportación por su vehículo. En cuanto al fondo, no se ha alegado ni se ha puesto de relieve circunstancia alguna en virtud de la cual la

imposición de los vehículos aplicada sea discriminatoria o contraria al Derecho de la Unión o a la jurisprudencia de los tribunales de la Unión.

- 7 A interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki).
- 8 El Helsingin hallinto-oikeus desestimó el recurso de A en su sentencia de 6 de marzo de 2019 por considerar que A no tenía derecho a la restitución del impuesto sobre automóviles. El Hallinto-oikeus sostuvo en su sentencia que las disposiciones relativas a la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles y los plazos aplicables eran uniformes para todos los sujetos pasivos y que, por lo tanto, el plazo para la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles no podía considerarse contrario al Derecho de la Unión.
- 9 A recurrió la sentencia del Hallinto-oikeus ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia) solicitando, entre otros, la restitución del impuesto sobre automóviles.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 10 En su recurso interpuesto ante el Korkein hallinto-oikeus, A ha argumentado que, en la importación y la exportación de vehículos, la imposición y la restitución deben ser un reflejo una de la otra, independientemente de la antigüedad del vehículo. El impuesto sobre automóviles se aplica a los vehículos importados que tengan más de diez años de antigüedad, como ocurrió en 2015 con el vehículo de A objeto del litigio. Si no se paga la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles para los vehículos de más de diez años, tampoco se debe recaudar el impuesto sobre automóviles para los correspondientes vehículos de ocasión importados.
- 11 Según A, su vehículo todavía estaba sujeto al impuesto sobre automóviles en el momento de su exportación en 2017. El vehículo tampoco era de bajo valor ni estaba destinado al desguace.
- 12 Considera que la negativa a conceder una restitución a la exportación en el caso de vehículos de más de diez años de antigüedad es discriminatoria y contraria al Derecho de la Unión. El procedimiento aplicado restringe el comercio y la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros.
- 13 El Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö (Servicio de defensa de los derechos de los destinatarios de ingresos tributarios) argumentó ante el Korkein hallinto-oikeus que el principio de no discriminación del Derecho de la Unión no prohíbe al legislador nacional establecer normas relativas a la antigüedad de los bienes. El objetivo del principio de no discriminación no es que los vehículos de distinta antigüedad reciban el mismo trato a efectos fiscales o por parte del legislador. El límite de antigüedad aplicable a las restituciones a la exportación no vulnera el principio de proporcionalidad.

- 14 La no restitución del impuesto sobre automóviles tampoco está prohibida por las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías ni por las disposiciones relativas a los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente, ya que no se trata de la imposición de un hecho transfronterizo.
- 15 El Derecho de la Unión no contiene ningún principio jurídico según el cual el legislador nacional deba garantizar la devolución de un impuesto o derecho nacional no armonizado cuando se vende un bien a otro Estado miembro. Por lo tanto, Finlandia podía excluir de la restitución a la exportación los vehículos matriculados hace más de diez años y por los que se hubiera pagado el impuesto sobre automóviles, sin que ninguna disposición del Derecho primario se oponga a ello.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Planteamiento

