

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 13 de julio de 2006¹

1. Mediante la presente cuestión prejudicial, el Bács-Kiskun Megyei Bíróság (Tribunal Provincial de Bács-Kiskun), Hungría, desea saber si un impuesto de matriculación nacional sobre vehículos de motor es incompatible a) con los artículos 23 CE y 25 CE, por los que quedan prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación o exacciones de efecto equivalente; b) con el artículo 90 del Tratado de Roma, por el que se prohíben los tributos que discriminen a los productos procedentes de otros Estados miembros, o c) con el artículo 33, párrafo primero, de la Sexta Directiva IVA,² con arreglo al cual los Estados miembros podrán mantener o establecer cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. El impuesto en cuestión grava a cada vehículo cuando se pone en circulación por primera vez en el Estado miembro y su importe se calcula en función de las características técnicas y de la clasificación medioambiental del vehículo, con independencia de su valor.

2. En el asunto C-290/05, Nádásdi, se plantearon al Tribunal de Justicia cuestiones relativas al mismo impuesto de matriculación, asunto respecto del cual también presento mis conclusiones en el día de hoy. No obstante, las cuestiones planteadas en ese asunto están limitadas específicamente al efecto del impuesto sobre los vehículos usados y a su compatibilidad con el artículo 90 CE.

Legislación comunitaria pertinente*Disposiciones del Tratado y legislación*

3. El artículo 23 CE³ dispone:

«1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los

1 — Lengua original: inglés.

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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, modificada en numerosas ocasiones; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 — Las prohibiciones que actualmente se contienen en los artículos 23 CE, 25 CE y 90 CE estaban incluidas anteriormente en los artículos 9, 12 y 95 del Tratado CE, a los cuales hace referencia la anterior jurisprudencia. En aras de la coherencia, utilizaré, en todo caso, la numeración actual en el presente documento.

intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente [...]

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

2. Las disposiciones del artículo 25 [...] se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre circulación en los Estados miembros.»

6. El artículo 33, párrafo primero, de la Sexta Directiva dispone:

4. El artículo 25 CE dispone:

«Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal.»

«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.»

5. El artículo 90 CE dispone:

Jurisprudencia

«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 gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares.

7. Estas disposiciones han sido analizadas por el Tribunal de Justicia en diferentes ocasiones, con referencia concreta a impuestos nacionales sobre vehículos de motor importados de otros Estados miembros.

8. En primer lugar, el Tribunal ha sostenido en repetidas ocasiones que las disposiciones del artículo 25 CE, relativas a las exacciones de efecto equivalente, y las contenidas en el artículo 90 CE, respecto de los tributos internos discriminatorios, no son aplicables acumulativamente, de modo que un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías.⁴

9. En este sentido, un gravamen sobre la matriculación de vehículos de motor y que se percibe no por el hecho de que el vehículo cruce la frontera de un Estado miembro, sino por razón de la primera matriculación del vehículo en el territorio de ese Estado, puede ser considerada como parte de un régimen general de gravámenes internos sobre las mercancías y, por lo tanto, ser examinada con arreglo al artículo 90 CE.⁵

10. En lo referente a la cuestión de la tributación de los vehículos usados, a la luz del artículo 90 CE, he resumido las resoluciones más relevantes del Tribunal de Justicia⁶ en los puntos 4 a 22 de mis conclusiones en el asunto Nádásdi, a las cuales me remito.

11. De la jurisprudencia citada cabe deducir que, para ser compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, un impuesto nacional que se recaude sólo una vez respecto de cada vehículo, en el momento de su primera matriculación en un Estado miembro, debe calcularse, cuando se trate de vehículos usados, de modo que se evite cualquier discriminación respecto de los vehículos procedentes de otros Estados miembros. En consecuencia, un impuesto de este tipo no deberá imponer a los vehículos usados de importación un gravamen superior a la cuantía del impuesto residual incorporado en el valor de un vehículo similar matriculado inicialmente en el mismo Estado miembro en una fase anterior de su existencia.

