

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. ANTONIO LA PERGOLA

presentadas el 26 de junio de 1997 *

1. Mediante el presente recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el régimen fiscal griego para los automóviles privados de ocasión importados de otros Estados miembros es contrario al artículo 95 del Tratado.¹

2. Para comprender el alcance de los motivos y las alegaciones formulados por la República Helénica en su defensa conviene recordar la normativa nacional objeto de controversia.

Con arreglo a la legislación griega, los automóviles destinados a uso privado están sujetos a dos impuestos distintos: el impuesto especial sobre el consumo y el impuesto especial adicional único. El impuesto especial sobre el consumo fue establecido por la Ley n° 363/1976,² posteriormente modificada por la Ley n° 1676/1986.³ Este impuesto se recauda en el momento de la primera adquisi-

ción o de la importación del automóvil nuevo, el tipo impositivo varía en función de la cilindrada del motor, y la base imponible está constituida por el precio neto de venta del automóvil. No se devenga cuando se revende un vehículo usado que ya fue matriculado en Grecia. Si se aplica, en cambio, cuando se importa un vehículo usado. En este supuesto, el valor fiscal es igual al del precio inicial del automóvil nuevo con una reducción de un 5 % por año de antigüedad.⁴ Se prevé una reducción máxima del 20 %.⁵

La Ley n° 1858/1989⁶ —que lleva por título «Normas relativas al impuesto especial sobre el consumo de los automóviles particulares y otras disposiciones»— concedió la ventaja consistente en una reducción del tipo impositivo para los automóviles llamados «de nueva tecnología» o de «tecnología anticontaminación» que cumplen determinados criterios fijados por Decreto ministerial. No obstante, no se aplica esta reducción a los automóviles de ocasión importados, aunque reúnan los requisitos aludidos.

4 — La República Helénica ha precisado en sus escritos de defensa que para calcular el precio del vehículo de ocasión importado no se tiene en cuenta el precio del correspondiente vehículo nuevo en el momento de la importación, sino el que estaba vigente el año de fabricación, obviamente inferior.

5 — Con arreglo a la legislación griega, este límite puede llegar al 25 % si el automóvil está dañado o presenta un deterioro superior al causado por una utilización normal.

6 — Diario oficial griego A 148.

* Lengua original: italiano.

1 — El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en varias ocasiones sobre el régimen fiscal griego de los automóviles privados nuevos. En la sentencia de 5 de abril de 1990, Comisión/Grecia (C-132/88, Rec. p. I-1567), se reconoció la legalidad de un sistema de tributación progresivo en el que la cuantía del impuesto dependía de la cilindrada. En cambio, el Tribunal de Justicia censuró en la sentencia de 12 de mayo de 1992, Comisión/Grecia (C-327/90, Rec. p. I-3033), que se utilizaran normas diferentes para el cálculo de la base imponible según que los automóviles nuevos fueran importados o se hubieran fabricado en Grecia. Por último, en la sentencia de 17 de noviembre de 1992, Comisión/Grecia (C-105/91, Rec. p. I-5871), se estimó contraria al artículo 95 del Tratado la aplicación a los automóviles particulares de tecnología clásica tipos de gravamen distintos de los aplicados a los automóviles particulares, también de tecnología clásica, fabricados o montados en Grecia.

2 — Diario oficial griego A 152.

3 — Diario oficial griego A 204.

El impuesto especial adicional único fue modificado durante el procedimiento administrativo previo. En su primera versión, resultante del artículo 3 de la Ley nº 363/1976, este impuesto se recaudaba con ocasión de la primera matriculación del vehículo y su cuantía variaba únicamente en función de la cilindrada. Los automóviles de ocasión importados estaban sujetos al impuesto de igual modo que los automóviles nuevos, es decir, no estaba prevista reducción alguna que tuviera en cuenta su condición de vehículos usados. Tras el envío del dictamen motivado de la Comisión, este impuesto fue modificado mediante la Ley nº 2187/1994: ⁷ el tipo impositivo varía en función de la cilindrada, mientras que la base imponible, para los vehículos de ocasión importados, se calcula según los mismos criterios que los previstos para el impuesto especial sobre el consumo, esto es, reduciendo el precio del modelo nuevo en un 5 % por año de antigüedad, con una reducción máxima del 20 %.

3. La Comisión considera que la normativa objeto de litigio es contraria al artículo 95 del Tratado, cuyo tenor es el siguiente:

«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.

