

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

En el asunto C-313/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polonia), mediante resolución de 22 de junio de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de agosto de 2005, en el procedimiento entre

Maciej Brzeziński

y

Dyrektor Izby Celnej w Warszawie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, K. Schiemann (Ponente), M. Ilešič y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de junio de 2006;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Brzeziński, por él mismo, así como por el Sr. J. Martini, doradca podatkowy, y el Sr. W. Ćwiek, doradca;
- en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. J. Pietras y W. Bronicki, así como por la Sra. E. Białas-Giebajtow, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de septiembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 25 CE, 28 CE y 90 CE, así como del artículo 3, apartados 1 y 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 (DO L 76, p. 1).

- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Brzeziński y el Dyrektor Izby Celnej w Warszawie (Director de la Aduana de Varsovia), en relación con un impuesto especial al que fue sometido por la adquisición de un vehículo automóvil de segunda mano en Alemania para su importación en Polonia.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 25 CE establece:

«Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación y 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 es del siguiente tenor literal:

«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, apartados 1 y 3, de la Directiva 92/12 dispone:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

- los hidrocarburos;

- el alcohol y las bebidas alcohólicas;

- las labores del tabaco.

[...]

3. 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.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales.»

Normativa nacional

- 7 El artículo 2 de la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales (Dz. U. n° 29, posición 257), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de 2004»), dispone:

«A efectos de la presente Ley se entenderá por

[...]

- 11) “adquisición intracomunitaria”: la transmisión de productos sujetos a impuestos especiales del territorio de un Estado miembro al territorio nacional;

[...]»

8 El artículo 10, apartado 1, de la Ley de 2004 reza del siguiente modo:

«La base imponible, en caso de que el tipo se exprese en un porcentaje de ésta, consistirá en:

- 1) el importe adeudado por la venta, en el territorio nacional, de los productos sujetos a impuestos especiales, minorado en la cuota del impuesto sobre los bienes y servicios o en la cuota de los impuestos especiales devengados por dichas mercancías;
- 2) la cantidad que el adquirente está obligado a pagar por las mercancías sujetas a impuestos especiales, en caso de adquisición intracomunitaria;
- 3) la cantidad adeudada en virtud de la entrega de los productos sujetos a impuestos especiales en el territorio de un Estado miembro, en caso de entrega en la Comunidad;
- 4) el valor en aduana de los productos sujetos a impuestos especiales más los derechos de aduana devengados, en caso de importación, habida cuenta de los apartados 6 a 9.»

9 El artículo 75 de la Ley de 2004 dispone:

«1. El tipo impositivo sobre los productos sujetos a impuestos especiales no armonizados será el 65 % de la base prevista en el artículo 10, a excepción del tipo aplicable a la energía eléctrica.

[...]

3. El Ministro de Hacienda podrá, mediante orden ministerial, reducir los tipos de los impuestos especiales establecidos en los apartados 1 y 2, y establecer diferencias entre ellos en función del tipo de producto, e incluso determinar las condiciones para su aplicación.»

¹⁰ A tenor del artículo 80 de la Ley de 2004:

«1. Estarán gravados con impuestos especiales los vehículos privados no matriculados en el territorio nacional de conformidad con el código de la circulación.

2. Estarán obligados a pagar impuestos especiales:

- 1) las personas que vendan un vehículo privado antes de su primera matriculación en el territorio nacional;
- 2) los importadores y las personas que lleven a cabo adquisiciones en la Comunidad.

3. Los impuestos especiales sobre los vehículos se devengarán:

- 1) en caso de venta, a partir de la emisión de la factura y, a más tardar, en un plazo de siete días a partir de la entrega de la mercancía;

- 2) en caso de importación, a partir del día en que se origina la deuda aduanera en el sentido de las disposiciones del Derecho de aduanas.
- 3) en caso de adquisición en la Comunidad, a partir de la adquisición del derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional conforme al código de la circulación.

4. El Ministro de Hacienda podrá, mediante orden ministerial, establecer los datos relativos a los vehículos privados, entre ellos la carga útil admisible, a efectos de percepción del impuesto especial, teniendo en cuenta las soluciones aplicadas por las disposiciones fiscales especiales y la necesidad de garantizar la percepción regular de los impuestos especiales.»