12. En estas sentencias, el Tribunal de Justicia precisó, entre otras cuestiones, que en la valoración de la compatibilidad con el artículo 90 CE era necesario tomar en cuenta las modalidades de tributación; que la persecución de objetivos medioambientales no dispensa al Estado miembro de la obligación de respetar la norma de no discriminación; que la depreciación del valor no tiene por qué calcularse de forma individual para cada caso, pudiendo estimarse a partir de baremos o tablas que empleen criterios relevantes que permitan un cálculo razonablemente aproximativo de la depreciación del valor; y que los propietarios deben estar facultados para impugnar la aplicación de tales baremos o tablas cuando no tomen en consideración las verdaderas características de un vehículo en concreto.

13. El artículo 90 CE, apartado primero, sólo resulta aplicable a la tributación de los

4 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 63, y la jurisprudencia allí citada.

5 — Véanse las sentencias de 17 de junio de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Rec. p. I-6065), apartado 34, y Weigel, citada en la nota 4, apartado 65.

6 — Sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509); de 9 de marzo de 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Rec. p. I-479); de 23 de octubre de 1997, Comisión/Grecia (C-375/95, Rec. p. I-5981); de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente (C-393/98, Rec. p. I-1327); de 19 de septiembre de 2002, Tulliasiamies y Siilin (C-101/00, Rec. p. I-7487), y Weigel, citada en la nota 4.

vehículos nuevos cuando son de producción nacional. Si esta tributación no discrimina abiertamente a los vehículos importados de otros Estados miembros, lo cual sería claramente contrario a tal disposición, puede surgir, sin embargo, la cuestión de si esa tributación está estructurada de forma que pueda tener un efecto discriminatorio o protector indirecto. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que un régimen fiscal no puede ser considerado discriminatorio por el mero hecho de que sólo los productos importados, en particular los procedentes de otros Estados miembros, queden incluidos en la categoría con mayor carga impositiva, siempre que la diferencia de tipos impositivos no tenga por efecto favorecer la venta de vehículos de producción nacional respecto de los vehículos importados de otros Estados miembros.⁷

14. El artículo 90 CE, párrafo segundo, prohíbe aquellos tributos internos que puedan facilitar cualquier forma de «proteccionismo fiscal indirecto en el caso de los productos que, sin ser similares, en el sentido del párrafo primero [del artículo 90 CE], a los productos nacionales, se encuentren sin embargo en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial con algunos de ellos».⁸ No hay constancia de ningún asunto en el que se haya declarado o siquiera alegado que la tributación de los vehículos de motor importados pueda proteger indirectamente a productos que no sean vehículos de motor.

15. Finalmente, el Tribunal de Justicia ha sostenido en repetidas ocasiones que la calificación de un gravamen como un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33, párrafo primero, de la Sexta Directiva IVA depende de si presenta las características esenciales de un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de dicha Directiva. Entre estas características esenciales se encuentran las siguientes: este tipo de impuesto, con carácter general, resulta de aplicación a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que haya entregado o de los servicios que haya prestado; se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; y los importes abonados en las etapas anteriores del proceso pueden ser deducidos del impuesto devengado por un sujeto pasivo, de manera que, en cada fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y su carga final recae en definitiva sobre el consumidor.⁹

16. En el asunto *Tulliasiamies y Siilin*,¹⁰ el Tribunal de Justicia estimó que un «impuesto sobre el valor añadido sobre el impuesto de matriculación» finlandés —en el que el importe líquido consistía en un porcentaje del «impuesto de matriculación», que se calculaba, a su vez, tomando como base el valor imponible del vehículo— carecía de las características esenciales del IVA. En primer lugar, no constituía un impuesto general, puesto que su objeto no era abarcar

7 — Véase la sentencia de 30 de noviembre de 1995, *Casarin* (C-113/94, Rec. p. I-4203), apartados 17 y ss. y la jurisprudencia allí citada.

8 — Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Roders y otros* (C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229), apartado 38.

9 — Sentencia *Tulliasiamies y Siilin*, citada en la nota 6, apartados 98 y 99.

10 — Citado en la nota 6, apartados 101 y ss.

el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro, sino que gravaba únicamente una categoría limitada de bienes, en concreto determinados vehículos. En segundo lugar, la cuantía del impuesto no era proporcional al precio de los bienes, sino que dependía únicamente de forma indirecta del precio del vehículo. En tercer lugar, el impuesto no debía abonarse en cada fase del proceso de producción y de distribución, sino sólo cuando se percibía el impuesto de matriculación y su efecto no era gravar el valor añadido en una fase determinada del proceso de producción y de distribución, sino su valor total.

