

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 21 de septiembre de 2006¹

1. En la presente petición de decisión prejudicial, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Contencioso-Administrativo de Varsovia) pregunta, en esencia, si es compatible con los artículos 25, 28 y 90 CE, así como con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo,² que un Estado miembro imponga a los vehículos de turismo un impuesto especial

Estado miembro de que se trata, que ya ha gravado antes de su primera matriculación y a cuyo precio de reventa posterior afecta en consecuencia;

— que grava la compra de un vehículo, con independencia de su lugar de origen, antes de su primera matriculación en el Estado miembro;

— a efectos del cual las personas que adquieren vehículos procedentes de otro Estado miembro deben presentar una declaración simplificada ante la oficina de aduanas dentro de los cinco días siguientes al de la adquisición.

— que grava, a un tipo determinado en función de la antigüedad y de la cilindrada, vehículos de segunda mano procedentes de otros Estados miembros, pero no los ya matriculados en el

En el supuesto de que existiera incompatibilidad con tales disposiciones, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que decida si debe limitarse el efecto temporal de su sentencia.

1 — Lengua original: inglés.

2 — De 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

Derecho comunitario aplicable*Disposiciones del Tratado y legislación*

2. El artículo 23 CE³ dispone:

«1. La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los 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, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

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 práctica en los Estados miembros.»

3 — Las prohibiciones contenidas actualmente en los artículos 23, 25, 28 y 90 CE figuraban anteriormente en los artículos 9, 12, 30 y 95, respectivamente, del Tratado CE, a los que se hace referencia en la jurisprudencia más antigua. No obstante, en aras de una mayor coherencia, utilizaré de ahora en adelante en las presentes conclusiones la enumeración actual.

3. 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.»

4. El artículo 28 CE dispone:

«Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente.»

5. El artículo 90 CE dispone:

«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.»

6. El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12 dispone que la Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco. En lo que respecta a otros productos, el artículo 3, apartado 3, dispone:

«Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

[...]

Jurisprudencia

7. Las disposiciones del Tratado citadas han sido examinadas por el Tribunal de Justicia en distintas ocasiones, en particular en lo que respecta a los impuestos nacionales que gravan los vehículos automóviles importados de otros Estados miembros.

8. En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que la prohibición de restricciones cuantitativas contenida en el artículo 28 CE no incluye los obstáculos al comercio contemplados por otras disposiciones específicas del Tratado, como los obstáculos de efecto equivalente a derechos de aduana o los obstáculos de naturaleza fiscal, que se contemplan en los artículos 25 y 90 CE, respectivamente.⁴ Las disposiciones de estos dos últimos artículos tampoco son aplicables acumulativamente: un tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías.⁵

9. A este respecto, una carga fiscal sobre la matriculación de los automóviles, que se recauda no con motivo de la primera vez en que un vehículo cruza la frontera de un Estado miembro, sino en el momento de la primera matriculación del vehículo en el territorio de dicho Estado, debe considerarse como parte de un régimen general de gravámenes interiores sobre las mercancías y, por lo tanto, examinarse con arreglo al artículo 90 CE.⁶

10. Por lo que se refiere a la tributación de los vehículos de segunda mano con arreglo al artículo 90 CE, resumí las decisiones más

4 — Véanse la sentencia de 11 de marzo de 1992, *Compagnie Commerciale de l'Ouest* y otros (C-78/90 a C-83/90, Rec. p. I-1847), apartado 20, y la sentencia de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører* (C-383/01, Rec. p. I-6065), apartado 32.

5 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 29 de abril de 2004, *Weigel* (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 63, y la jurisprudencia que en éste se cita.

6 — Véanse las sentencias *De Danske Bilimportører*, citada en la nota 4 *supra*, apartado 34, y *Weigel*, citada en la nota 5 *supra*, apartado 65.

relevantes del Tribunal de Justicia⁷ en los puntos 4 a 22 de mis recientes conclusiones presentadas en el asunto Nádasi,⁸ a las que haré referencia.

11. De la referida jurisprudencia puede deducirse que, a los efectos de su compatibilidad con el artículo 90 CE, párrafo primero, un tributo nacional que grava por una sola vez cada vehículo, con ocasión de su primera matriculación en un Estado miembro, debe calcularse, en la medida en que se aplica a los vehículos usados, de tal forma que evite toda discriminación en perjuicio de los mismos si proceden de otros Estados miembros. Un tributo de esa clase no debe, por tanto, imponer a los vehículos usados importados un gravamen que exceda del impuesto residual incluido en el coste de un vehículo equivalente matriculado por primera vez en el mismo Estado miembro en un momento anterior.

12. En tales sentencias, El Tribunal de Justicia también ha puntualizado que las reglas detalladas de recaudación del impuesto deben tenerse en cuenta al apreciar su compatibilidad con el artículo 90 CE; que la prosecución de un objetivo de carácter medioambiental no libera al Estado miembro de la obligación de evitar la discriminación; que la depreciación del valor no tiene que

apreciarse de forma individualizada en cada caso, sino que puede basarse en baremos que utilicen criterios relevantes para lograr una aproximación plausible al valor depreciado y que el propietario debe estar facultado para impugnar la aplicación de dichos baremos cuando los mismos no tengan en cuenta las características reales de un vehículo concreto.