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

Tras haber incoado el procedimiento administrativo previo al que se refiere el artículo 169 del Tratado, la Comisión ha solicitado al Tribunal de Justicia que declare el incumplimiento de la República Helénica.

4. En primer lugar, me detendré en el impuesto especial sobre el consumo. La Comisión alega que es discriminatorio y, por tanto, contrario al artículo 95, ya que somete a los vehículos usados de importación a una carga fiscal mayor que la soportada por los vehículos nacionales correspondientes, a saber, los que ya estaban matriculados en Grecia —con independencia de que hayan sido fabricados en territorio griego o importados cuando eran nuevos— y revendidos posteriormente en este mercado. En particular, la Institución demandante se opone a las fórmulas de cálculo de la base imponible del impuesto, que viene determinada por una ficción que toma como referencia el precio del vehículo nuevo con una reducción de un 5 % por año de antigüedad. A este respecto, la Comisión expone varias alegaciones: que la depreciación anual real de un vehículo en Grecia es, en su opinión, manifiestamente superior al 5 %; que, además, la pérdida de valor de un automóvil no es uniforme, sino que es mucho mayor durante los primeros años, y, por último, que el régimen impositivo griego limita arbitrariamente al 20 % la depreciación de los vehículos al no permitir ninguna reducción adicional a partir del cuarto año de antigüedad. La oposición al método de cálculo del impuesto en el caso

⁷ — Diario oficial griego A 16.

de automóviles de ocasión importados se refiere, por tanto, a la base imponible, que, según la Comisión, es superior al valor real del vehículo. Por ello, la cuantía del impuesto para estos vehículos es mayor que la cuantía del impuesto que continúa incorporada al precio de los vehículos similares que ya formaban parte del mercado griego.

El Gobierno helénico, por el contrario, sostiene que su sistema impositivo no implica un trato de favor para los productos griegos en relación con los importados de otros Estados miembros.⁸ En su opinión, el valor fiscal de los vehículos de ocasión importados corresponde a su depreciación real por dos razones: que la vida de los automóviles en Grecia es más larga que en otros lugares y que el precio de referencia para determinar la cuantía del impuesto es el del año de fabricación del vehículo de ocasión importado y no el que está vigente en el año de su importación. Añade que el sistema está justificado porque trata de desincentivar la puesta en circulación de vehículos viejos, contaminantes y peligrosos.

5. La solución del litigio, como señala correctamente la Comisión, se infiere de las sentencias Comisión/Dinamarca⁹ y Nunes

Tadeu,¹⁰ en las que solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara, precisamente, sobre la compatibilidad con el artículo 95 de un régimen impositivo interno de automóviles de ocasión importados. En ambos asuntos, el Tribunal de Justicia estableció claramente el principio según el cual la neutralidad fiscal establecida por esta disposición debe apreciarse tomando en consideración «no sólo el tipo del tributo interno que grave directa o indirectamente los productos nacionales e importados, sino también la base imponible y las modalidades del mismo Impuesto».¹¹ Por lo que respecta, en particular, a los automóviles de ocasión, el Tribunal de Justicia estimó que para determinar la cuantía del impuesto debe tenerse en cuenta la «depreciación real» del vehículo.¹² Por tanto, como señaló el Abogado General Sr. Jacobs en las conclusiones previas a la sentencia Nunes Tadeu, es preciso señalar que el impuesto percibido por un vehículo de ocasión debe «determinarse en función de su valor real, puesto que el impuesto que grava el producto nacional similar depende inevitablemente del valor real de éste».¹³

Ahora bien, si se analiza la legislación griega a la luz de los criterios indicados, considero que no cabe duda alguna de que el impuesto controvertido es discriminatorio. En efecto, en el presente supuesto, la base imponible no tiene en cuenta el valor real y se determina mediante una ficción por la que se reduce el

8 — Me limitaré a mencionar, con el único fin de descartarlo, el argumento del Gobierno helénico según el cual el efecto proteccionista quedaría excluido al no existir en Grecia una producción nacional de automóviles. A este respecto, basta con señalar que, a los efectos del presente asunto, la neutralidad fiscal exigida por el artículo 95 debe producirse entre los vehículos de ocasión que ya forman parte del mercado griego, con independencia del lugar de fabricación, y los importados de otros Estados miembros. Este principio fue establecido con claridad en la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, Rec. p. I-4509), apartado 17, y considero ocioso dedicar más tiempo a esta cuestión.

9 — Sentencia citada en la nota precedente.