Normativa nacional pertinente

17. En Hungría, una condición previa a la inscripción en el registro de un vehículo de turismo o una autocaravana¹¹ para su circulación por carretera consiste en el pago de la tasa de matriculación (regisztrációs adó).

18. Con anterioridad al 1 de febrero de 2004, una tasa sobre el consumo (fogyasztási adó) gravaba estos vehículos. Se trataba de una

suma de pago único calculada como un porcentaje del valor declarado, porcentaje que quedaba fijado en función de determinadas características de consumo del vehículo.

19. A partir de esa fecha, el impuesto sobre el consumo quedó sustituido por un impuesto de matriculación en virtud de la Ley N° CX de 2003 (Ley del impuesto de matriculación). El impuesto de matriculación se percibe como una cantidad fija por cada clase de vehículo. Los vehículos se clasifican, fundamentalmente, por el tipo de motor¹² y cilindrada y por la categoría de protección medioambiental.¹³ Existen, igualmente, clases de vehículos «tipo museo» y «otros» vehículos. El importe del impuesto no depende del valor del vehículo. Se aplica indistintamente a los vehículos importados (ya sean nuevos o usados) y a los vehículos fabricados en Hungría.

20. Hay otros impuestos (incluido un impuesto anual) que gravan igualmente los vehículos de motor, si bien no son objeto de

12 — Es decir, gasolina o diesel.

13 — Se trata de una clasificación por categorías del 1 al 10, que, según parece, se basa fundamentalmente en la emisión de gases y ruidos. A un mejor comportamiento medioambiental le corresponde una categoría mayor. Los impuestos de matriculación tienen únicamente en cuenta si la categoría es inferior a 5 (lo que conlleva un mayor tipo impositivo) o equivalente o superior a 5 (lo que conlleva un menor tipo impositivo).

11 — Resultan de aplicación a otros tipos de vehículos otras disposiciones que no se discuten en el presente asunto. No obstante, en lo sucesivo, emplearé el término «vehículo» para designar únicamente un «vehículo de turismo o una autocaravana» al que resulte de aplicación la tasa de matriculación.

controversia en el presente asunto. No obstante, a diferencia de esos otros impuestos, el impuesto de matriculación generalmente no se reembolsa cuando el vehículo se retira de la circulación.

los artículos 23 CE y 25 CE. Con carácter subsidiario, sostenía que este impuesto podía ser considerado como un tributo interno prohibido por el artículo 90 CE o como un impuesto sobre el volumen de negocios prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA.

Litigio principal y resolución de remisión

21. El 28 de diciembre de 2004, la Sra. Németh, la demandante en el litigio principal, inició el procedimiento de liquidación del impuesto de matriculación relativo a un automóvil Ford Mondeo adquirido en Alemania,¹⁴ con un motor diesel de 1.998 cm³ e incluido en la categoría medioambiental 7. A partir de estos datos, la autoridad tributaria fijó la cuantía del impuesto de matriculación en 390.000 HUF (aproximadamente 1.550 euros).

22. La Sra. Németh interpuso recurso contra esta resolución basándose en que el impuesto vulneraba el Derecho comunitario. En su opinión, el impuesto de matriculación era, fundamentalmente, un derecho de aduana de importación y, como tal, prohibido dentro de la Comunidad en virtud de

23. La autoridad tributaria confirmó su resolución alegando que era competente únicamente para aplicar el Derecho nacional vigente y no para decidir si las normas nacionales vulneraban el Derecho comunitario.

24. La Sra. Németh solicita ahora la revisión judicial de esa resolución. Continúa manteniendo que las disposiciones de la Ley relativa al impuesto de matriculación son contrarias al Derecho comunitario, Derecho que debe aplicar la autoridad tributaria. La autoridad fiscal arguye que las disposiciones establecidas por el legislador son vinculantes y no conceden facultad discrecional alguna.