13. Es obvio que la tributación de vehículos nuevos sólo puede estar comprendida en el primer párrafo del artículo 90 CE cuando existe producción nacional. (Y a efectos del presente asunto, procede señalar que dicha producción existe en Polonia.) Aunque el tributo no discrimine abiertamente a los vehículos importados de otros Estados miembros, lo cual sería manifiestamente contrario a dicha disposición, puede suscitarse, no obstante, la cuestión de si está estructurado de modo que tiene un efecto indirectamente discriminatorio o protector.

14. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que un sistema impositivo no puede considerarse discriminatorio por la única razón de que sólo los productos importados, especialmente de otros Estados miembros, se sitúen en la categoría sometida a un mayor gravamen, siempre que la diferencia de tipos no produzca el efecto de favorecer la venta de vehículos de fabricación

7 — 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 5 *supra*.

8 — Asunto C-290/05, conclusiones de 13 de julio de 2006.

nacional en relación con la de vehículos importados de otros Estados miembros.⁹

Derecho nacional aplicable

15. El párrafo segundo del artículo 90 CE prohíbe cualquier forma de tributación interna que permita «el 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 encuentran sin embargo en una relación de competencia, aunque sea parcial, indirecta o potencial con algunos de ellos». ¹⁰ Los vehículos son «similares» si sus características y las necesidades a las que responden los colocan en tal relación. El grado de competencia entre dos modelos depende de la medida en que ambos responden a las mismas exigencias de precios, dimensiones, confort, prestaciones, consumo, duración, fiabilidad, etc. ¹¹ Sin embargo, no parece haber asuntos en los que se haya declarado, o ni siquiera alegado, que la tributación de los vehículos automóviles importados permite la protección indirecta de productos distintos de los automóviles.

16. Según la resolución de remisión, el artículo 80 de la Ley polaca de impuestos especiales ¹² impone el impuesto especial a los vehículos de turismo no matriculados en Polonia con arreglo a la normativa sobre circulación. Las personas que vendan dicho vehículo antes de su primera matriculación en Polonia, así como los importadores y personas que lleven a cabo la «adquisición intracomunitaria» de dicho vehículo, están obligados al pago del impuesto. Por «adquisición intracomunitaria» se entiende la compra de un vehículo en otro Estado miembro y su introducción en Polonia, y se considera que se produce, según el artículo 2 de la Ley comunicada por el Gobierno polaco y la Comisión en sus observaciones, en la fecha de la introducción efectiva del vehículo en Polonia, y no en la fecha de compra. Asimismo, en la vista se puso de manifiesto que un fabricante polaco de vehículos de turismo estaría obligado a pagar el impuesto si matriculara un vehículo en su propio nombre antes de venderlo, en cuyo caso no se adeudaría en la práctica ningún impuesto posterior.

17. Con arreglo al artículo 81 de la misma Ley, las personas que efectúen una adquisición intracomunitaria deben presentar una declaración simplificada ante la oficina de aduanas correspondiente en los cinco días siguientes a la fecha de la adquisición, y

9 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 30 de noviembre de 1995, Casarin (C-113/94, Rec. p. I-4203), apartados 17 y ss., y la jurisprudencia que en ella se cita.

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

11 — Sentencia de 15 de junio de 1999, Tarantik (C-421/97, Rec. p. I-3633), apartado 28.

12 — Ustawa o Podatku Akcyzowym, de 23 de enero de 2004 (Dziennik Ustaw n° 29, epígrafe 257).

deben abonar el impuesto especial a más tardar en la fecha de matriculación del vehículo en Polonia.

del hecho imponible incluido. Sin embargo, el porcentaje total no puede exceder en ningún caso del 65 % indicado en el artículo 75 de la Ley de impuestos especiales.

18. En virtud del artículo 75 de la Ley de impuestos especiales, el tipo impositivo del impuesto es, a menos que se especifique otra cosa, el 65 % de la base imponible, que es, en esencia, en virtud del artículo 10, el precio adeudado o pagado. Sin embargo, dicho porcentaje puede modificarse mediante orden ministerial.

21. Por este motivo, entiendo que la cuantía del impuesto especial sobre todos los vehículos de turismo, con independencia de que se hayan importado o fabricado en Polonia, es del 13,6 % o del 3,1 % del precio nuevo o de reventa, en función de la cilindrada, durante el año de fabricación o el año siguiente.

19. Dicha orden ministerial fue adoptada en 2004.¹³ Con arreglo a su artículo 7, en relación con sus anexos 1 y 2, el tipo impositivo para los vehículos de turismo con una cilindrada de más de 2.000 cc es del 13,6 % de la base imponible y del 3,1 % de la base imponible en el resto de los casos.

22. Después de ello, el porcentaje se incrementará en un 12 % cada año. Por consiguiente, en el quinto año, será del 36 % –es decir, 12 veces (5 menos 2 = 3)– más el 3,1 % o el 13,6 % en función de la cilindrada, lo que equivale a un total del 39,1 % o 49,6 % del precio de reventa en ese momento. En el sexto año, con arreglo a un cálculo similar, equivaldrá al 51,1 % o al 61,6 % del precio pertinente, y el máximo del 65 % se alcanzará en el séptimo o el octavo año, según sea el caso.