- 16 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a los vehículos de leasing, de alquiler, de préstamo y de servicio, antes citada, se desprende que, sin perjuicio de los Tratados constitutivos de la Unión, un Estado miembro puede gravar con el impuesto sobre automóviles un vehículo de este tipo matriculado en otro Estado miembro, sin que la cuantía del impuesto tenga que estar relacionada con el período de uso del vehículo en dicho Estado miembro, si el vehículo está destinado a ser usado de forma permanente y principal en ese Estado miembro, o se usa en él realmente de forma permanente. Aunque la obligación tributaria en estas circunstancias constituye una restricción de una libertad fundamental, esta restricción puede justificarse por razones de igualdad de trato de los sujetos pasivos.
- 17 En cambio, en los casos en que los vehículos importados en régimen de leasing, alquiler, préstamo o servicio no se destinen a un uso permanente y principal en el Estado miembro de que se trate o no se usen de forma permanente y principal en el mismo, debe existir otra justificación para la restricción de la libertad fundamental derivada de la obligación de pagar el impuesto sobre automóviles. En estos casos, el principio de proporcionalidad también exige que el nivel de imposición de los vehículos sea proporcional al período de uso del vehículo en el Estado miembro en cuestión.
- 18 De la citada jurisprudencia del Tribunal de Justicia no se deriva ningún requisito relativo a la vida útil del vehículo.
- 19 En el presente asunto, A adquirió, en otro Estado miembro de la Unión, un vehículo de ocasión que trajo a Finlandia donde lo matriculó para su uso en carretera. Tras usar el vehículo en Finlandia durante unos tres años, lo vendió a otro Estado miembro. En relación con la matriculación, se impuso a A la totalidad del impuesto sobre automóviles sin determinar previamente la finalidad del uso

del vehículo, ya que esta circunstancia no era relevante para la aplicación de la Ley del Impuesto sobre Automóviles. Además, cuando se exportó el vehículo, el importe del impuesto sobre automóviles recaudado no guardaba relación con el período real de uso en Finlandia, ya que, según la Ley del Impuesto sobre Automóviles, no se restituye el impuesto sobre automóviles correspondiente a vehículos que en el momento de la exportación tienen una antigüedad de más de diez años.

- 20 Según el Korkein hallinto-oikeus no se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída hasta la fecha respuesta alguna a la cuestión de si los principios expuestos en los anteriores apartados 16 a 18 también deben aplicarse cuando se trate de un vehículo particular, a cuyo uso se ponga fin en el territorio de un Estado miembro porque el vehículo se exporta a otro Estado miembro para su uso permanente, y si el importe del impuesto sobre automóviles también en ese caso ha de ser proporcional al período de uso del vehículo en el Estado miembro de que se trate, si el vehículo no estaba destinado a ser usado de forma permanente y principal en ese Estado miembro o no fue usado en él de forma permanente y principal.
- 21 Aunque el objeto del litigio principal es la cuestión de si es compatible con el Derecho de la Unión la limitación a un período de uso de diez años prevista en la Ley del Impuesto sobre Automóviles para la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles, el Korkein hallinto-oikeus considera que en este asunto se plantea de manera más amplia la cuestión fundamental relativa a la recaudación del impuesto sobre automóviles y a su proporcionalidad, en particular a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la imposición de vehículos recaída hasta la fecha.

Primera cuestión prejudicial

- 22 En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída hasta la fecha, la capacidad de un Estado miembro para imponer impuestos como el impuesto sobre automóviles se ha evaluado a la luz de las disposiciones de los Tratados constitutivos en materia de libre circulación de trabajadores, libre prestación de servicios y libre circulación de capitales.
- 23 Para que la cuestión relativa a los vehículos particulares descrita anteriormente sea pertinente, el Korkein hallinto-oikeus afirma que es necesario, en primer lugar, identificar la disposición o las disposiciones del Tratado que son pertinentes para evaluar las posibilidades de que dispone un Estado miembro para ejercer su soberanía fiscal con respecto a vehículos importados o exportados como vehículos particulares.
- 24 Así pues, el Korkein hallinto-oikeus se pregunta si las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías del título II de la tercera parte del TFUE pueden oponerse a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el impuesto sobre automóviles correspondiente al valor de un vehículo particular no se

determina de manera proporcional al período de uso del vehículo en el Estado miembro de que se trate a través de una restitución del impuesto sobre automóviles cuando el vehículo se exporta para ser usado con carácter permanente en otro Estado miembro.

25 En su sentencia Viamar, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 30 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica de un Estado miembro con arreglo a la cual el impuesto de matriculación cobrado con motivo de la importación de automóviles procedentes de otros Estados miembros no se devuelve cuando los vehículos en cuestión se reexportan a otro Estado miembro. Sin embargo, a diferencia del presente asunto, ese litigio se refería a vehículos que nunca habían sido matriculados para su circulación por carretera en el Estado miembro en cuestión antes de ser exportados a otro Estado miembro.