25. Teniendo en cuenta estos argumentos, el tribunal nacional, el cual expone que interviene en única instancia en procedimientos

14 — Según el Gobierno húngaro, el coche era usado, si bien no se especificó esta circunstancia en la solicitud de la cuestión prejudicial ni en las observaciones de la Sra. Németh.

de este tipo, decidió solicitar una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

- «1) Un impuesto de un Estado miembro, como el impuesto de matriculación húngaro, ¿puede considerarse un derecho de aduana o una exacción de efecto equivalente?
- 2) De darse una respuesta negativa a la primera cuestión: un impuesto de un Estado miembro, como el impuesto de matriculación húngaro –que impone el pago de una tasa como condición previa para la inscripción en el registro y la puesta en circulación de un automóvil de turismo–, ¿puede considerarse un tipo de impuesto de importación?
- 3) De darse una respuesta negativa a la segunda cuestión: un impuesto de un Estado miembro, como el impuesto de matriculación húngaro, ¿es compatible con lo exigido en el artículo 90 CE o con lo dispuesto en el artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE, o bien vulnera el sistema común del impuesto sobre el valor añadido?
- 4) En el estado actual del Derecho comunitario, un impuesto de un Estado miembro, como el impuesto de matri-

culación húngaro, ¿se ajusta a las disposiciones de Derecho comunitario si el importe adeudado del impuesto de matriculación sobre los automóviles de turismo nuevos y usados –dejando aparte la clasificación de los automóviles en función de consideraciones medioambientales– no refleja de ningún modo la depreciación del valor de los automóviles usados y es totalmente independiente de la fecha en que el automóvil fue puesto en circulación y del tiempo que lleve en circulación (legal)?»

26. No se recibió de ninguna de las partes una solicitud indicando los motivos por los que deseaba presentar observaciones orales. De conformidad con el artículo 44 *bis* del Reglamento de Procedimiento, no se celebró vista.

Apreciación

Cuestiones planteadas

27. El Gobierno húngaro plantea algunas dudas acerca de la admisibilidad de las cuestiones planteadas. Según su punto de vista, el órgano jurisdiccional remitente no ha precisado de forma suficiente los motivos

que le han llevado a solicitar una decisión prejudicial, en particular, respecto de las cuestiones 3 (compatibilidad con el artículo 90 CE y con el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA) y 4 (compatibilidad con el Derecho comunitario en general de un impuesto que no tiene en cuenta la depreciación).

28. Cita jurisprudencia según la cual un órgano jurisdiccional nacional debe facilitar, al menos, algún tipo de explicación acerca de la elección de las disposiciones del Derecho comunitario cuya interpretación solicita y acerca de la relación existente entre tales disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio del que conoce. Sin esta información, el Tribunal de Justicia carece de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones. La información facilitada debe permitir, igualmente, que los Gobiernos de los Estados miembros y otras partes interesadas presenten observaciones.¹⁵

29. Si bien comprendo las dudas del Gobierno húngaro, no considero que sean suficientes para justificar que no se responda a las cuestiones planteadas. No sólo el propio Gobierno húngaro, sino también el Gobierno polaco y la Comisión han podido presentar observaciones acerca de cada una de las cuatro cuestiones, si bien, en cierto modo, las han interpretado y reformulado. Considero

que el Tribunal de Justicia debe proceder de forma similar.

30. Las cuestiones 1 y 2 se refieren a la compatibilidad con los artículos 23 CE y 25 CE y a la tributación de las importaciones. Propongo que se examinen conjuntamente.

31. La cuestión 3 se refiere a la compatibilidad, de una parte, con el artículo 90 CE y, de otra, con el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA. Propongo que estos dos aspectos sean examinados separadamente.

32. Finalmente, la cuestión 4 se refiere a la compatibilidad con «el estado actual del Derecho comunitario». La cuestión no especifica ningún elemento del Derecho comunitario respecto del cual deba apreciarse la compatibilidad y, en consecuencia, estimo que debe quedar limitada a las disposiciones mencionadas en la resolución de remisión y que son las que sirven de fundamento a las tres primeras cuestiones. No obstante, se alude a la cuestión concreta de que no se refleja la depreciación en el valor de los vehículos usados. De hecho, esta cuestión sólo es relevante en relación con la cuestión de la tributación interna discriminatoria y, en consecuencia, de la compatibilidad con el artículo 90 CE. Por consiguiente, se corresponde con la primera parte de la cuestión 3.

15 — Véanse los autos de 25 de febrero de 2003, *Simoncello y Boerio* (C-445/01, Rec. p. I-1807), apartados 22 y 23; de 7 de abril de 1995, *Grau Gomis y otros* (C-167/94, Rec. p. I-1023), apartado 9, y de 11 de febrero de 2004, *Cannito y otros* (C-438/03, C-439/03, C-509/03 y C-2/04, Rec. p. I-1605), apartado 8.