20. Con motivo de la venta, importación o adquisición intracomunitaria de un vehículo de turismo más de dos años naturales después del año de su fabricación (que se computa como el primer año natural), dicho porcentaje se incrementa en una cifra expresada como el $[12 \times (W-2)]$ %, donde W designa la antigüedad del vehículo en años desde el año de fabricación hasta el año

23. De nuevo, entiendo que ello se aplica del mismo modo a todos los vehículos, ya sean importados o fabricados en Polonia. Sin embargo, parece razonable suponer que, en la práctica, todos los pertenecientes a la última categoría (excluidos los no vendidos en el mercado nacional pero exportados, sobre los que no se aplicará el impuesto especial polaco en ningún caso) habrán sido

13 — Rozporządzenie Ministra Finansów w Sprawie Obniżenia Stawek Podatku Akcyzowego (Orden del Ministro de Hacienda sobre la reducción de los tipos de los impuestos especiales), de 22 de abril de 2004 (Dziennik Ustaw n° 87, epígrafe 825); en lo sucesivo, «Reglamento de 2004».

registrados antes del final del año posterior a su fabricación, ya sea porque, como es más probable, habrán sido vendidos entonces o porque, con carácter excepcional, el fabricante los habrá matriculado en su propio nombre con el fin de evitar el impuesto adicional.

talmente aduciéndose que las disposiciones polacas pertinentes eran vinculantes y se ajustaban a la disposición comunitaria de base pertinente, a saber, el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12.

Litigio principal y resolución de remisión

24. En junio de 2004, el Sr. Brzeziński, demandante en el litigio principal, declaró la adquisición intracomunitaria de un vehículo de turismo Volkswagen Golf II fabricado en 1989 y, con el fin de matricular el vehículo en Polonia, pagó el impuesto especial pertinente de 855,00 PLN.¹⁴

25. Sin embargo, solicitó entonces el reembolso de dicho impuesto especial por considerar que la obligación de abonarlo vulneraba los artículos 23, 25 y 90 CE. La autoridad aduanera desestimó el reembolso del impuesto basándose en que «[...] la política fiscal es un símbolo de la soberanía nacional y constituye un elemento de la política económica nacional». El Sr. Brzeziński impugnó dicha desestimación, si bien su impugnación fue desestimada, fundamen-

26. El Sr. Brzeziński solicita ahora una resolución judicial que anule la resolución de la autoridad aduanera y por la que se ordene el reembolso del impuesto pagado.

27. El órgano jurisdiccional nacional alberga algunas dudas sobre la correcta aplicación de distintas disposiciones del Derecho comunitario a tales circunstancias y, en consecuencia, ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?

¹⁴ — Aproximadamente 200 EUR al tipo de cambio pertinente. Puesto que el vehículo tenía 15 años, debe de haberse aplicado el tipo impositivo más elevado (65 %), de modo que puede calcularse que el precio (declarado) del vehículo fue 1.135 PLN, es decir, en torno a 300 EUR.

- 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?»
28. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que determine los efectos temporales de su resolución en el caso de que pudiera afectar al presupuesto estatal.
29. Han presentado observaciones escritas el Gobierno polaco y la Comisión, y ambos, además del Sr. Brzeziński, estuvieron representados en la vista.

Apreciación*Primera cuestión prejudicial**Observación preliminar*

30. Además de al artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12, las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional nacional atañen a tres disposiciones del Tratado: los artículos 25, 28 y 90 CE.

31. Sin embargo, como he señalado antes,¹⁵ la jurisprudencia del Tribunal de Justicia deja claro que una medida nacional que supuestamente restringe el comercio intracomunitario no puede apreciarse simultáneamente a la luz de más de una de dichas tres disposiciones. El artículo 28 CE es aplicable si se trata de una medida no fiscal, el artículo 25 CE si se trata de una medida aduanera o de otra medida fiscal relacionada con el paso de una frontera intracomunitaria, y el artículo 90 CE si se trata de una medida fiscal interna.

32. El ámbito de aplicación mutuamente excluyente de cada una de dichas disposiciones del Tratado debe, en consecuencia, tenerse presente al analizar las cuestiones prejudiciales.

33. La primera cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional nacional versa, en esencia, sobre si un impuesto especial que se percibe por la adquisición de todos los vehículos, con independencia de su lugar de origen, antes de su primera matriculación en el Estado miembro de que se trata, constituye un derecho de aduana de importación o una exacción de efecto equivalente a efectos del artículo 25 CE, que prohíbe tales impuestos o exacciones en el comercio entre los Estados miembros.

34. La designación del impuesto de que se trata no es «derecho de aduana», sino «impuesto especial».

35. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende¹⁶ que toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido del artículo 25 CE. Sin embargo, una carga que forma parte de un régimen general de gravámenes internos que abarca de modo sistemático categorías de productos según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los productos queda incluida dentro del ámbito de aplicación del artículo 90 CE.

¹⁵ — Véase el punto 8 *supra*.

¹⁶ — Véase, por ejemplo, la sentencia Weigel, citada en la nota 5 *supra*, apartado 64, y la jurisprudencia que en éste se cita.

36. El impuesto especial descrito en la resolución de remisión no grava las mercancías debido a su paso por la frontera, ya que se percibe también sobre las mismas mercancías de fabricación nacional. Se trata, por tanto, de un tributo interno que abarca de modo sistemático categorías de productos según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los productos.

37. En consecuencia, dicho impuesto no está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 25 CE. El hecho de si, como tributo interno, es compatible con el artículo 90 CE constituye el objeto de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

Segunda cuestión prejudicial

38. La segunda cuestión prejudicial consiste, en esencia, en si un impuesto especial que se percibe por la adquisición de vehículos usados de otros Estados miembros, pero no por la adquisición de tales vehículos ya matriculados en el Estado miembro de que se trata (que ya ha gravado antes de su primera matriculación), constituye un tributo interno sobre los productos de otros Estados miembros superior al que grava directa o indirectamente los productos nacionales similares, en el sentido del párrafo primero del artículo 90 CE.