¹¹ El artículo 81, apartado 1, de la Ley de 2004 es del siguiente tenor literal:

«Las personas que, en la Comunidad, lleven a cabo adquisiciones intracomunitarias de vehículos privados no matriculados en el territorio nacional con arreglo al código de la circulación, estarán obligadas a:

- 1) presentar, con ocasión de la importación en el territorio nacional, una declaración simplificada en la aduana competente dentro de un plazo de cinco días a partir de la adquisición en la Comunidad;
- 2) pagar los impuestos especiales a más tardar en la fecha de la matriculación de ese vehículo en el país.»

- 12 En virtud del artículo 82, apartado 3, de la Ley de 2004, en caso de adquisición intracomunitaria de un vehículo privado, la base imponible será la cantidad que el adquirente está obligado a pagar al vendedor.
- 13 El artículo 7 de la Orden del Ministro de Hacienda de 22 de abril de 2004, relativa a la reducción del tipo de los impuestos especiales (Dz. U. n.º 87, posición 825), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Orden de 2004»), así como sus anexos 1 y 2 establecen que, respecto a los vehículos nuevos o de menos de dos años, el tipo del impuesto especial será del 3,1 % o del 13,6 %, según la cilindrada, y que, en cambio, respecto a los vehículos de más de dos años, dicho tipo, que se fijará de conformidad con la fórmula de cálculo que figura en el artículo 7, apartado 2, de la Orden Ministerial de 2004, variará en función de la antigüedad del vehículo, pudiendo llegar al 65 % de la base imponible.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 14 El demandante en el procedimiento principal, Sr. Brzeziński, compró en Alemania un coche privado marca Volkswagen, modelo Golf II, fabricado en 1989, que posteriormente importó a Polonia. El 21 de junio de 2004, de conformidad con el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004, presentó una declaración simplificada modelo AKC-U relativa a la adquisición en la Comunidad de dicho vehículo. El 23 de junio siguiente abonó la cantidad de 855 PLN en concepto de impuesto especial.
- 15 Mediante escrito de 6 de julio de 2004, el Sr. Brzeziński solicitó la devolución del impuesto especial que había pagado y que, a su juicio, había sido percibido indebidamente, alegando que la percepción de tal impuesto va en contra de los artículos 23 CE, 25 CE y 90 CE. Mediante decisión de 17 de agosto de 2004, el director de la aduana n.º 1 de Varsovia denegó dicha solicitud.

- 16 El 2 de septiembre de 2004, el Sr. Brzeziński presentó una reclamación contra esta decisión ante el Dyrektor Izby Celnej w Warszawie. Mediante decisión de 18 de enero de 2005, este último confirmó la decisión del director de dicha aduana nº 1 y desestimó la reclamación de que conocía.
- 17 En su recurso interpuesto ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo de la voivodie de Varsovia) contra dicha decisión desestimatoria, el demandante solicitó la anulación de ésta y que se dirigiera a la administración aduanera una orden conminatoria al objeto de que le fuera devuelta la cuota del impuesto especial indebidamente percibido por dicha administración debido a su incompatibilidad con las referidas disposiciones comunitarias.
- 18 En respuesta a las imputaciones formuladas por el demandante, el Dyrektor Izby Celnej w Warszawie consideró que el motivo relativo a la infracción del artículo 90 CE era infundado y decidió desestimar el recurso.
- 19 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) El artículo 25 [CE], que prohíbe los derechos de aduana de importación y de exportación y las exacciones de efecto equivalente entre los Estados miembros, ¿prohíbe que un Estado miembro aplique el artículo 80 de la [Ley de 2004] en una situación en la que el impuesto especial se perciba sobre la adquisición de todo vehículo independientemente de su origen antes de su primera matriculación en el territorio nacional?

- 2) El artículo 90 [CE], párrafo primero, con arreglo al cual ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares, ¿permite a un Estado miembro establecer impuestos especiales sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, eximiendo simultáneamente de dichos impuestos especiales la venta de vehículos de segunda mano ya matriculados en Polonia, cuando los impuestos especiales graven todos los vehículos no matriculados en el territorio nacional, de conformidad con el artículo 80, apartado 1, de la Ley [de 2004]?

- 3) El artículo 90 [CE], párrafo segundo, a cuyo tenor ningún Estado miembro puede gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones, ¿permite que un Estado miembro establezca impuestos especiales según unos porcentajes que varían en función de la antigüedad del vehículo y de la cilindrada del motor, fijados en un reglamento de aplicación polaco (el [artículo] 7 de [la Orden ministerial de 2004]), sobre vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, cuando los impuestos sobre la venta de vehículos de segunda mano en el país realizada antes de su primera matriculación en el territorio nacional se calculen según la misma fórmula y posteriormente tales impuestos influyan en el precio de ese vehículo con ocasión de su reventa?