Tributación de las importaciones (cuestiones 1 y 2)

33. En sus observaciones, la Sra. Németh considera en concreto¹⁶ que el impuesto de matriculación es, de hecho, un gravamen de efecto equivalente a un derecho de aduana. Sus principales argumentos al respecto pueden resumirse de la siguiente forma:

34. El impuesto de matriculación no es un impuesto sobre la utilización del vehículo. Hay un impuesto específico¹⁷ que cumple esa función y, al tratarse de un impuesto sobre la utilización, se reembolsa cuando el vehículo es retirado, incluso temporalmente, de la circulación. Por otra parte, el impuesto de matriculación –como sucede con los derechos de aduana, con los que es comparable– se reembolsa en caso de que el vehículo sea exportado nuevamente. Además, resulta forzada la afirmación de que el hecho imponible para el pago del impuesto de matriculación consiste en la puesta en circulación del vehículo y no en su importación, toda vez que, con escasísimas excepciones de importancia marginal, la única

finalidad de importar un vehículo es utilizarlo para circular con él. En términos de continuidad de los ingresos del Estado, se introdujo en primer lugar el impuesto sobre el consumo para compensar la desaparición del derecho de aduana¹⁸ y, posteriormente, fue sustituido por el impuesto de matriculación. En Hungría, la inscripción de un vehículo en el registro conlleva otros trámites y el pago de otras cantidades, de forma que el impuesto de matriculación no guarda relación, de hecho, con los requisitos de matriculación. El importe exigido sólo guarda una relativa e indirecta relación con el nivel efectivo de impacto medioambiental de un vehículo: guarda una estrecha relación, mediante la cilindrada, con el valor y, por lo tanto, podría ser considerado como un impuesto *ad valorem*, al igual que un derecho de aduana. Tras el establecimiento del impuesto de matriculación, las importaciones en Hungría de vehículos usados han disminuido, según los datos de la Sra. Németh, en un 74,3 %, demostrándose así que el impuesto actúa como una restricción al comercio, produciendo el mismo efecto que un derecho de aduana.

35. Por el contrario, tanto los Gobiernos húngaro y polaco como la Comisión comparten la opinión de que el impuesto de matriculación húngaro no es un derecho de aduana de importación o una exacción de efecto equivalente prohibidos por los artículos 23 CE y 25 CE, y ni siquiera una modalidad de tributación de las importaciones como tal. Coincido con ellos y no encuentro nada en las alegaciones de la Sra. Németh que pueda modificar este punto de vista.

16 — La Sra. Németh impugna muchos de los aspectos del impuesto de matriculación. Algunos de ellos se refieren a las razones que justifican en general el establecimiento de un impuesto de matriculación específico y al método aplicado para su cálculo. Resumiré aquí sus argumentos únicamente en la medida en que guarden relación con la compatibilidad del impuesto con las disposiciones de Derecho comunitario acerca de las cuales el tribunal nacional solicita orientación.

17 — Gépjárműadó, establecido por la Ley LXXXII de 1991.

18 — No obstante, debo precisar que el impuesto sobre el consumo se introdujo en Hungría en 1991, mientras que el derecho de aduana sobre las importaciones procedentes de los Estados miembros de la Comunidad Europea fue eliminado paulatinamente entre 1994 y 2001.

36. En primer lugar, se deduce claramente de las sentencias en los asuntos *De Danske Bilimportører y Weigel*¹⁹ que el gravamen sobre la *matriculación* de vehículos de motor se percibe, en principio, no por el hecho de que el vehículo cruce la frontera del Estado miembro que lo impone, sino por razón de la *matriculación* del vehículo en el territorio de ese Estado. Un gravamen de este tipo debe ser considerado como parte de un régimen general de gravámenes internos sobre las mercancías. En consecuencia, debe ser examinado a la luz del artículo 90 CE.

37. Resulta además que el impuesto de matriculación no sólo grava los vehículos importados en Hungría, sino también, con iguales tipos basados en iguales criterios, los fabricados en ese país.²⁰ Tal circunstancia pone claramente de manifiesto que el hecho imponible no es la importación o el cruce de una frontera.