39. Esta cuestión debe examinarse a la luz de las modalidades de tributación del impuesto específico de que se trata.¹⁷ He expuesto dichas modalidades en los puntos 16 a 21 *supra*.

40. Asimismo, debe examinarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia –a la que he hecho referencia en los puntos 10 a 14 *supra*– sobre la apreciación a la luz del primer párrafo del artículo 90 CE de impuestos nacionales monofásicos aplicados tanto a los vehículos nuevos como usados, con independencia de que hayan sido fabricados en el Estado miembro o importados de otros Estados miembros. Conforme a dicha jurisprudencia, dicho impuesto debe calcularse, en la medida en que se aplica a los vehículos usados, de tal forma que evite toda discriminación en perjuicio de los mismos si proceden de otros Estados miembros. No debe, por tanto, imponer a los vehículos usados importados un gravamen que exceda del impuesto residual incluido en el coste de un vehículo equivalente matriculado por primera vez en el mismo Estado miembro en un momento anterior.

41. A este respecto, debe tenerse presente que el valor de mercado de los automóviles disminuye a medida que pasa el tiempo. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha basado sistemáticamente en que cuando un impuesto sobre un vehículo nuevo equivale a una determinada proporción de su precio, el

¹⁷ — Sentencias Comisión/Dinamarca, citada en la nota 7 *supra*, apartado 18, y Comisión/Grecia, citada también en la nota 7 *supra*, apartado 19.

impuesto residual en su precio de reventa posterior después de la depreciación equivaldrá a la misma proporción de dicho precio. Tal impuesto pasa a ser parte del valor actual del vehículo. Posteriormente, se mantiene constante como una proporción de dicho valor después de la depreciación.

42. Por lo tanto, si el precio de venta de un vehículo nuevo está compuesto de, por ejemplo, el 50 % de la remuneración (coste más beneficio) para el vendedor y el 50 % de impuestos, después de un determinado período su valor depreciado —por ejemplo, el 60 % del precio cuando estaba nuevo— estará compuesto de partes también iguales similares de la remuneración del vendedor residual y de impuesto residual. Este principio será válido al margen de las proporciones relativas del precio del vendedor y del impuesto. Las dificultades relacionadas con el cálculo tienen su origen no en la determinación de tales proporciones (cuya relación recíproca se mantiene constante), sino más bien en la determinación del porcentaje de depreciación para el vehículo concreto después del período pertinente. Dicho porcentaje dependerá de factores que pueden variar, entre otras cuestiones, entre marcas, modelos y vehículos concretos.

43. El Tribunal de Justicia ha declarado que la depreciación puede tenerse en cuenta no sólo mediante una valoración o tasación pericial de cada vehículo, sino también, por ejemplo, mediante baremos genéricos basados en criterios tales como la antigüedad, el kilometraje, el estado general, el modo de propulsión, la marca o el modelo. Tales baremos genéricos pueden basarse quizás en publicaciones especializadas o listas en las

que se indican los precios medios actuales de los vehículos de segunda mano en el mercado nacional.¹⁸

44. A mi juicio, tales declaraciones no suponen un resumen definitivo y exhaustivo. Otros métodos pueden conseguir también un resultado adecuado. A este respecto, es evidente que el cálculo del impuesto especial polaco sobre los vehículos de turismo tiene en cuenta la depreciación en la misma medida en que se basa en el precio real declarado de la operación pertinente.

45. Sin embargo, conforme a las modalidades de dicho cálculo,¹⁹ la cuantía del impuesto que debe pagarse es el 3,1 % o el 13,6 % del precio del vehículo, en función de la cilindrada, durante el año de fabricación y el año siguiente, incrementándose en ambos casos en un 12 % en cada año natural posterior hasta un máximo del 65 %, que se alcanzará el séptimo año para los coches con una cilindrada superior a 2.000 cc y el octavo año en lo que respecta al resto de los vehículos. El porcentaje es siempre del precio de venta en el momento pertinente.

46. En consecuencia, los vehículos vendidos nuevos (es decir, a su primer comprador) durante el año de fabricación o el año siguiente reciben el mismo tratamiento, con independencia de que se fabriquen en Polonia o en otro Estado miembro.

18 — Sentencia Gomes Valente, citada en la nota 7 *supra*, apartados 24 y 25.

19 — Véanse los puntos 18 y ss. *supra*.

47. Además, el tipo impositivo (el 3,1 % o el 13,6 % del precio de venta) sobre un vehículo de segunda mano importado en Polonia durante el año de fabricación o el año siguiente es el mismo que la proporción de impuesto residual (el 3,1 % o el 13,6 % de la remuneración del vendedor) en el valor de un vehículo comparable que haya sido gravado en Polonia con el impuesto especial cuando era nuevo y que se venda posteriormente de segunda mano en Polonia.

48. Estas dos situaciones parecen completamente conformes con el primer párrafo del artículo 90 CE, en la medida en que la tributación de los vehículos nuevos o de segunda mano de otros Estados miembros no es superior a la aplicada a los vehículos nuevos o de segunda mano de Polonia.