26 El Korkein hallinto-oikeus se refiere también a la propuesta de la Comisión de una Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo [COM(2005) 261 final], que tenía por objeto, entre otros, mejorar el funcionamiento del mercado interior y que contenía disposiciones relativas a un sistema de restitución del impuesto de matriculación en los casos en que se hubiera pagado dicho impuesto en un Estado miembro por un automóvil de turismo que posteriormente se hubiera exportado de la Unión o introducido en el territorio de otro Estado miembro para su uso permanente. En la exposición de motivos de la propuesta se dice (el subrayado es mío):

«Las diferencias en impuestos relativos a turismos pueden constituir un obstáculo considerable a la libre circulación de personas y mercancías.

[...]

El mercado interior pretende favorecer la libre circulación de personas, así como la libre circulación de mercancías para fines personales y comerciales. [Un] impuesto de matriculación crea obstáculos a esas libertades.»

27 Mientras tanto, la Comisión también ha abordado esta cuestión en su Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo «Fortalecer el mercado único mediante la eliminación de las barreras fiscales transfronterizas a los vehículos de turismo» [COM(2012) 756 final].

28 Según entiende el Korkein hallinto-oikeus, se puede argumentar que la recaudación del impuesto sobre vehículos sin relacionar el importe del impuesto con el período de uso de un vehículo en un Estado miembro puede restringir el comercio de vehículos de ocasión en el mercado interior, ya que afecta al precio de reventa del vehículo como un componente incluido en su valor. En los trabajos preparatorios de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, la limitación de la vida útil del vehículo prevista para la restitución a la exportación también se justificaba expresamente con el objetivo de limitar la exportación de vehículos de mayor antigüedad. El Korkein hallinto-oikeus también señala que, de conformidad con el

artículo 34d de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, la base para la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles es que un vehículo gravado en Finlandia se exporte para su uso permanente fuera de Finlandia, y no, por ejemplo, que se ponga fin al uso en el tráfico del vehículo en Finlandia.

- 29 Por otra parte, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída en el asunto *Tulliasiamies y Siilin*, el impuesto sobre automóviles establecido en la Ley finlandesa del Impuesto sobre Automóviles debe considerarse parte del sistema general de impuestos internos que gravan las mercancías y, por tanto, debe apreciarse a la luz del artículo 110 TFUE. Habida cuenta de lo anterior y del hecho de que, de conformidad con la jurisprudencia, un mismo impuesto o exacción, en virtud del concepto del Tratado constitutivo, no puede considerarse incluido a la vez en el concepto de «tributos internos», en el sentido del artículo 110 TFUE, y en el de «exacciones de efecto equivalente», de los artículos 28 y 30 TFUE, el impuesto sobre automóviles percibido en Finlandia no es una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. Por ello, también podría considerarse que la compatibilidad de la no restitución del impuesto sobre automóviles con los Tratados constitutivos de la Unión debe apreciarse a la luz del artículo 110 TFUE y no de las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías establecidas en el título 2 de la tercera parte del TFUE.
- 30 En relación con el artículo 110 del TFUE, el *Korkein hallinto-oikeus* señala además que, aunque el límite de la antigüedad para la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles se aplica formalmente a todos los vehículos de más de diez años, con independencia de que los vehículos hayan sido matriculados por primera vez en Finlandia o de que hayan sido importados de ocasión, puede afirmarse que los efectos reales de la limitación afectan a vehículos distintos de los matriculados por primera vez en Finlandia. Ello se debe a que, en el supuesto de un vehículo matriculado por primera vez en Finlandia y usado en el tráfico en dicho Estado durante diez años, que se vende a otro Estado miembro, se trata indudablemente de un caso de uso permanente del vehículo en Finlandia y, por tanto, de una constelación en la que en todo caso puede percibirse íntegramente el impuesto sobre automóviles. Desde esta perspectiva, cabe suponer que la no restitución del impuesto sobre automóviles tiene, por lo menos, un efecto discriminatorio indirecto para los coches de ocasión importados de otros Estados miembros.
- 31 Según el *Korkein hallinto-oikeus*, es probable que las consideraciones anteriores apoyen la interpretación de que las normas de los Estados miembros sobre los impuestos de matriculación, como el impuesto sobre automóviles, pueden ser incompatibles, en determinadas circunstancias, con las disposiciones sobre la libre circulación de mercancías del título II de la tercera parte del TFUE o con el artículo 110 TFUE si el impuesto sobre automóviles basado en el valor del vehículo no se restituye al propietario del mismo cuando este se exporta para su uso permanente en otro Estado miembro.

