



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Francisco Alfredo García Prats

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València
Miembro de la AEDAF

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 18 de enero de 2007 (*)

■ **Asunto:** C-313/05, Brzezinski

■ **Partes:** Maciej Brzeziński y Dyrektor Izby Celnej w Warszawie

■ **Síntesis:** Tributos internos – Impuesto sobre los automóviles – Impuestos especiales – Vehículos de segunda mano – Importación

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El Sr. Brzezinski, polaco, compra en Alemania un coche de segunda mano fabricado en 1989 que importa el 21 de junio de 2004 a Polonia. Siguiendo los requisitos legales presenta una declaración simplificada relativa a la adquisición en la Comunidad de dicho vehículo, satisfaciendo el Impuesto Especial por la adquisición de dicho vehículo.

La normativa polaca establece que la adquisición de vehículos privados está sometido al Impuesto especial, según el artículo 2 de la Ley de 2 de enero de 2004. El tipo impositivo es del 65% sobre la base prevista salvo la aplicable a la energía eléctrica. Además, se otorga facultades al Ministro de Hacienda para que, por orden ministerial, reduzca los tipos de los impuestos especiales, estableciendo diferencias entre ellos en función del tipo de producto, e incluso determinar las condiciones para su aplicación. (art 75. 1 y 3 de la Ley de 2004). La base imponible en caso de adquisición intracomunitaria de un vehículo privado es la cantidad que el adquirente está obligado a pagar al vendedor.

En uso de dicha habilitación, la Orden del Ministro de Hacienda de 22 de abril de 2004 (art 7) establece que respecto a los vehículos nuevos o de menos de dos años, el tipo del impuesto especial será del 3,1 % o del 13,6 %, según la cilindrada, y que, en cambio, res-

pecto a los vehículos de más de dos años, dicho tipo, que se fijará de conformidad con la fórmula de cálculo que figura en el artículo 7, apartado 2, de la Orden Ministerial de 2004, variará en función de la antigüedad del vehículo, pudiendo llegar al 65 % de la base imponible (párrafo 13).

A pesar de lo dispuesto en la legislación interna, el Sr. Brzezinski, solicita la devolución del impuesto especial por considerar que vulnera el derecho comunitario. El Director de la Aduana núm. 1 deniega la solicitud, presentándose reclamación contra dicha decisión, siendo desestimada el 18 de enero de 2005. Contra dicha decisión desestimatoria se interpone recurso administrativo ante la respuesta del Director izby Celnej w Warszawie, decidiendo plantear las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) El artículo 25 [CE], que prohíbe los derechos de aduana de importación y de exportación y las exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, ¿prohíbe que un Estado miembro aplique el artículo 80 de la [Ley de 2004] en una situación en la que el impuesto especial se perciba sobre la adquisición de todo vehículo independientemente de su origen antes de su primera matriculación en el territorio nacional?
- 2) 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 directa o indirectamente los productos nacionales similares, ¿permite a un Estado miembro establecer impuestos especiales sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, eximiendo simultáneamente de dichos impuestos especiales la venta de vehículos de segunda mano ya matriculados en Polonia, cuando los impuestos especiales graven todos los vehículos no matriculados en el territorio nacional, de conformidad con el artículo 80, apartado 1, de la Ley [de 2004]?
- 3) El artículo 90 [CE], párrafo segundo, a cuyo tenor ningún Estado miembro puede gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones, ¿permite que un Estado miembro establezca impuestos especiales según unos porcentajes que varían en función de la antigüedad del vehículo y de la cilindrada del motor, fijados en un reglamento de aplicación polaco (el [artículo] 7 de [la Orden ministerial de 2004]), sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, cuando los impuestos sobre la venta de vehículos de segunda mano en el país realizada antes de su primera matriculación en el territorio nacional se calculen según la misma fórmula y posteriormente tales impuestos influyan en el precio de ese vehículo con ocasión de su reventa?
- 4) El artículo 28 [CE], con arreglo al cual están prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente, en relación con el artículo 3, apartado 3, de la [Directiva 92/12], ¿se opone a que un Estado miembro adopte las disposiciones contenidas en el artículo 81 de la [Ley de 2004], según el cual las personas que realicen una adquisición intracomunitaria de vehículos privados no matriculados en el territorio nacional, según lo dispuesto en el

código de la circulación, están obligadas, en el momento de la importación en el territorio nacional, a presentar una declaración simplificada ante la aduana competente dentro de los cinco días siguientes a la adquisición intracomunitaria?»

2. Comentario.

El Tribunal de Justicia formula, de nuevo, sus consideraciones generales en torno a los criterios de compatibilidad e incompatibilidad que deben presidir el establecimiento de la imposición especial sobre vehículos con el mercado único.

En esta ocasión, el Tribunal debate sobre el cálculo especial de la base imponible aplicable a los vehículos usados de segunda mano procedentes de otros países de la Unión Europea, significativamente diferente de la aplicable a los vehículos de origen nacional. Varios son los puntos interesantes de la sentencia:

-En primer lugar, la constatación de que el impuesto especial sobre vehículos polaco establecido por la Ley de 2004 no es ni un derecho de aduana ni una exacción de efecto equivalente de los previstos en los artículos 25 y 28 del TCE. El impuesto especial no se recauda con ocasión del cruce de la frontera del Estado miembro que lo instaure y grava todos los vehículos privados antes de su primera matriculación, por lo que debe considerarse dentro del *régimen general de gravámenes internos sobre las mercancías*, y debe analizarse a la luz del artículo 90 CE (p. 23-24).