49. En lo que respecta a los vehículos vendidos de segunda mano una vez concluido el año posterior a su fabricación, la proporción del impuesto residual en el valor de un vehículo que fue gravado con el impuesto en Polonia cuando era nuevo se mantiene constante al 3,1 % o al 13,6 % (en función de la cilindrada) del valor depreciado de la remuneración del vendedor. En cambio, el tipo aplicado a los vehículos de segunda mano de otros Estados miembros se incrementa de año en año hasta el 65 %.

50. En consecuencia, en la medida en que dicho tipo excede de la proporción del impuesto residual en el valor de un vehículo de segunda mano que fue gravado con el

impuesto en Polonia cuando era nuevo, la tributación interna de los vehículos de segunda mano de otros Estados miembros excede de la aplicada a productos nacionales similares. De este modo, infringe el párrafo primero del artículo 90 CE.²⁰

51. El Gobierno polaco ha formulado tres consideraciones que, en su opinión, justifican el método de cálculo utilizado. Abordaré dichas consideraciones brevemente, aunque, en cualquier caso, nada de lo recogido en el Tratado y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite una justificación de una tributación discriminatoria contraria al artículo 90 CE.²¹

52. En primer lugar, pone de relieve preocupaciones medioambientales, que forman parte de los objetivos fundamentales de la Comunidad Europea, expuestos en el artículo 2 CE. Los vehículos más antiguos suelen ser, por regla general, los más contaminantes y, en consecuencia, es justificable disuadir de su compra mediante una tributación diferente.

20 — Cabe añadir que la desigualdad se verá agravada si el valor del vehículo importado y, en consecuencia, el precio al que se adquiere, incluye una proporción de impuesto residual de una naturaleza similar, recaudado en el otro Estado miembro.

21 — A diferencia, por ejemplo, de la situación objeto del artículo 28 CE, en que cabe una justificación con arreglo al artículo 30 CE o de conformidad con la sentencia de 20 de febrero de 1979, Rewe-Zentral, «Cassis de Dijon» (120/78, Rec. p. 649).

53. Sin embargo, como recordé en mis conclusiones presentadas en el asunto *Nádasdi*,²² la finalidad del artículo 90 CE es prohibir cualquier tributo interno que, en igualdad de condiciones por lo demás, grave los productos de otros Estados miembros con una carga fiscal más elevada que la soportada por los productos nacionales similares. Un tributo no queda excluido de dicha prohibición por el mero hecho de que, además de su objetivo fundamental de recaudar ingresos, pretenda favorecer productos o costumbres inocuos para el medio ambiente. Por el contrario, si dicho tributo persigue tal objetivo, debe hacerlo de modo tal que no grave los productos nacionales con una carga menor que la soportada por los productos importados de otros Estados miembros.

54. En segundo lugar, el Gobierno polaco hace referencia a un factor mencionado también en la resolución de remisión: la creencia o la sospecha de que en muchos, si no en todos los casos, el precio de compra declarado a las autoridades es considerablemente inferior al precio real pagado. Señala que el valor depreciado tomado como base para el cálculo no se determina mediante una fórmula que podría criticarse por no tener en cuenta la depreciación real. Ésta se considera, objetivamente, como el valor declarado de la operación. Sin embargo, existe una justificación para recaudar un impuesto a un tipo impositivo más elevado para compensar su supuesta declaración a un nivel artificialmente bajo.

55. Esta consideración no es, a mi juicio, válida en el presente contexto. Para que tal planteamiento fuera coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 90 CE, sería necesario suponer que el precio de compra de un vehículo adquirido de otro Estado miembro fue sistemáticamente declarado de forma exacta durante el año de fabricación y el año siguiente, y posteriormente sistemáticamente infradeclarado mediante un porcentaje mayor cada año, alcanzando un grado máximo de infradeclaración después de unos siete años. No considero que pueda efectuarse razonablemente dicha suposición. Naturalmente, es muy posible que exista el problema de la infradeclaración, ante la falta de medios para verificar el precio real pagado. Sin embargo, para abordar dicho problema es necesario encontrar un medio objetivo de apreciar el valor real de los vehículos o, al menos, una buena aproximación de dicho valor que pueda, en su caso, impugnarse.

56. En tercer lugar, el Gobierno polaco ha presentado cifras que demuestran que el establecimiento del impuesto especial sobre las compras de vehículos de segunda mano de otros Estados miembros en mayo de 2004 se vio acompañado por un incremento inmediato y muy considerable de tales compras. Sostiene, por consiguiente, que resulta evidente que no existe ninguna discriminación contra dichas compras prohibida por el artículo 90 CE.

57. Sin embargo, la prohibición contenida en dicho artículo no es una cuestión de efecto práctico, ni tampoco una cuestión de

22 — Citadas en la nota 8 *supra*, punto 66.

grado. El artículo 90 CE dispone muy claramente que 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». A diferencia del artículo 28 CE, no se menciona el efecto que dichos tributos pueden producir en el comercio intracomunitario. Y es jurisprudencia reiterada que «un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo [90 CE] si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales y, en consecuencia, que no produce, en ningún caso, efectos discriminatorios».²³

58. En consecuencia, ninguna de las consideraciones formuladas por el Gobierno polaco influye en mi opinión de que el impuesto especial de que se trata es incompatible con el primer párrafo del artículo 90 CE en la medida en que el tipo que se aplica a los vehículos de segunda mano de otros Estados miembros excede de la proporción del impuesto residual en el valor de un vehículo de segunda mano comparable gravado con el impuesto en Polonia cuando era nuevo.