- 32 Por otra parte, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, también cabe suponer que la no restitución del impuesto sobre automóviles en circunstancias como las del presente asunto no es incompatible con las disposiciones del título II de la tercera parte del TFUE o con el artículo 110 TFUE por el mero hecho de que la no restitución del impuesto podría dar lugar a una doble imposición del vehículo.
- 33 En su sentencia en el asunto Nygård, el Tribunal de Justicia declaró que «en su estado actual, el Derecho comunitario no contiene precepto alguno que prohíba los efectos de doble imposición que se produzcan en el caso de impuestos, como el que se examina en el asunto principal, que están regulados por legislaciones nacionales autónomas, si bien la supresión de tales efectos es deseable en interés de la libre circulación de mercancías, solo puede resultar de la armonización de los sistemas nacionales».
- 34 La citada afirmación puede entenderse en el sentido de que, en el estado actual del Derecho de la Unión, los efectos negativos que los impuestos que gravan los vehículos, tales como el impuesto sobre automóviles, tienen sobre la libre circulación de mercancías solo pueden erradicarse mediante la adopción de medidas de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, tal como prevé el artículo 113 TFUE. Precisamente con este fin, la Comisión presentó la citada propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, que, sin embargo, no fue adoptada por el Consejo.
- 35 Sin embargo, teniendo en cuenta, entre otros, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los vehículos de leasing, de alquiler, de préstamo y de servicio y la sentencia recaída en el asunto Viamar, antes citada, en la que se consideró que la no restitución de un impuesto de matriculación, como el impuesto sobre vehículos, era una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana en el sentido del art. 30 TFUE, el Korkein hallinto-oikeus opina que no se excluye que la citada disposición u otras disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías o el artículo 110 TFUE se apliquen también a situaciones como la del caso de autos.
- 36 En este contexto, el Korkein hallinto-oikeus considera que también debe examinarse si, en el caso de los vehículos particulares, puede suponerse que dicho vehículo no está destinado principalmente a un uso permanente en el territorio de un Estado miembro concreto y que no se usa realmente de forma permanente en él, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 37 Por un lado, cabe argumentar que un vehículo particular importado de otro Estado miembro está, en principio, siempre destinado a un uso permanente y principal en el Estado importador. En este caso, cabe suponer que la propiedad del vehículo da lugar, al menos, a la presunción de que el vehículo está destinado a ser usado de forma permanente y principal en el Estado miembro en cuestión. Un vehículo particular importado de otro Estado miembro tampoco tiene ya un vínculo con

otro Estado miembro, como ocurre, por ejemplo, con un vehículo alquilado o prestado en otro Estado miembro.

- 38 Por otro lado, cabe considerar que una presunción relativa a la intención de uso y al uso permanentes de un vehículo particular, como la descrita anteriormente, conduce a un tratamiento diferente de las modalidades en las que se pueden basar la posesión y el uso de un vehículo, en función únicamente de la forma jurídica de la posesión y del uso de un vehículo. En efecto, cabe pensar que, como en el caso de los vehículos de leasing, de alquiler, de préstamo y de servicio, también un vehículo particular puede estar destinado a un uso que no sea permanente en el territorio de otro Estado miembro, o que el uso de un vehículo particular en el territorio de un Estado miembro no sea de hecho permanente. Asimismo, un vehículo particular puede importarse con la intención de ser usado durante un período muy breve o usarse realmente en el territorio del país en cuestión solo durante un período de tiempo muy corto. En tal caso, la recaudación del impuesto sobre automóviles sin tener en cuenta el período de uso del vehículo en el Estado miembro en cuestión puede resultar desproporcionada.
- 39 Dado que, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída hasta la fecha, no está claro si las disposiciones del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea en materia de libre circulación de mercancías o el artículo 110 TFUE pueden, a la luz de lo anterior, limitar la posibilidad de que un Estado miembro aplique impuestos de matriculación, como el impuesto sobre automóviles, en el presente contexto, procede plantear la primera cuestión prejudicial.