38. No cabe duda de que la Sra. Németh tiene razón al afirmar que, de hecho, el impuesto de matriculación recae sobre prácticamente todos los vehículos importados poco después de su importación. No obstante, no es menos cierto que, tal como ella misma reconoce, algunos vehículos no quedan sujetos al impuesto. Algunos se

destinan únicamente a su uso fuera de la vía pública; otros únicamente a su exposición pública en un museo o una colección; otros únicamente para obtener de ellos piezas de recambio. En ninguno de estos casos es necesaria su matriculación para su utilización en carretera y, en consecuencia, ninguno de ellos dará lugar a la aplicación del impuesto de matriculación tras su importación.

39. Las demás características del impuesto de matriculación, que la Sra. Németh pone de relieve y que, en su opinión, demuestran su semejanza con un derecho de aduana, no modifican mi punto de vista.

40. En primer lugar, el hecho de que el impuesto de matriculación pueda ser reembolsado en supuestos comparables a los que dan lugar al reembolso de derechos de aduana²¹ no implica, de ningún modo, que ambos se perciban por el mismo hecho. En cualquier caso, la Sra. Németh reconoce que el impuesto de matriculación puede ser reembolsado en el supuesto de robo o destrucción del vehículo, circunstancias que poco probablemente darían lugar al reembolso de un derecho de aduana en ningún sistema.

19 — Citado en la nota 5; véase el apartado 9 anterior.

20 — Este punto no aparece mencionado en la documentación del presente asunto, si bien la solicitud de decisión prejudicial del asunto *Nádasdi* precisa que los coches son fabricados en Hungría por Magyar Suzuki Rt.

21 — O a aquellos en los que el derecho de aduana húngaro podía ser reembolsado anteriormente, ya que parece probable que las alegaciones de la Sra. Németh se refieren a éstos más que al derecho de aduana comunitario actualmente aplicado por Hungría en tanto que Estado miembro de la Comunidad.

41. En segundo lugar, es irrelevante el hecho de que el impuesto de matriculación pueda haberse introducido, al menos en parte, para compensar la reducción de ingresos derivados del derecho de aduana eliminado en el comercio con los Estados miembros de la Comunidad. El fin principal de toda tributación es el de generar ingresos. La naturaleza de un impuesto no determina la naturaleza de otro impuesto introducido para sustituirlo con este fin.

42. En tercer lugar, aunque el importe del impuesto de matriculación dependiera, en mayor o menor medida, del valor del vehículo, y aunque esta circunstancia pudiera convertirlo en un impuesto *ad valorem* a semejanza de un derecho de aduana, no deja de ser cierto que otros muchos gravámenes – impuestos especiales e IVA, por ejemplo – son también impuestos *ad valorem* o cuentan con un marcado componente *ad valorem* sin por ello dejar de formar parte de un sistema tributario estrictamente interno.

43. Finalmente, a pesar de que la introducción del impuesto de matriculación se haya traducido en una disminución de las importaciones de vehículos usados en Hungría y, de este modo, haya tenido un efecto restrictivo sobre el comercio, este hecho, por sí solo, no es relevante para la valoración con arreglo a los artículos 23 CE y 25 CE. Estos artículos no prohíben cualquier medida que restrinja el comercio, sino «toda

carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera». ²² Es el artículo 28 CE el que prohíbe «las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente». No obstante, independientemente del hecho de que no se haya solicitado del Tribunal de Justicia la valoración del impuesto de matriculación húngaro a la luz del artículo 28 CE, es reiterada jurisprudencia que el ámbito de aplicación de este artículo «no incluye los obstáculos contemplados por otras disposiciones específicas y que los obstáculos de carácter fiscal o de efecto equivalente a los derechos de aduana que se contemplan en los artículos 23 CE, 25 CE y 90 CE quedan fuera de la prohibición que establece el artículo 28 CE». ²³

44. En consecuencia, puesto que el impuesto de matriculación húngaro es claramente un *gravamen* y no se recauda por el hecho de que los vehículos a los que es aplicable crucen una frontera, debe ser valorado a la luz del artículo 90 CE.

Tributos internos discriminatorios (cuestión 3, primera parte, y cuestión 4)

45. En mis conclusiones en el asunto Nadasdi, analicé las características de un

22 — Véase la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, Rec. p. I-3657), apartado 19 y la jurisprudencia allí citada.