23 — Sentencia Comisión/Grecia, citada en la nota 7 *supra*, apartado 29, y la jurisprudencia que en éste se cita. Por ejemplo, es muy posible que, de no existir el impuesto especial controvertido, las compras de vehículos de segunda mano de otros Estados miembros se hubieran incrementado de manera incluso más espectacular.

Tercera cuestión prejudicial

59. La tercera cuestión prejudicial consiste, en esencia, en si el segundo párrafo del artículo 90 CE prohíbe un impuesto especial percibido sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros con arreglo a un porcentaje diferenciado según la antigüedad y la cilindrada, y no sobre la venta de vehículos de segunda mano dentro del Estado de que se trata (a los que ya ha gravado con arreglo a una fórmula similar antes de su primera matriculación en dicho país y en cuyo precio de reventa influye posteriormente en consecuencia).

60. El segundo párrafo del artículo 90 CE prohíbe cualquier forma de tributación interna que permita el proteccionismo indirecto de los productos nacionales que, pese a no ser similares a los productos importados a efectos del primer párrafo, se encuentran sin embargo en una relación de competencia con ellos.²⁴

61. Sin embargo, la valoración que el órgano jurisdiccional remitente solicita se refiere a una comparación entre los vehículos de segunda mano que ya se encuentran en el mercado nacional y los vehículos de segunda mano adquiridos de otro Estado miembro. Es evidente que estas dos categorías son productos similares en el sentido del primer

24 — Véase el punto 15 *supra*.

párrafo del artículo 90 CE, con arreglo al cual debe apreciarse, en consecuencia, el impuesto de que se trata.

62. Habida cuenta de que nada de lo contenido en la resolución de remisión o en las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia sugiere que el impuesto concede una protección indirecta a productos nacionales diferentes que se encuentran en una relación de competencia con respecto a los vehículos de turismo, considero que es suficiente la apreciación con arreglo al primer párrafo del artículo 90 CE, en el contexto de la segunda cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional nacional.²⁵

Cuarta cuestión prejudicial

63. La cuarta cuestión prejudicial del órgano jurisdiccional nacional consiste, en esencia, en si la exigencia de que una persona que adquiere un vehículo de turismo de otro Estado miembro debe presentar una declaración dentro de los cinco días siguientes al de la «adquisición intracomunitaria» es compatible con el artículo 28 CE o con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12.

25 — Véase asimismo el punto 15 *supra*.

64. Como cuestión preliminar, procede señalar que esta cuestión parece basarse, en cierta medida, en un error cometido por el Sr. Brzeziński en cuanto al momento de inicio del plazo de cinco días de que se trata.

65. De la resolución de remisión se desprende que afirmó ante el órgano jurisdiccional nacional que se había visto obligado a acortar su estancia en el extranjero y a volver a Polonia para poder efectuar la declaración dentro de los cinco días siguientes a la compra del vehículo de que se trata en Alemania, lo que le impidió concluir otros negocios previstos allí.

66. Sin embargo, tanto el Gobierno polaco como la Comisión coinciden en sus observaciones escritas en que la fecha de una «adquisición intracomunitaria» en el sentido de la Ley de impuestos especiales es la fecha de la introducción efectiva del vehículo en Polonia. El Sr. Brzeziński no rebatió esta tesis en la vista ni presentó otras observaciones sobre este extremo.

67. En la medida en que la cuestión prejudicial puede basarse en tal error, es posible que el órgano jurisdiccional remitente ya no se vea obligado a responderla. No obstante, considero preferible abordar la cuestión, que puede resultar pertinente de todos modos para algún otro aspecto del litigio nacional.

68. El artículo 28 CE prohíbe las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente –con exclusión de las medidas fiscales– en el comercio entre los Estados miembros. El artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 limita el derecho a aplicar gravámenes (sobre productos distintos de los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas o las labores del tabaco) a los que no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

69. Por consiguiente, la base correcta para apreciar la exigencia de declaración depende de su clasificación como medida no fiscal independiente del impuesto especial controlado con carácter principal (en cuyo caso resultaría pertinente el artículo 28 CE), o como formalidad a la que da lugar la recaudación de dicho impuesto (en cuyo caso resultaría pertinente el artículo 3, apartado 3 de la Directiva 92/12).

70. La Comisión sostiene que la finalidad de la declaración es facilitar información acerca del número de vehículos informados y las cantidades adeudadas en concepto de impuesto especial, afirmación confirmada por el formulario presentado por el Gobierno polaco en la vista. La Comisión concluye –a mi juicio, correctamente sobre esta base– que la exigencia de declaración es una formalidad imperativa inseparablemente vinculada al pago efectivo del impuesto. En estas circunstancias, el artículo 28 CE no puede resultar pertinente.

71. Sin embargo, el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 podría resultar pertinente si hubiera de considerarse la exigencia como una «formalidad relativa al cruce de fronteras» a la que da lugar la recaudación del impuesto especial.

72. El órgano jurisdiccional remitente afirma que el hecho de no presentar una declaración dentro del plazo de cinco días no tiene consecuencias desfavorables para el contribuyente. Sólo es esencial la exigencia de abonar el impuesto antes de la primera matriculación del vehículo.

73. Tanto la Comisión como el Gobierno polaco señalan que la declaración no tiene por qué efectuarse en el momento en que el vehículo cruza la frontera polaca. Sin embargo, aunque la declaración es de hecho necesaria, el momento exacto no me parece importante para determinar la condición de dicha exigencia como formalidad relativa al cruce de fronteras. Lo que es más importante es que está relacionada con el momento de paso de la frontera y no, como el Sr. Brzeziński parece haber considerado, con el momento de la compra.