- 4) El artículo 28 [CE], con arreglo al cual están prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente, en relación con el artículo 3, apartado 3, de la [Directiva 92/12], ¿se opone a que un Estado miembro adopte las disposiciones contenidas en el artículo 81 de la [Ley de 2004], según el cual las personas que realicen una adquisición intracomunitaria de vehículos privados no matriculados en el territorio nacional, según lo dispuesto en el código de la circulación, están obligadas, en el momento de la importación en el territorio nacional, a presentar una declaración simplificada ante la aduana competente dentro de los cinco días siguientes a la adquisición intracomunitaria?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

- 20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide, si un impuesto especial como el establecido por la Ley de 2004 constituye un derecho de aduana de importación o una exacción de efecto equivalente, en el sentido del artículo 25 CE.
- 21 Un gravamen como el impuesto especial controvertido en el asunto principal no es un derecho de aduana propiamente dicho.
- 22 En lo que atañe a la cuestión de si tal impuesto está englobado en el concepto de exacciones de efecto equivalente, de reiterada jurisprudencia se desprende 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 de los artículos 23 CE y 25 CE (véanse, en particular, las sentencias de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, Rec. p. I-4085, apartado 20; de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, Rec. p. I-1777, apartado 20, así como de 5 de octubre de 2006, Nádasi y Németh, C-290/05 y C-333/05, Rec. p. I-10115, apartado 39).
- 23 Un impuesto especial como el establecido en la Ley de 2004 no se recauda debido al cruce de la frontera del Estado miembro que lo haya instaurado. En efecto, tanto del artículo 80, apartado 3, punto 3, de la misma Ley como de las precisiones efectuadas

por el Gobierno polaco en el acto de la vista, se deduce que el impuesto especial grava todos los vehículos privados antes de su primera matriculación en Polonia y que, a fin de garantizar este objetivo, existen varios hechos imponderables en relación con dicho impuesto. Así, se devenga, en particular, por la venta del vehículo en el supuesto de una adquisición intracomunitaria como la prevista en el artículo 2, punto 11, de dicha Ley, al adquirir el derecho a disponer de un vehículo privado como propietario y, a más tardar, desde su matriculación en el territorio nacional.

- 24 Tal impuesto está comprendido en el régimen general de los gravámenes internos sobre las mercancías y, por lo tanto, debe examinarse a la luz del artículo 90 CE.
- 25 En consecuencia, debe responderse a la primera cuestión planteada que un impuesto especial, como el establecido en Polonia por la Ley de 2004, que no grava los vehículos privados por el hecho de cruzar la frontera, no constituye un derecho de aduana de importación ni una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

- 26 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a un gravamen con unas características como las del impuesto especial establecido por la Ley de 2004, por el hecho de que se aplique a la adquisición de vehículos de segunda mano procedentes de Estados miembros que no son el que lo haya establecido, pero no a la adquisición de vehículos de segunda mano ya matriculados en ese último Estado miembro, vehículos a los que ya se ha aplicado antes de su matriculación inicial, en la medida en que tal gravamen puede constituir un tributo interno sobre los

productos de otros Estados miembros que exceda del que ya sea grava directa o indirectamente los productos nacionales similares, en el sentido del artículo 90 CE, párrafo primero, o bien grava indirectamente los productos de otros Estados miembros y puede proteger otras producciones, en el sentido del segundo párrafo del mismo artículo.

- 27 Como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, el artículo 90 CE constituye, en la sistemática del Tratado CE, un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. El objetivo de esta disposición es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros (sentencias de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 y C-41/05, Rec. p. I-5293, apartado 55, y jurisprudencia citada en dicho apartado, así como *Nádasdi y Németh*, antes citada, apartado 45).
- 28 En materia de imposición de automóviles de segunda mano importados, el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que la finalidad del artículo 90 CE es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos que ya se encuentran en el mercado nacional y productos importados (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, *Weigel*, C-387/01, Rec. p. I-4981, apartado 66, y la jurisprudencia citada en dicho apartado, así como *Nádasdi y Németh*, antes citada, apartado 46).
- 29 Según jurisprudencia consolidada, se infringe el artículo 90 CE, párrafo primero, cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a mecanismos distintos que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada del producto importado (véase la sentencia *Weigel*, antes citada, apartado 67, y la jurisprudencia citada en dicho apartado). Por lo tanto, con arreglo a dicha disposición, un impuesto especial no debe resultar más gravoso para los productos originarios de otros Estados miembros que para los productos nacionales similares.