10 — Sentencia de 9 de marzo de 1995 (C-345/93, Rec. p. I-479).

11 — Véase la sentencia Nunes Tadeu, antes citada, apartado 12 (la cursiva es mía).

12 — Sentencia Nunes Tadeu, antes citada, apartado 15.

13 — Véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia Nunes Tadeu, antes citada, pp. I-488 y I-489.

precio del vehículo nuevo en un 5 % por año de antigüedad.

Resulta del todo evidente que este sistema de cálculo conduce a una sobrevaloración de los automóviles de ocasión importados: por una parte, el límite de depreciación en un 5 % anual contradice a la experiencia, que demuestra, al contrario, que los vehículos de ocasión se deprecian en mucha mayor medida que lo previsto en términos abstractos en la normativa griega; por otra parte, la limitación de la depreciación en un porcentaje máximo del 20 % no encuentra justificación alguna y se basa en la improbable hipótesis de que en Grecia los automóviles dejan de depreciarse a partir del cuarto año. De este modo, mientras que la carga fiscal de los vehículos de ocasión nacionales disminuye en función de su depreciación, los automóviles de ocasión importados están sujetos al impuesto con arreglo a un valor fiscal ficticio y manifiestamente superior al valor real del vehículo.¹⁴ El resultado —que el Tribunal de Justicia ha calificado expresamente de contrario al artículo 95 del Tratado— es que la cantidad percibida excede de «la cuantía del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos automóviles de segunda mano similares ya matriculados en el territorio nacional».¹⁵ Habida cuenta de esta orienta-

ción jurisprudencial —que, en mi opinión, es clave para la resolución del presente asunto—, se puede afirmar sin más que el impuesto controvertido es contrario al artículo 95 del Tratado.

6. Esta conclusión, a mi parecer, tampoco resulta alterada por las alegaciones que ha formulado el Gobierno helénico para justificar su sistema impositivo. En su opinión, las disposiciones impugnadas tienen por finalidad desincentivar la puesta en circulación de vehículos antiguos, peligrosos para la seguridad viaria y altamente contaminantes. No obstante, casi huelga señalar que esta finalidad no puede, en ningún caso, justificar la violación del principio de neutralidad fiscal establecido en el artículo 95 del Tratado: aun admitiendo que la normativa objeto de litigio esté inspirada por la intención de proteger el medio ambiente, el impuesto, lejos de aplicarse de la misma forma a los productos nacionales y a los importados, sigue gravando en mayor medida a estos últimos y, por tanto, es discriminatorio en el sentido del artículo 95 antes citado.

7. También son contrarias al artículo 95 del Tratado las disposiciones de la Ley n° 1858/1989 que prevén la reducción de los tipos del impuesto especial sobre el consumo en favor de los automóviles provistos de dispositivos anticontaminación, pero sin otorgar esta ventaja fiscal a los vehículos de ocasión importados comprendidos en esta categoría. La discriminación, en este caso, es evidente y reside en el hecho de que a los vehículos importados no se les pueden aplicar los tipos impositivos reducidos. Por lo demás, el Gobierno helénico no niega la infracción que se le imputa, sino que se limita a observar que el trato discriminatorio

14 — En sus conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia Nunes Tadeu, antes citadas, el Abogado General Sr. Jacobs destaca con acierto la importancia de tener en cuenta no sólo el grado de antigüedad del automóvil, sino también «todos los demás factores que pueden influir en el valor de un vehículo importado, tales como el kilometraje, el estado y el modelo (dado que algunos modelos se deprecian más deprisa que otros)». Efectivamente, la totalidad de estos elementos afecta al valor de los vehículos de ocasión nacionales y, por tanto, a la cuantía del impuesto residual incorporado a este valor. Además, debe recordarse que el Tribunal de Justicia exige que el producto importado nunca esté sujeto a un gravamen mayor que el producto nacional correspondiente (véase la sentencia de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo, C-152/89, Rec. p. I-3141, apartados 20 y 21). De ahí se desprende que una normativa como la que es objeto de este litigio, que fija el valor fiscal mediante criterios apriorísticos y escasamente atendibles, dará lugar necesariamente a numerosas situaciones en las que no se respetará la neutralidad fiscal.