74. Asimismo, la Comisión señala en sus observaciones escritas que el impuesto especial con el que la declaración está indisolublemente vinculado se percibe no de resultados del paso de la frontera por el vehículo, sino con base en el criterio objetivo de su primera matriculación en Polonia.

75. Sin embargo, en la vista el agente del Gobierno polaco dejó claro que el impuesto especial y, por tanto, la exigencia de declaración, se aplicaban respecto de todos los vehículos de turismo introducidos en el país, incluso de aquellos que no iban a ser matriculados para su uso en la carretera; por ejemplo, los destinados a ser expuestos en una exposición, a su utilización fuera de las carreteras en propiedades privadas, a ser desguazados para obtener piezas de recambio, etc.

76. Además, de los formularios presentados por el Gobierno polaco a petición del Tribunal de Justicia, resulta evidente que una declaración comparable (aunque no idéntica) debe efectuarse en lo que respecta a los vehículos fabricados en Polonia, como corolario del pago del impuesto especial.

77. Por lo tanto, de la información presentada ante el Tribunal de Justicia, parece desprenderse que el impuesto especial debe pagarse con respecto a todos los vehículos de turismo, con independencia de que hayan sido fabricados en Polonia o importados; que, en ambos casos, debe presentarse una declaración ante las autoridades competentes, y que el momento de dicha declaración está vinculado a la primera venta del vehículo en Polonia en el primer supuesto y a la introducción del vehículo en territorio polaco en el segundo supuesto.

78. En estas circunstancias, no considero que el requisito de declaración en el último supuesto pueda considerarse una formalidad relativa al cruce de fronteras en el sentido del

artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12. Cuando un impuesto es en sí mismo lícito — y, en el presente asunto, no existe, en mi opinión, ninguna duda acerca de la licitud del impuesto especial polaco en principio, sino únicamente en cuanto a la licitud de su método de cálculo respecto de los vehículos más antiguos—, no cabe oponerse a que los Estados miembros soliciten a los contribuyentes que faciliten información con base en la cual deben ser gravados. Mi opinión se confirma por la afirmación del órgano jurisdiccional nacional en el sentido de que aparentemente no se imponen sanciones en caso de incumplimiento del plazo de cinco días.

Posible limitación del efecto temporal de la sentencia

79. De mi análisis anterior se desprende que un impuesto como el impuesto especial polaco se percibe en incumplimiento del párrafo primero del artículo 90 CE en la medida en que el tipo al que se impone a los vehículos de segunda mano de otros Estados miembros excede de la proporción del impuesto residual en el valor de un vehículo de segunda mano comparable que fue gravado con el impuesto en Polonia cuando era nuevo. El Tribunal de Justicia ha declarado sistemáticamente que las personas tienen derecho al reembolso de los impuestos nacionales percibidos cuando se ha infringido el Derecho comunitario.²⁶

²⁶ — Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de julio de 2002, Marks and Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartado 30, y la jurisprudencia que en éste se cita.

80. Con esta posibilidad en mente, el órgano jurisdiccional remitente ha solicitado al Tribunal de Justicia que indique una posible limitación temporal del efecto temporal de dicha sentencia. Tanto en sus observaciones escritas como en la vista, el Gobierno polaco se ha pronunciado a favor de dicha limitación.

81. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario 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. 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.²⁷

82. El Tribunal de Justicia ha expuesto recientemente su práctica en cuanto a la limitación del efecto temporal de tales sentencias del siguiente modo:

«Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse

inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición que haya interpretado con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe [...]

Además, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia [...]

El Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando, por una parte, existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y, por otra parte, era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión de las Comunidades Europeas [...].»²⁸

27 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka (C-402/03, Rec. p. I-199), apartado 50.

28 — Sentencia de 27 de abril de 2006, Richards (C-423/04, Rec. p. I-3585), apartados 40 a 42.

83. Por lo tanto, es necesario analizar, en primer lugar, si el método de cálculo del impuesto especial sobre los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros fue adoptado y aplicado de buena fe, en una situación de incertidumbre objetiva e importante,²⁹ a la que otros Estados miembros o la Comisión pueden haber contribuido, en lo que respecta a las consecuencias del artículo 90 CE; y, en segundo lugar, si el reembolso del impuesto recaudado en incumplimiento de dicha disposición daría lugar a consecuencias económicas graves para Polonia.

84. Por lo que se refiere al primer aspecto, el Gobierno polaco alega que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en este ámbito no es tan completa e inequívoca como para excluir la posibilidad de que lo que un Estado miembro considere un criterio objetivo para aplicar diferentes tipos impositivos a productos diferentes³⁰ puede no ser considerado del mismo modo por el Tribunal de Justicia. Asimismo, destaca que se notificaron en su integridad a la Comisión los pormenores del impuesto especial cuando éste fue introducido el 1 de mayo de 2004, si bien ésta no comunicó al Gobierno polaco su opinión de que el impuesto era incompatible

hasta el 13 de julio de 2005, después de la fecha de la resolución del órgano jurisdiccional nacional de petición de decisión prejudicial en el presente asunto.