- 30 A este respecto, de los autos del procedimiento principal se desprende que el objetivo de la pregunta del órgano jurisdiccional remitente, basada en una comparación entre los vehículos de segunda mano que ya están en el mercado nacional y los adquiridos en otro Estado miembro, es comparar dos categorías de productos similares en el sentido del artículo 90 CE, párrafo primero. En cambio, ningún elemento de dichos autos indica que la tributación de los vehículos de segunda mano adquiridos en un Estado miembro que no sea la República de Polonia instaure un proteccionismo indirecto que favorezca a los productos distintos de los vehículos de motor, prohibido por el artículo 90 CE, párrafo segundo.
- 31 En consecuencia, procede examinar el impuesto especial controvertido en el asunto principal exclusivamente a la luz del artículo 90 CE, párrafo primero.
- 32 Con el fin de garantizar la neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre los automóviles de segunda mano que ya se encuentran en el mercado nacional y los vehículos similares importados de un Estado miembro que no sea la República de Polonia, procede comparar los efectos de los impuestos especiales que gravan estos últimos con los efectos del impuesto especial residual que grava los vehículos mencionados en primer lugar, a los que ya se ha aplicado el mismo impuesto con motivo de su primera matriculación.
- 33 A efectos de tal comparación, debe, en primer lugar, señalarse que el impuesto especial controvertido en el asunto principal se percibe una sola vez, por todo vehículo que vaya a ser matriculado en Polonia, tanto sobre los vehículos nuevos como sobre los vehículos de segunda mano, hayan sido fabricados en el territorio nacional o importados de otros Estados miembros.

- 34 En segundo lugar, es forzoso diferenciar entre dos categorías de vehículos, a saber, por una parte, los que se venden de segunda mano durante los dos años naturales siguientes a la fecha de su fabricación, considerándose que el año de fabricación es el primer año natural y, por otra, los que se venden de segunda mano con posterioridad a dicho período bienal.
- 35 En primer lugar, en cuanto a los vehículos privados, vendidos cuando son nuevos o de segunda mano durante dicho período de dos años, de la Orden Ministerial de 2004 se desprende que, como se ha indicado en el apartado 13 de la presente sentencia, están gravados con un impuesto especial calculado según el mismo tipo.
- 36 En relación con los vehículos de segunda mano de menos de dos años, corresponde más concretamente al órgano jurisdiccional nacional comprobar, a la luz, en particular, de la Orden Ministerial de 2004, si efectivamente, debido al impuesto especial, tales vehículos soportan una carga idéntica por el hecho de que el importe residual de dicho impuesto incorporado en el valor de mercado de los vehículos de segunda mano matriculados en Polonia es igual a la cuota del mismo impuesto que grava los vehículos de segunda mano similares procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia.
- 37 En cambio, en relación con el impuesto especial que grava los vehículos de segunda mano vendidos más de dos años después de la fecha de su fabricación, el tipo del impuesto especial se calcula según la fórmula establecida en el artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004. Como ha señalado la Comisión sin que la contradijera el Gobierno polaco, la aplicación de dicha fórmula determina el aumento del tipo en función de la antigüedad del vehículo.
- 38 Pues bien, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si tal aumento del impuesto sólo grava los vehículos de segunda mano procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia y si, en cambio, respecto a los vehículos

de segunda mano matriculados cuando son nuevos en Polonia permanece constante el tipo del impuesto especial residual incorporado al valor de tal vehículo.

- 39 En semejante hipótesis, no puede acogerse la argumentación formulada por el Gobierno polaco para justificar dicha diferencia de tributación. El Gobierno polaco ha manifestado, en primer lugar, algunas preocupaciones de carácter medioambiental, en segundo lugar, ha expresado la sospecha de que, en muchos casos, el precio de compra declarado a las autoridades es sensiblemente inferior al precio efectivamente pagado y, en último lugar, ha observado que dicha diferencia no constituye una discriminación ya que las cifras demuestran que el establecimiento de impuestos especiales sobre los vehículos de segunda mano comprados en los demás Estados miembros durante mayo de 2004 ha ido acompañado de un aumento inmediato y muy fuerte de tales compras.
- 40 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende 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, por lo tanto, que no produce, en ningún caso, efectos discriminatorios (sentencias Haahr Petroleum, antes citada, apartado 34, y de 23 de octubre de 1997, Comisión/Grecia, C-375/95, Rec. p. I-5981, apartado 29).
- 41 De las consideraciones que preceden se deduce que debe responderse a las cuestiones segunda y tercera planteadas que el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el asunto principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004, tiene tal consecuencia.