15 — Sentencia Nunes Tadeu, antes citada, apartado 20.

se debe a las dificultades prácticas en la aplicación de un sistema de control destinado a verificar que los vehículos usados de importación cumplen las prescripciones técnicas requeridas para aplicar los tipos reducidos; dificultades que, evidentemente, no implican la inexistencia del incumplimiento según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.¹⁶

8. Pasemos ahora a la normativa que estableció el impuesto especial adicional único, que, como ya se ha dicho, fue objeto de modificaciones tras el envío del dictamen motivado. En su recurso, la Comisión se opone tanto a la versión anterior como a la nueva. Respecto de la primera, la Institución demandante se remite en el recurso a las alegaciones expuestas en el dictamen motivado. En éste, partiendo de la comprobación de que el impuesto consistía en una cuantía fija que dependía de la cilindrada y aumentaba con el valor del vehículo, la Comisión consideró discriminatorio el hecho de que los automóviles de ocasión importados estuvieran sujetos al impuesto como si fueran nuevos, sin tener en cuenta su depreciación; en cambio, la cuantía del impuesto incorporada al precio de los automóviles de ocasión nacionales disminuía proporcionalmente a su valor. De ello se desprende que la compra de vehículos de ocasión importados era menos ventajosa que la de vehículos de ocasión que ya formaban parte del mercado nacional. Por otra parte, en lo que atañe a las modificaciones introducidas por la Ley nº 2187/1994, la Comisión señala que la cuantía del impuesto controvertido se calcula con arreglo a fórmulas análogas a las previstas para el impuesto especial sobre el consumo: la institución demandante estima, por tanto, que las críti-

cas dirigidas contra este último también le son aplicables.

9. Antes de pronunciarme sobre el fondo, considero necesario detenerme en un aspecto preliminar relativo a la admisibilidad de los motivos invocados por la demandante. Por lo que se refiere a la normativa en vigor antes de la modificación introducida por la Ley nº 2187/1994, la Comisión expone sus alegaciones mediante una remisión al dictamen motivado. Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha estimado en otros asuntos que este proceder es contrario a las disposiciones del artículo 19 del Estatuto del Tribunal de Justicia en relación con las letras c) y d) del apartado 1 del artículo 38 del Reglamento de Procedimiento. Con arreglo a este último artículo, el escrito de recurso debe contener la cuestión objeto de litigio, las pretensiones y la exposición sumaria de los motivos invocados. En particular, en la sentencia *Comisión/Alemania*,¹⁷ el Tribunal de Justicia declaró con rotundidad que «un recurso no cumple dicho requisito si no recoge de un modo preciso las imputaciones de la Comisión y éstas figuran en el mismo sólo mediante remisión a «todos los motivos indicados en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado»».

Por otra parte, no se puede sostener que la remisión al dictamen motivado, en nuestro supuesto, se limite a determinados aspectos marginales de la cuestión que se ha de resolver o que su único fin consista en precisar el alcance las imputaciones de la demandante, hipótesis en la que el Abogado General

16 — Véase, entre otras, la sentencia de 19 de febrero de 1991, *Comisión/Bélgica* (C-374/89, Rec. p. I-367), apartado 10.

17 — Sentencia de 13 de marzo de 1992, *Comisión/Alemania* (C-43/90, Rec. p. I-1909), apartado 8. Véanse, asimismo, las sentencias de 13 de diciembre de 1990, *Comisión/Grecia* (C-347/88, Rec. p. I-4747), apartado 28, y de 31 de marzo de 1992, *Comisión/Dinamarca* (C-52/90, Rec. p. I-2187), apartado 17.

Sr. Tesauro, en sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia,¹⁸ consideraba con acierto que era posible remitirse al expediente del procedimiento administrativo previo. De hecho, en este caso, la remisión es general y engloba la totalidad de los motivos de hecho y de Derecho con los que se pretende justificar la incompatibilidad entre el Tratado y la normativa nacional controvertida. Por consiguiente estimo que, siguiendo esta jurisprudencia, no debe admitirse el recurso de la Comisión en lo que se refiere al impuesto especial adicional único en su primera versión.

No oculto, ciertamente, que esta solución es poco satisfactoria desde el punto de vista de la justicia material, más aún cuando, por lo que se refiere al fondo de esta cuestión, el incumplimiento de la República Helénica me parece evidente¹⁹ y, además, el respeto de los requisitos exigidos por las disposiciones antes mencionadas no exigía un gran esfuerzo de redacción a la Institución demandante. No obstante, lo dispuesto en las normas es claro y lo mismo ocurre con la interpretación que ha dado al respecto el Tribunal de Justicia. Por tanto, no me parece posible un pronunciamiento sobre el fondo sin modificar la orientación jurisprudencial que recordé anteriormente.