85. Me parece difícil aceptar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es ambigua en esta materia. De una lectura de las sentencias que he indicado en los puntos 4 a 22 de mis conclusiones presentadas en el asunto Nádassdi, antes citada, y resumido en los puntos 11 y 12 *supra*, se desprende claramente el modo en que el Tribunal de Justicia ha planteado la relación entre el tipo de un impuesto único sobre vehículos de segunda mano importados y la proporción del impuesto residual en el valor de los vehículos de segunda mano nacionales. Existe un número suficiente de sentencias de las que pueden inferirse principios coherentes, y el modo en que se calcula el impuesto especial polaco sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros no se ajusta a dichos principios coherentes.

86. Tampoco considero que pueda afirmarse que la actuación de la Comisión ha contribuido de algún modo a dicha incertidumbre, como ha considerado el Gobierno polaco. Es evidente que no cabe esperar que la Comisión responda de manera instantánea a todas las notificaciones de una medida nueva, cuyos pormenores pueden requerir un detenido examen. Ello es aún más cierto en una

29 — Véanse mis conclusiones de 22 de junio de 2006 presentadas en el asunto Stradasfalti (C-228/05), puntos 87 a 89, como expresión de algunas dudas en cuanto a la formulación más adecuada para este criterio.

30 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 2 de abril de 1998, Outokumpu (C-213/96, Rec. p. I-1777), apartado 30.

situación como la de la ampliación de la Comunidad de 15 a 25 Estados miembros, cuando los 10 nuevos Estados miembros comunicaron probablemente un número considerable de medidas de aplicación en un período breve. En tales circunstancias, no cabe afirmar que el hecho de que la Comisión no respondiera durante catorce meses, pese a ser quizá lamentable en un mundo ideal, ha contribuido a ninguna incertidumbre, a diferencia de una situación en la que, por ejemplo, podría haber proporcionado alguna garantía provisional de compatibilidad. En cualquier caso, el mero hecho de que la Comisión no haya interpuesto un recurso por incumplimiento antes de una fecha determinada no puede justificar una limitación temporal de los efectos de una sentencia.³¹

posible estimar qué proporción del total podría haberse desembolsado. En particular, debe tenerse presente que el impuesto recaudado sobre todos los vehículos (incluidos todos los vehículos importados) hasta el final del año posterior al de su fabricación se ajusta plenamente al Derecho comunitario. Ninguno de dichos impuestos deberá ser reembolsado. Además, sólo una parte del impuesto recaudado sobre los vehículos importados después de dicha fecha cumple los requisitos para su reembolso. Y, en la práctica, cabe suponer que no todos los que tienen derecho a reembolso presentarán de hecho una reclamación. Además, las autoridades polacas pueden ajustar su método de cálculo del impuesto especial sobre los vehículos de turismo de modo que compense las pérdidas durante un determinado período.

87. En lo que respecta al segundo aspecto, el Gobierno polaco ha presentado cifras que demuestran que el impuesto especial total sobre los vehículos de turismo percibido durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2004 y el 30 de abril de 2006 equivale al 1,16 % de los ingresos previstos en 2006.³²

88. Sin embargo, no ha presentado ningún desglose de dichas cifras a partir del cual sea

89. En tales circunstancias, no considero que se hayan presentado al Tribunal de Justicia pruebas de repercusiones económicas graves, en el sentido de su jurisprudencia, que justifiquen una limitación del efecto temporal de su sentencia. Por emplear la misma formulación que en la sentencia *EKW y Wein & Co.*,³³ no se sugiere que un efecto temporal y limitado podría «[perturbar] retroactivamente el sistema de financiación del [Estado polaco]».

31 — Véase, además, el punto 93 de mis conclusiones presentadas en el asunto *Stradasfalti*, citadas en la nota 29 *supra*.

32 — Según las cifras facilitadas y mi propio cálculo, el total equivale de hecho a aproximadamente el 0,69 % de los ingresos durante todo el período de dos años.

33 — Sentencia de 9 de marzo de 2000 (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartado 59.

Conclusión

90. A la luz de todas las consideraciones anteriores, estimo que el Tribunal de Justicia debe responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie:

- «1) Un impuesto especial que grava tanto mercancías importadas de otros Estados miembros como las mismas mercancías de fabricación nacional no es un derecho de aduana o exacción de efecto equivalente prohibidos por el artículo 25 CE.

- 2) Un impuesto especial que grava todos los vehículos de pasajeros en un Estado miembro, con independencia de que sean nuevos o de segunda mano y al margen de su origen, se ajusta al párrafo primero del artículo 90 CE en la medida en que el tipo impositivo sea el mismo para los vehículos nacionales y los importados de otros Estados miembros. Sin embargo, no se ajusta a dicha disposición si y en la medida en que el tipo impositivo sobre los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros exceda de la proporción del impuesto residual en el valor de vehículos de segunda mano comparables que han sido gravados con el mismo impuesto en el Estado miembro de que se trata antes de su primera matriculación en éste.

- 3) Dicho impuesto debe apreciarse únicamente con arreglo al párrafo primero del artículo 90 CE, y no al segundo, si no existen otros productos nacionales que se encuentren en una relación de competencia con los vehículos de turismo.

- 4) La exigencia de que las mercancías sujetas al impuesto especial en un Estado miembro se declaren ante las autoridades en los cinco días siguientes a su introducción en el territorio de dicho Estado, con el fin de permitir a dichas autoridades recaudar el impuesto, no es una restricción cuantitativa a la importación ni una medida de efecto equivalente en el sentido del artículo 28 CE. Del mismo modo, cuando existe una exigencia equivalente respecto de mercancías similares de fabricación doméstica, tampoco se trata de una formalidad relativa al cruce de fronteras en el sentido del 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.»