Sobre la cuarta cuestión

- 42 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si los artículos 28 CE y 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 se oponen a una norma nacional, como la prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004, que exige la presentación de una declaración simplificada en el sentido de la declaración mencionada en último lugar en un plazo de cinco días a partir de la adquisición intracomunitaria.
- 43 Con carácter preliminar, procede observar que la divergencia en relación con la interpretación de dicha obligación de declaración, en el sentido de que, según el Sr. Brzeziński, debe presentarse tal declaración dentro de un plazo de cinco días a partir de la fecha de adquisición del vehículo en Alemania y que, según el Gobierno polaco y la Comisión, dicho plazo debe computarse desde la importación efectiva del vehículo en Polonia en el caso de una adquisición intracomunitaria, carece de toda influencia en el posible carácter de obstáculo de la referida exigencia.
- 44 Por analogía con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual una medida nacional adoptada en un ámbito que ha sido objeto de una armonización exhaustiva a escala comunitaria debe apreciarse a la luz de las disposiciones de esta medida de armonización y no de las del Derecho primario (véanse, las sentencias de 13 de diciembre de 2001, *DaimlerChrysler*, C-324/99, Rec. p. I-9897, apartado 32, y de 14 de diciembre de 2004, *Swedish Match*, C-210/03, Rec. p. I-11893, apartado 81), debe examinarse la obligación de presentar una declaración simplificada, ante todo a la luz de la Directiva 92/12 y, en particular, de la prohibición de tal formalidad que establece su artículo 3, apartado 3, párrafo primero, dejando en suspenso, en un primer momento, la cuestión de si el impuesto especial es efectivamente objeto de una armonización exhaustiva a escala comunitaria.
- 45 Como ha señalado la Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12 sólo podría ser aplicable si la obligación de declaración se considerara una «formalidad relativa al cruce de fronteras» que diera lugar a la recaudación del impuesto especial.

- 46 El Gobierno polaco y la Comisión estiman que no es así en el asunto principal. Alegan, en síntesis, que la obligación prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004 se concreta tras la importación en el territorio nacional del vehículo sujeto al impuesto especial y, por lo tanto, tras el cruce de la frontera. La Comisión añade que el plazo para cumplir dicha formalidad se computa a partir del día de la adquisición intracomunitaria del vehículo, es decir, una vez que éste ha cruzado la frontera.
- 47 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente debe comprobar si toda la normativa controvertida en el asunto principal puede interpretarse en el sentido que le ha dado el Gobierno polaco. En efecto, si la declaración simplificada debiera presentarse con ocasión de la adquisición intracomunitaria del vehículo y, por lo tanto, al cruce de una frontera, tal formalidad, en principio, se hallaría vinculada no a ese cruce, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12, sino a la obligación de abonar los impuestos especiales.
- 48 En efecto, en tal caso, dado que el objetivo de la declaración simplificada es asegurar el pago de la deuda correspondiente a los impuestos especiales, tal formalidad estaría relacionada con el hecho imponible de éstos. Por lo tanto, sobre la base de esta interpretación, como se desprende del artículo 80, apartado 3, punto 3, de la Ley de 2004, tales impuestos se adeudarían a partir de la adquisición del derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional de conformidad con el código de la circulación.
- 49 En consecuencia, el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12 no resulta de aplicación en el asunto principal y, por lo tanto, no puede oponerse a la obligación de presentar una declaración simplificada en el caso de una adquisición intracomunitaria.