23 — Véase la sentencia De Danske Bilimportører, citada en la nota 5, apartado 32 y la jurisprudencia allí citada.

impuesto como el impuesto de matriculación húngaro, en la medida en que afectaba a vehículos usados, a la luz del párrafo primero del artículo 90 CE. Llegué a las siguientes conclusiones:

incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el territorio nacional, es incompatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, en la medida de esa carga fiscal superior.

«1) A fin de determinar si un impuesto que grava los automóviles en el momento de su primera puesta en circulación en un Estado miembro es compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, en la medida en que se aplica a los vehículos usados, debe compararse el efecto de ese impuesto en el coste de los vehículos usados importados de otro Estado miembro, estando ya en vigor dicho impuesto, con el efecto del importe residual del mismo impuesto en el coste de vehículos usados similares ya puestos en circulación en el primer Estado miembro y que han soportado ya ese mismo impuesto anteriormente. La comparación con los vehículos usados ya puestos en circulación en el Estado miembro con anterioridad al establecimiento de dicho impuesto no es relevante.

3) Esa incompatibilidad no se desvirtúa por el hecho de que el impuesto del que se trata persiga finalidades relativas a la protección del medio ambiente o de que se liquide únicamente sobre la base de criterios objetivos relevantes para tal protección.»

46. Respecto del razonamiento seguido para llegar a tal conclusión, me remito a mis conclusiones en ese asunto. En las alegaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia en el caso de autos no he encontrado nada que me induzca a modificar las conclusiones a las que llegué en aquel asunto.

2) Un impuesto que grava los vehículos usados en el momento de su primera puesta en circulación en un Estado miembro, cuyo importe se liquida sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo, de tal modo que, al aplicarse a los vehículos usados importados de otros Estados miembros, dicho importe es superior al del impuesto residual

47. No obstante, puesto que en su tercera cuestión el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación acerca de la compatibilidad con el artículo 90 CE en su conjunto y puesto que únicamente su cuarta cuestión se refiere expresamente a vehículos usados, es necesario completar esta apreciación con un breve análisis de la situación en lo que respecta a la aplicación del impuesto a vehículos nuevos e, igualmente, en lo que respecta al artículo 90 CE, párrafo segundo.

48. En lo tocante a vehículos nuevos, resulta de la jurisprudencia que el impuesto de matriculación no presenta ninguna diferencia en su aplicación por el hecho de que los vehículos estén fabricados en Hungría o en otro lugar. Tampoco se ha indicado que tenga como efecto favorecer la venta de vehículos de fabricación nacional respecto de la venta de vehículos importados de otros Estados miembros.²⁴ En consecuencia, estos últimos no soportan un tributo interno superior a los que gravan productos nacionales similares y resulta que el impuesto, respecto de su aplicación a vehículos nuevos, es compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero.

49. El artículo 90 CE, párrafo segundo, prohíbe aquellos tributos internos que puedan proteger indirectamente productos nacionales que, sin ser similares, en el sentido del párrafo primero, a los productos importados, se encuentren, sin embargo, en una relación de competencia con ellos.

50. En el presente caso, los productos importados de los que se trata son vehículos de turismo y autocaravanas, tanto nuevos como usados, y existen productos nacionales similares en Hungría. No se ha indicado la existencia de otros productos nacionales que no sean similares, pero que «se encuentren, sin embargo, en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial con algunos de [los productos importados]». ²⁵ Ciertamente, resulta difícil imaginar

cuáles podrían ser tales productos. En consecuencia, considero que no hay lugar para proceder a una apreciación con arreglo al artículo 90 CE, párrafo segundo.

Artículo 33 de la Sexta Directiva (cuestión 3, segunda parte)

51. Resulta de la resolución de remisión, así como de la breve mención que en sus observaciones hace de la disposición, que la Sra. Németh considera que el impuesto húngaro de matriculación puede ser contrario al artículo 33, párrafo primero, de la Sexta Directiva, por cuanto puede ser calificado de impuesto sobre el volumen de negocios.

52. Sin embargo, la redacción de esa disposición no debe interpretarse como una prohibición incondicional de tal tipo de impuestos. Esta disposición permite a los Estados miembros mantener o establecer impuestos que no tengan «carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», *siempre que dichos impuestos* «no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera». El órgano jurisdiccional nacional, en su tercera cuestión, pregunta simplemente si un impuesto como el que se analiza en el presente asunto es compatible con tal disposición. En consecuencia, abordaré ambos aspectos, aunque no será necesario detenernos demasiado en su examen.