Segunda cuestión prejudicial

- 40 A diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, en el caso de los vehículos de alquiler y de leasing, en el caso de los vehículos particulares a menudo no es posible aportar de antemano una prueba objetivamente verificable de la intención temporal de uso o del uso temporal. Por lo tanto, el Korkein hallinto-oikeus concluye que el período de uso del vehículo particular y su carácter real deben evaluarse *a posteriori* sobre la base del período efectivo de uso del vehículo y de otras consideraciones pertinentes.

Tercera cuestión prejudicial

- 41 Si se considera que las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías del título II de la tercera parte del TFUE se oponen, en principio, a una normativa de un Estado miembro que establece que el impuesto sobre automóviles, que forma parte del valor de un vehículo, no se restituye al propietario del mismo cuando este exporta para su uso permanente en otro Estado miembro un vehículo que no estaba destinado a un uso permanente y principal en el territorio del primer Estado miembro y que, de hecho, no se usó en él de forma permanente y principal, se plantea la cuestión de si la limitación en cuestión puede justificarse por el hecho de que su objetivo es limitar la exportación de vehículos viejos.

- 42 En la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre Automóviles, la limitación de la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles a los vehículos de menos de diez años se ha justificado por el objetivo de «limitar la exportación de vehículos viejos o de desguace [que] suele ser perjudicial desde el punto de vista de la protección del medio ambiente».
- 43 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las medidas nacionales que pueden restringir el comercio dentro de la Unión pueden estar justificadas, entre otros, por exigencias imperativas relativas a la protección del medio ambiente. Sin embargo, es una condición previa que las medidas en cuestión sean adecuadas para garantizar la consecución del objetivo perseguido y que dichas medidas respeten el principio de proporcionalidad.
- 44 Por lo tanto, en el presente asunto, debe apreciarse, por una parte, si la limitación de la restitución a la exportación del impuesto sobre automóviles a los vehículos que llevan menos de diez años en circulación es una medida razonable para alcanzar el objetivo de protección del medio ambiente antes mencionado y, por otra, si la medida en cuestión respeta el principio de proporcionalidad. El principio de proporcionalidad exige, para justificar la medida, que el objetivo no pueda alcanzarse sin la limitación en cuestión.
- 45 El Korkein hallinto-oikeus señala que la limitación de la restitución a la exportación a los vehículos matriculados hace menos de diez años no significa que, en la práctica, la no restitución solo afecte a los vehículos nocivos desde el punto de vista medioambiental, lo que también se recoge en la citada exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre Automóviles.
- 46 En segundo lugar, la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre Automóviles no explica por qué no sería posible alcanzar el objetivo relativo a la exportación de vehículos viejos o de desguace mediante otra medida menos restrictiva de la libre circulación de mercancías, por ejemplo, denegando la restitución en el caso de los vehículos que hayan resultado ser realmente nocivos para el medio ambiente.
- 47 El Korkein hallinto-oikeus también señala que el impuesto sobre automóviles se aplica a los vehículos importados en Finlandia, independientemente de cuándo se hayan matriculado por primera vez en otro Estado miembro. La limitación de las restituciones a la exportación en relación con el período de uso del vehículo tiene, por tanto, el efecto de que la diferente tributación de los vehículos importados se debe simplemente a la antigüedad del vehículo cuando se usa en el tráfico en Finlandia.