- 50 De reiterada jurisprudencia se deduce asimismo que tal obligación tampoco puede apreciarse de la luz del artículo 28 CE. En efecto, el ámbito de aplicación de dicho artículo no incluye los obstáculos a que se refieren otras disposiciones específicas y los obstáculos de carácter fiscal o de efecto equivalente a los derechos de aduana aludidos en los artículos 23 CE, 25 CE y 90 CE quedan fuera de la prohibición que establece el artículo 28 CE (véanse las sentencias de 3 de febrero de 2000, *Dounias*, C-228/98, Rec. p. I-577, apartado 39, y de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører*, C-383/01, Rec. p. I-6065, apartado 32).
- 51 En cambio, dado que no constituye un verdadero obstáculo de carácter fiscal propiamente dicho, la obligación de presentar una declaración simplificada con arreglo al artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004 se halla inseparablemente vinculada al pago efectivo de los impuestos especiales. Por ello, el Gobierno polaco y la Comisión alegan que su objetivo consiste, en particular, en garantizar el cobro de dichos impuestos.
- 52 En estas circunstancias, una obligación como la prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004 no es sino el corolario del carácter de sujeto pasivo de los impuestos especiales del adquirente del vehículo privado y, en consecuencia, no es aplicable el artículo 28 CE.
- 53 De todas las consideraciones que preceden se desprende que debe responderse a la cuarta cuestión que el artículo 28 CE no se aplica a una declaración simplificada, como la prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 2004 y que el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 no se opone a tal declaración cuando la normativa controvertida pueda interpretarse en el sentido de que dicha declaración debe presentarse desde el momento en que se adquiere el derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional con arreglo al código de la circulación.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la presente sentencia

- 54 En sus observaciones escritas el Gobierno polaco pidió al Tribunal de Justicia que, en el caso de que la sentencia que se dictara declarara que el artículo 90 CE, párrafo primero, se opone a la percepción de derechos especiales como los establecidos por la Ley de 2004, el Tribunal de Justicia limitara los efectos de su sentencia en el tiempo.
- 55 Según reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, 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. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en particular, las sentencias de 2 de febrero de 1988, *Blaizot*, 24/86, Rec. p. 379, apartado 27; de 15 de diciembre de 1995, *Bosman*, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 141, así como de 10 de enero de 2006, *Skov y Bilka*, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 50).
- 56 En consecuencia, 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 por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 28 de septiembre de 1994, *Vroege*, C-57/93, Rec. p. I-4541, apartado 21; de 12 de

octubre de 2000, Cooke, C-372/98, Rec. p. I-8683, apartado 42, así como Skov y Bilka, antes citada, apartado 51).

57 Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando 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 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 observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véase, en particular, la sentencia de 27 de abril de 2006, Richards, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42).

58 También, 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 de los efectos en el tiempo de esa sentencia (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52, y de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68).

59 En cuanto al riesgo de trastornos graves, en la vista el Gobierno polaco aportó cifras relativas al período comprendido entre el 1 de mayo de 2004, fecha de la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, y el 30 de abril de 2006, es decir, un período de dos años, y que muestran que el total de los impuestos especiales aplicados a los vehículos de turismo asciende al 1,16% de los ingresos presupuestarios previstos para 2006. No obstante, no se ha facilitado al Tribunal de Justicia el desglose de dichas cifras, que permitiría apreciar cuál es la proporción de dicho total que podría dar lugar a devolución. Debe agregarse que sólo deben devolverse los importes de los impuestos especiales que excedan de los

correspondientes al impuesto residual comprendido en el precio de un vehículo de segunda mano similar originario del Estado miembro de que se trate.

- 60 En consecuencia, procede declarar que no puede considerarse probada la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 56 y 57 de la presente sentencia, que pueda justificar una limitación de los efectos en el tiempo de la presente sentencia.
- 61 En estas circunstancias, no es necesario comprobar si se cumple el requisito relativo a la buena fe de los sectores interesados.
- 62 Se deduce de estas consideraciones que no procede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

Costas

- 63 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) **Un impuesto especial, como el establecido en Polonia por la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales, que no grava los vehículos privados por el hecho de cruzar la frontera, no constituye un derecho de aduana de importación ni una exacción de efecto equivalente en el sentido del artículo 25 CE.**

- 2) **El artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de los vehículos similares que hubieran sido matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el asunto principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden del Ministro de Hacienda de 22 de abril de 2004 relativa a la reducción del tipo de los impuestos especiales tiene tal consecuencia.**

- 3) **El artículo 28 CE no se aplica a una declaración simplificada como la prevista en el artículo 81, apartado 1, punto 1, de la Ley de 23 de enero de 2004, de impuestos especiales, y el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de**

impuestos especiales, no se opone a tal declaración cuando la normativa controvertida pueda interpretarse en el sentido de que dicha declaración debe presentarse desde el momento en que se adquiere el derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional con arreglo al código de la circulación.

Firmas