10. Queda por examinar si se deben admitir los motivos de la Comisión relativos a la

nueva normativa griega. En efecto, la Ley nº 2187/1994 es posterior a la comunicación del dictamen motivado y los motivos que a ella se refieren no fueron invocados durante el procedimiento administrativo previo. Ahora bien, es jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia que los motivos invocados por la Comisión en el escrito de recurso deben coincidir con los del dictamen motivado; no se puede, por tanto, tomar en consideración las modificaciones legislativas posteriores al dictamen motivado.²⁰

A la luz de esta jurisprudencia, podría apreciarse un perfil de inadmisibilidad en esta parte del recurso. Sin embargo, no creo que esta jurisprudencia deba entenderse en términos absolutos. De hecho, el propio Tribunal de Justicia ha reconocido que cuando se produce un cambio normativo entre el procedimiento administrativo previo y la interposición del recurso, basta, para que se acuerde la admisión de los nuevos motivos, con que «el sistema establecido por la legislación aludida en el curso del procedimiento administrativo previo haya sido mantenido en su totalidad por las nuevas medidas adoptadas por el Estado miembro posteriormente al dictamen motivado y contra las que se dirige el recurso».²¹ Y ello porque, a mi modo de ver, el Tribunal de Justicia ha querido proteger el interés del Estado miembro consistente en que no se le dirijan imputaciones esencialmente nuevas y diferentes, sobre las que no ha podido exponer su posición. El interés tutelado es, por tanto, el respeto al derecho de defensa. Y, habida cuenta de esta consideración, estimo que puede declararse la

18 — Sentencia citada en la nota anterior, p. I-4767 de las conclusiones.

19 — En efecto, nadie discute la posibilidad de prever un régimen impositivo que diferencie según la cilindrada. El reproche se refiere, más bien, al hecho de que los vehículos de ocasión importados deban tributar por el impuesto como si fueran nuevos. Con este sistema, el impuesto al que están sometidos tiene que ser necesariamente superior a la cuantía residual del impuesto que queda incorporada al vehículo nacional correspondiente.

20 — Véase, entre otras, la sentencia de 10 de septiembre de 1996, Comisión/Alemania (C-61/94, Rec. p. I-3989), apartado 42.

21 — Sentencia de 17 de noviembre de 1991, Comisión/Grecia, antes citada, apartado 13.

admisibilidad de esta parte del recurso. Es cierto que la Ley n° 2187/1994 introduce nuevos criterios para la determinación de la cuantía del impuesto. Sin embargo, tanto la normativa anterior como la nueva plantean, en esencia, el mismo problema de incompatibilidad con el artículo 95: ambas prevén para el cálculo de la cuantía del impuesto fórmulas que no tienen en cuenta el valor real del vehículo importado y, en concreto, la depreciación derivada de su condición de vehículo usado. Quiero señalar, además, que la nueva normativa introduce criterios análogos a los que ya se preveían para determinar la cuantía del impuesto especial sobre el consumo. El Gobierno demandado ha tenido amplia oportunidad de dar a conocer su punto de vista sobre estos criterios durante el procedimiento administrativo previo y ante el Tribunal de Justicia. No es coincidencia que, respecto del impuesto ahora considerado, este Gobierno se haya remitido en su defensa a las observaciones relativas al impuesto espe-

cial sobre el consumo, lo que demuestra, a mi parecer, que no se ha producido una violación sustancial del derecho de defensa de la República Helénica. Considero, por tanto, que debe acordarse la admisión del recurso en lo que atañe a la Ley n° 2187/1994.

11. Por lo que se refiere al fondo de la cuestión, la Comisión alega que las fórmulas para determinar la cuantía del impuesto controvertido en la versión resultante de la Ley n° 2187/1994 son contrarias al artículo 95 del Tratado. Creo que debe acogerse esta tesis. En efecto, estas fórmulas son análogas a las previstas para el impuesto especial sobre el consumo y, por tanto, discriminatorias y contrarias al principio de neutralidad fiscal por los mismos motivos que expuse al examinar este tributo.

Conclusión

12. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que:

- 1) Declare la inadmisibilidad del recurso en la medida en que se refiere al motivo relativo al impuesto especial adicional único en la versión resultante del artículo 3 de la Ley n° 363/1976.
- 2) Estime el recurso en todo lo demás y condene en costas a la demandada.