-En segundo lugar, el Tribunal analiza si el impuesto especial sobre vehículos o, más en concreto, su peculiar modo de determinación de la base imponible constituye un impuesto interno discriminatorio contrario a las exigencias del artículo 90 del TCE. En relación con este aspecto varias son las cuestiones de interés.

En primer lugar, el TJCE descarta que resulte aplicable el segundo párrafo del artículo 90 TCE al caso, puesto que ningún elemento de dichos autos indica que la tributación de los vehículos de segunda mano adquiridos en un Estado miembro que no sea la República de Polonia instaure un proteccionismo indirecto que favorezca a los productos distintos de los vehículos de motor; prohibido por el artículo 90 CE, párrafo segundo. (p. 30), por lo que debe analizarse exclusivamente a la luz del artículo 90 TCE, párrafo primero

Tras recordar los objetivos y finalidades de dicho artículo, el Tribunal distingue entre el trato que se dispensa a los vehículos nuevos y asimilados y el dispensado a los vehículos de segunda mano, y entre ellos los que se venden durante los dos años naturales siguientes a la fecha de su fabricación y los que se venden pasado dicho período.

Respecto a los vehículos de segunda mano vendidos durante el período de dos años, la Orden Ministerial los grava con un impuesto especial calculado según el mismo tipo que los vehículos nuevos, por lo que insta al juez nacional a que verifique si efectivamente, debido al impuesto especial, tales vehículos soportan una carga idéntica por el hecho de que el importe residual de dicho impuesto incorporado en el valor de mercado de los vehículos de segunda mano matriculados en Polonia es igual a la cuota del mismo impuesto

que grava los vehículos de segunda mano similares procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia. (p. 36).

Distinta es la conclusión que se alcanza en relación con el tipo de gravamen que recae sobre los vehículos de segunda mano vendidos más de dos años después de la fecha de su fabricación, al suponer un aumento del tipo de gravamen en función de la antigüedad del vehículo. Aún así, debe ser el juez nacional el que verifique si dicho aumento del impuesto sólo grava los vehículos de segunda mano procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia y si, en cambio, respecto de los vehículos de segunda mano matriculados cuando son nuevos en Polonia permanece constante el tipo del impuesto especial residual incorporado al valor de tal vehículo.

En tal caso, y sólo en tal caso, el Tribunal no entiende justificada la diferencia de gravamen y resulta contraria a las exigencias del artículo 90 TCE. Según el TJCE,

“el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el asunto principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004, tiene tal consecuencia.” (p. 41).

El caso pone, pues de manifiesto, la necesaria colaboración y distribución de funciones entre el TJCE y el juez nacional, correspondiendo a éste último la verificación en el supuesto de hecho concreto de las exigencias jurídicas que se infieren de la primacía comunitaria, aunque sin hurtar la competencia del TJCE como máximo y supremo intérprete comunitario.

-En tercer lugar, el TJCE considera, asimismo, que la presentación de una declaración simplificada adicional en el plazo de cinco días a partir de la adquisición intracomunitaria no constituye un verdadero obstáculo de carácter fiscal propiamente dicho, de modo que la obligación de presentar una declaración simplificada con arreglo al artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004 se halla inseparablemente vinculada al pago efectivo de los impuestos especiales. De ahí que la obligación de declarar no es sino el corolario del carácter de sujeto pasivo de los impuestos especiales del adquirente del vehículo privado y, en consecuencia, no es aplicable el artículo 28 TCE.

-Finalmente, la Sentencia del TJCE reitera la doctrina sobre la limitación de efectos en el tiempo de la sentencia. La interpretación proporcionada por el TJCE aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (p. 55).

El Tribunal reitera que los efectos de dicha interpretación sólo pueden limitarse en el tiempo con carácter excepcional cuando concurren dos criterios esenciales:

-la buena fe de los círculos interesados

-el riesgo de trastornos graves. El Tribunal considera que las consecuencias financieras no justifican por sí solas la limitación de los efectos en el tiempo de esa sentencia.

El Tribunal indica, además que no puede apreciarse la concurrencia de ambos requisitos si el Estado no facilita datos que pongan de manifiesto la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves. No basta con aportar cifras relativas a la pérdida de ingresos, aunque supongan una pérdida del 1,16% de los ingresos presupuestarios anuales previstos para 2006. Como Polonia no aportó al Tribunal de Justicia 'el desglose de dichas cifras, que permitiría apreciar cuál es la proporción de dicho total que podría dar lugar a la devolución', no puede apreciarse si concurre el riesgo de trastornos graves. En otros términos, la gravedad no puede apreciarse mediante una verificación cualitativa de la pérdida sino que se requiere un cálculo cuantitativo de la pérdida.

3. Fallo.

- 1) Un impuesto especial, como el establecido en Polonia por la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales, que no grava los vehículos privados por el hecho de cruzar la frontera, no constituye un derecho de aduana de importación ni una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.
- 2) El artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de los vehículos similares que hubieran sido matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el asunto principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden del Ministro de Hacienda de 22 de abril de 2004 relativa a la reducción del tipo de los impuestos especiales tiene tal consecuencia.
- 3) El artículo 28 CE no se aplica a una declaración simplificada como la prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales, y el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, no se opone a tal declaración cuando la normativa controvertida pueda interpretarse en el sentido de que dicha declaración debe presentarse desde el momento en que se adquiere el derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional con arreglo al código de la circulación.