24 — Véase el punto 13 anterior.

25 — Véase el punto 14 anterior.

53. En primer lugar, resulta bastante evidente que no concurren en el impuesto húngaro de matriculación las cuatro características esenciales del IVA que el Tribunal de Justicia estima necesarias, según ha afirmado en repetidas ocasiones, para que un impuesto pueda ser calificado de impuesto sobre el volumen de negocios prohibido por la Sexta Directiva. Estas características del IVA son las siguientes:

- que se aplique con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios;
- que sea proporcional al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste;
- que el impuesto se perciba en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; y
- que los importes abonados en las etapas anteriores del proceso puedan ser deducidos del impuesto devengado por un

sujeto pasivo, de manera que, en cada fase determinada, el impuesto se aplique sólo al valor añadido en esa fase y su carga final recaiga en definitiva sobre el consumidor.

54. El impuesto de matriculación, tal como ha sido descrito, no reúne ninguna de estas características. Se aplica únicamente a una categoría limitada de bienes, en concreto vehículos de turismo y autocaravanas. No es proporcional al precio de tales bienes, liquidándose, por el contrario, conforme a tipos fijados en función de características técnicas, que pueden ser comunes tanto a vehículos nuevos de elevado precio como a vehículos usados con fuerte depreciación. Solamente se cobra en una fase de la vida de un vehículo, esto es, en su primera puesta en circulación en Hungría. Finalmente, no se contempla la deducción de ningún impuesto comparable liquidado en una fase anterior.

55. En segundo lugar, como he aclarado anteriormente, la percepción de un impuesto de matriculación no da lugar a formalidades relacionadas con el cruce de una frontera. El hecho imponible es la primera puesta en circulación en Hungría. Los vehículos pueden importarse con fines distintos a los de su uso en la vía pública, no quedando sometidos al impuesto. Igualmente, el impuesto también grava a los vehículos fabricados en Hungría que no cruzan ninguna frontera.

Conclusión

56. Habida cuenta de lo anterior, considero que el Tribunal de Justicia debería dar las siguientes respuestas a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bács-Kiskun Megyei Bíróság:

Cuestiones 1 y 2

- Un impuesto que grava los vehículos de motor cuando se ponen en circulación por primera vez en un Estado miembro, con independencia del lugar de fabricación, y que excluye a los vehículos importados no destinados a circular por la vía pública no es un derecho de aduana de importación o una exacción de efecto equivalente en el sentido de los artículos 23 CE y 25 CE, ni da lugar a formalidades relacionadas con el paso de una frontera a efectos del artículo 33, párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo.

Cuestión 3 (primera parte) y cuestión 4

- Tal impuesto es compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, en la medida en que se aplique, indistintamente, tanto a los vehículos nuevos fabricados en el Estado miembro que lo establece como a los vehículos nuevos fabricados en otros Estados miembros, y siempre que no produzca el efecto de favorecer la venta de los primeros respecto de los últimos.

- Un impuesto que grava vehículos usados cuando se ponen en circulación por primera vez en un Estado miembro y cuyo importe se calcula sin tener en cuenta la depreciación efectiva del vehículo, de forma que, cuando se aplica a vehículos de este tipo importados de otros Estados miembros, excede del importe del impuesto residual incorporado al valor de vehículos usados similares ya matriculados en el territorio nacional es, en la medida de esa cantidad en exceso, incompatible con el artículo 90 CE, párrafo primero.

- En ausencia de cualesquiera otros productos nacionales que sin ser similares a vehículos de motor nuevos o usados pero que, no obstante, se encuentren en una relación de competencia con ellos, aunque sea parcial, indirecta o potencial, no hay lugar para proceder a una valoración de tal impuesto con arreglo al artículo 90 CE, párrafo segundo.

Cuestión 3 (segunda parte)

- Un impuesto que se aplica únicamente a los vehículos de turismo y a las autocaravanas, que se liquida conforme a tipos fijados en función de sus características técnicas, que se cobra únicamente cuando un vehículo es puesto en circulación por primera vez en un Estado miembro y que no contempla la deducción de ningún impuesto comparable pagado en una fase anterior no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios a efectos del artículo 33, párrafo primero, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo.