

verificar, na tributação dos automóveis, uma discriminação proibida pelo artigo 95.º do Tratado, pois no mercado nacional, e tratando-se de veículos usados, os veículos comprados no país, por um lado, e os veículos importados, por outro lado, constituem produtos similares ou concorrentes. Constitui tal discriminação o facto de estabelecer como matéria colectável do imposto de registo cobrado sobre os segundos um valor fixo geralmente supe-

rior ao seu valor real, o que conduz à sua sobretributação em relação aos primeiros, os quais, não sendo tributados aquando da sua revenda e tendo, enquanto veículos novos, sido apenas sujeitos, quando da sua primeira entrada em circulação após a importação, a uma tributação baseada no seu valor real, já só incorporam no seu preço um valor residual mínimo do mesmo imposto de registo.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA apresentado no processo C-47/88 *

I — Factos e enquadramento regulamentar

veículo, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado, são actualmente fixadas da forma seguinte:

A — A regulamentação nacional

Nos termos da regulamentação dinamarquesa baseada no Decreto-Lei n.º 13, de 16 de Janeiro de 1985, várias vezes alterada, os veículos automóveis matriculados em conformidade com as disposições do código da estrada estão sujeitos na Dinamarca a um imposto de registo. Este imposto só é cobrado na altura da primeira matrícula do veículo em território dinamarquês.

— até 19 750 DKR	105 % do valor
— para além de 19 750 DKR	105 % de 19 750 DKR e 180 % do restante

As taxas de imposto aplicáveis aos automóveis particulares, que são função do valor do

O quadro seguinte mostra a forma como os impostos oneram o preço de compra dos automóveis particulares novos na Dinamarca.

* Língua do processo: dinamarquês.

COMISSÃO / DINAMARCA

Valor sem IVA nem imposto de registo	IVA 22 %	Imposto de registo	IVA e imposto	Percentagem de registo	Preço total, incluindo encargos fiscais	Percentagem dos encargos fiscais no preço total
20 000	4 400	27 383	31 783	159	55 783	61,4
25 000	5 500	38 363	43 863	175	68 863	63,7
30 000	6 600	49 343	55 943	186	85 943	65,1
35 000	7 700	60 323	68 023	194	103 023	66,0
40 000	8 800	71 303	80 103	200	120 103	66,7
50 000	11 000	93 262	104 263	209	154 263	67,6
60 000	13 200	115 223	128 423	214	188 423	68,2
70 000	15 400	137 183	152 583	218	222 583	68,6
80 000	17 600	159 143	176 743	221	256 743	68,8

Quanto aos veículos usados importados, os artigos 10.º a 12.º do Decreto-Lei n.º 13/85 prevêm que o valor tributável é igual a 100 % do preço do veículo em novo no caso de o mesmo ter menos de seis meses e a 90 % deste preço no caso de ter mais de seis meses. Em contrapartida, a venda de veículos automóveis já matriculados na Dinamarca não dá lugar à cobrança de um novo imposto de registo.

sumo duradouros, a Lei n.º 379 de 1 de Julho de 1982, várias vezes alterada, prevê o seguinte:

«Impostos de consumo sobre televisores, aparelhos vídeo e alguns aparelhos electrodomésticos

Artigo 1.º

Por outro lado, o sistema fiscal dinamarquês compõe-se, no que se refere aos impostos indirectos, de um imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de 22 %, que é o único imposto que pode verdadeiramente ser qualificado como sistema geral de tributação, uma vez que abrange o conjunto das transmissões de bens e das prestações de serviços efectuadas no país; e de vários impostos específicos e impostos complementares que incidem sobre numerosos bens de consumo.

1. Sobre os televisores e aparelhos vídeo incide um imposto cujo montante unitário é o seguinte:

1) televisores a cores com ecrã de uma largura de mais de 25 polegadas..... 1 050 DKR

2) televisores a cores com ecrã de uma largura inferior a 25 polegadas mas superior a 16 polegadas 900 DKR

No que se refere, mais especificamente, aos impostos que incidem sobre os bens de con-

- 3) televisores a cores com ecrã de uma largura igual ou inferior a 16 polegas 400 DKR
- 4) outros televisores..... 210 DKR
- 5) videogravadores..... 1 875 DKR.»

B — O processo pré-contencioso

Por ofício de 24 de Dezembro de 1985, a Comissão informou o Reino da Dinamarca que considerava o imposto de registo que incide sobre os veículos automóveis na Dinamarca incompatível com o disposto no artigo 95.º do Tratado.

Em primeiro lugar considerou, no que se refere aos automóveis novos, que o imposto de registo é de um nível tão exorbitante que sai do âmbito geral do sistema de tributação e, por consequência, é contrário ao artigo 95.º do Tratado CEE, pois compromete a livre circulação de mercadorias no mercado comum dos veículos automóveis, veículos que a Dinamarca não produz.

A Comissão afirmou seguidamente, no que se refere aos automóveis usados, que estes automóveis importados são onerados com um imposto de registo cuja matéria colectável é pelo menos igual a 90 % do preço inicial do veículo em novo; este método de tributação implica uma carga fiscal sensivelmente superior à parte de imposto incluída no preço dos automóveis usados no mercado dinamarquês.

O *Governo dinamarquês* respondeu em 7 de Maio de 1986. No seu ofício de resposta alega, nomeadamente, os seguintes argumentos.

No que se refere aos automóveis novos, sustentou, em primeiro lugar, que o imposto de registo dinamarquês, que é uma imposição interna, não é incompatível com o artigo 95.º do Tratado CEE. Segundo o *Governo dinamarquês*, as disposições deste artigo não podem ser interpretadas no sentido de que os Estados-membros que não têm indústria automóvel não têm o direito de fixar o seu próprio nível de imposição interna para os automóveis.

Seguidamente, o *Governo dinamarquês* sublinhou que o imposto de registo não é incompatível com o artigo 95.º do Tratado, uma vez que a Dinamarca não produz veículos automóveis nem produtos que lhe façam concorrência. Segundo o *Governo dinamarquês*, as disposições do artigo 95.º do Tratado têm como objectivo garantir a igualdade de condições de concorrência e só se aplicam nestes limites; se um Estado-membro não tem qualquer produção de produtos similares ou de produtos de substituição, não se poderá deduzir do artigo 95.º qualquer limitação ao seu direito de fazer incidir imposições sobre os produtos que importa.

O facto de o imposto de registo dinamarquês só se aplicar a uma categoria de produtos — a saber, os veículos automóveis —, e não a várias, não pode, segundo o *Governo dinamarquês*, ser determinante, da mesma forma que não se pode justificar a comparação do imposto de registo que incide sobre os automóveis com os impostos de consumo que incidem sobre os frigoríficos e outros bens de consumo duradouros.

Finalmente, o Governo dinamarquês esclareceu que o imposto de registo não teve qualquer incidência negativa sobre a livre circulação das mercadorias, como o testemunha o facto de a densidade dos veículos automóveis na Dinamarca estar muito próxima da dos países da Comunidade de nível de vida comparável.

No que se refere aos automóveis usados, o Governo dinamarquês observa, em primeiro lugar, que em virtude da subida de preço de algumas marcas de automóveis, a norma dos 90 % para determinação da base de tributação dos veículos usados importados permite que o imposto de registo que incide sobre esses veículos não ultrapasse o imposto residual que incide sobre os veículos usados comprados no mercado dinamarquês e já matriculados na Dinamarca.

Seguidamente, o Governo dinamarquês afirma que as verdadeiras relações de concorrência são as que existem entre os veículos importados novos e usados, pois uma redução do imposto de registo que incide sobre os automóveis usados importados apenas fará aumentar as importações destes veículos em detrimento das importações de veículos novos.

Em 22 de Junho de 1987, a Comissão emitiu um parecer fundamentado no qual persiste em considerar que a pesada imposição que incide sobre os veículos automóveis na Dinamarca é contrária ao artigo 95.º do Tratado, quer se trate de veículos novos ou de veículos usados importados. Por ofício de 30 de Setembro de 1987, o Governo dinamarquês informou que mantinha a sua posição.

Em 12 de Fevereiro de 1988, a Comissão propôs a presente acção.

Com base no relatório preliminar do juiz relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal de Justiça decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

II — Conclusões das partes

A *Comissão* conclui pedindo ao Tribunal que se digne:

- declarar verificado que ao cobrar, nos termos do Decreto-Lei n.º 13 de 16 de Janeiro de 1985, que codificou as disposições relativas ao imposto de registo dos veículos automóveis, e das suas alterações posteriores, um imposto de registo sobre os automóveis e outros veículos automotores de tal forma elevado que entrava a livre circulação das mercadorias na Comunidade Europeia, o Reino da Dinamarca não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 95.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia;
- declarar verificado que, no que se refere aos veículos automóveis usados, o Reino da Dinamarca viola igualmente o referido artigo 95.º, pelo facto de o imposto do registo dos veículos automóveis usados importados incidir geralmente sobre um valor fixo superior ao valor real do veículo, o que tem como consequência que os veículos automóveis usados importados são tributados de forma mais onerosa que os veículos automóveis usados vendidos na Dinamarca após aí terem sido previamente matriculados;
- condenar o Reino da Dinamarca nas despesas.

O *Reino da Dinamarca* conclui pedindo ao Tribunal que se digne:

— julgar improcedente o pedido da Comissão;

— condenar a Comissão nas despesas.

III — Fundamentos e argumentos das partes

A — Quanto ao imposto de registo dos veículos automóveis novos

A Comissão alega que o imposto de registo dinamarquês é uma imposição interna incompatível com o artigo 95.º do Tratado CEE, pelo facto de, em virtude do seu nível muito elevado e na falta de produção nacional, comprometer a livre circulação das mercadorias no mercado comum e não se enquadrar no sistema geral de tributação dinamarquês.

Segundo a Comissão, o artigo 95.º do Tratado deve ser considerado à luz dos artigos 2.º e seguintes do Tratado consagrados aos princípios em que assenta a Comunidade Europeia. Neste contexto, o artigo 95.º constitui uma das garantias essenciais, na medida em que as suas disposições visam garantir a livre circulação de mercadorias no interior da Comunidade e a livre organização da economia a ela ligada.

O artigo 95.º, explica a Comissão, contém uma proibição absoluta, que tem como objectivo impedir a manutenção de obstáculos fiscais às trocas na Comunidade após a eli-

minação dos direitos aduaneiros e dos encargos de efeito equivalente.

Perante um imposto de registo dos automóveis de montante tal que entrava sensivelmente a circulação dos produtos em causa na Comunidade, a Comissão considera que há lugar à aplicação do artigo 95.º do Tratado mesmo no caso de no Estado-membro em causa não existir produção nacional concorrente.

Tal interpretação está na linha da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Com efeito, segundo a Comissão, o Tribunal de Justiça declarou em vários acórdãos que a circunstância de um Estado-membro não fabricar provisoriamente um produto determinado não constitui obstáculo à aplicação dos princípios enunciados no artigo 95.º (ver, nomeadamente, os acórdãos de 4 de Abril de 1968, *Stier*, 31/67, *Recueil*, p. 347; de 7 de Maio de 1987, *Comissão/Itália* 184/85, *Colect.*, p. 2013; de 7 de Maio de 1987, *Co-Frutta*, 193/85, *Colect.*, p. 2085).

A Comissão observa que, através da citada jurisprudência, o Tribunal de Justiça esclareceu que o Tratado preserva o poder fiscal dos Estados-membros e não proíbe, nesse caso, a tributação do produto importado. Em contrapartida, sublinhou também que os Estados-membros não podem pôr em causa os princípios do mercado comum contornando, por via da fiscalidade interna, uma proibição absoluta que assegura a viabilidade da Comunidade Económica, a saber, a proibição de qualquer encargo fiscal que impeça a livre circulação de mercadorias na Comunidade.

O Tribunal de Justiça, prossegue a Comissão, com o objectivo de distinguir entre um encargo de efeito equivalente e a fiscalidade interna propriamente dita, declarou que, não existindo produção nacional, o direito

de tributar o produto importado sem que lhe seja posta qualquer condição pelo Tratado está dependente da inserção do imposto num sistema geral de tributação nacional.

A Comissão alega que os Estados-membros não podem fazer incidir sobre os produtos importados de imposições internas de tal modo elevadas que, na prática, tenham como consequência fechar o mercado nacional à venda a preço normal dos produtos fabricados nos outros Estados-membros.

Ora, no caso do imposto de registo dinamarquês, a Comissão considera que é manifesto que esta imposição, a qual, em razão da sua estrutura, é um elemento da fiscalidade interna, mas que, pela sua taxa, não faz parte do sistema geral de tributação dinamarquês, exerce um efeito restritivo sobre a livre circulação das mercadorias.

A Comissão sustenta, portanto, que só pode ser livremente cobrada uma imposição interna sobre um produto importado que não concorra com qualquer produção similar ou sucedânea, se aquela se situar ao nível de tributação geral do Estado-membro em causa. Ora, segundo a Comissão, o imposto de registo dinamarquês ultrapassa de longe o nível geral das imposições cobradas na Dinamarca.

Esta interpretação resulta de uma comparação entre o imposto de registo dos veículos automóveis e os impostos sobre consumos específicos que incidem na Dinamarca sobre os bens de consumo duradouros. Segundo a Comissão, esta comparação está em conformidade com a jurisprudência do Tribunal. Com efeito, a mesma baseia-se no acima referido acórdão de 7 de Maio de 1987 relativo ao imposto de consumo que incide so-

bre as bananas em Itália, no qual o Tribunal de Justiça declarou que este imposto ultrapassava o nível de tributação de produtos alimentares nacionais sensivelmente diferentes das bananas.

A Comissão refere-se, em último lugar, às consequências económicas e comerciais do nível elevado do imposto de registo dinamarquês. A este propósito, constata que o parque automóvel dinamarquês é menos importante que o de outros Estados-membros de nível de vida equivalente ao da Dinamarca. Além disso, parece que os automóveis, em média, são conservados durante mais tempo pelos seus proprietários na Dinamarca do que nos outros Estados-membros da Comunidade.

A Comissão faz igualmente notar que os importadores de automóveis da Dinamarca foram levados a adoptar uma política comercial que implica efeitos contrários à lógica do mercado. Assim, o distribuidor, comprimindo os preços ao máximo no momento de venda, é levado a recuperar no preço das peças de substituição; o preço elevado destas peças é gerador de importações de automóveis com o único objectivo de obter peças baratas.

Além disso, este preço de venda incita os consumidores não residentes a virem comprar o seu automóvel na Dinamarca para o importar no seu próprio país. O imposto de registo, assim, cria uma incitação a uma corrente artificial de importações paralelas.

O *Governo dinamarquês* declara que está de acordo com a Comissão no que se refere à qualificação que aquela atribui ao imposto de registo dinamarquês como imposição interna abrangida pelo âmbito de aplicação do

artigo 95.º Em contrapartida, não partilha a opinião da Comissão no que se refere a incompatibilidade deste imposto com o artigo 95.º

Na opinião do Governo dinamarquês, o artigo 95.º deve ser visto como um complemento necessário da proibição das restrições pautais e quantitativas, assim como das medidas de efeito equivalente no comércio entre Estados-membros. O seu objectivo é o de assegurar a neutralidade das relações de concorrência entre os produtos importados e os produtos de fabrico nacional no mercado interno. Em contrapartida, este artigo não contém qualquer protecção da livre circulação das mercadorias como tal.

O Governo dinamarquês considera que, nos termos do artigo 95.º, primeiro parágrafo, a carga fiscal efectiva imposta pelo Estado de importação ao produto concreto importado deve ser comparada à carga fiscal suportada pelo produto nacional comparável ao produto importado. O elemento decisivo, precisa o Governo dinamarquês, é o de saber qual a carga fiscal que incidiria sobre o produto concreto importado se este último fosse de fabrico nacional. Se a carga fiscal suportada por um produto de fabrico indígena é inferior, o sistema de tributação é discriminatório na acepção do artigo 95.º

O Governo dinamarquês acrescenta que, em conformidade com o artigo 95.º, segundo parágrafo, o que importa é a carga fiscal relativa. Isto significa, segundo o Governo dinamarquês, que, embora diferenças entre produtos concorrentes justifiquem uma situação fiscal diferente, o artigo 95.º, segundo parágrafo, apenas impõe uma relação de proporcionalidade entre as diferenças na situação fiscal e as diferenças entre os produtos.

O elemento mais importante em relação ao artigo 95.º, segundo parágrafo, é que sobre o produto importado não devem incidir imposições susceptíveis de proteger um outro produto. Uma vez que não existem produtos fabricados na Dinamarca que se encontrem numa situação de concorrência com os automóveis fabricados nos outros Estados-membros, não existe, portanto, qualquer relação de proporcionalidade de natureza fiscal susceptível de ser considerada. Em consequência, conclui o Governo dinamarquês, o imposto de registo não é contrário ao artigo 95.º

A esse propósito, o Governo dinamarquês sublinha que a sua interpretação do artigo 95.º não tem necessariamente como consequência que os Estados-membros possam livremente determinar o montante do imposto que entendem fazer incidir sobre os produtos importados, quando, por hipótese, não existe uma produção nacional similar ou concorrente. Se, neste caso, os Estados-membros fizerem incidir sobre os produtos impostos de um montante tal que tornem impossível a livre circulação de mercadorias ou que comprometam a sua livre circulação, estes impostos poderão ser contrários à proibição de encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros referida nos artigos 9.º e 12.º

Além disso, o Governo dinamarquês considera que a jurisprudência a que a Comissão se refere (nomeadamente acórdãos Stier, Comissão/Itália, e Co-Frutta) não é susceptível de apoiar o argumento desta segundo o qual o artigo 95.º se aplica igualmente numa situação em que não existe produção nacional concorrente.

Segundo o Governo dinamarquês, o citado acórdão Stier incidia sobre um problema muito específico ligado ao lançamento de impostos compensatórios do imposto sobre

o volume de negócios sobre as mercadorias importadas para compensar um imposto cumulativo sobre o volume de negócios aplicável no mercado interno. De facto, no acórdão Stier, o Tribunal de Justiça limitou-se a declarar que tal imposto compensatório sobre produtos importados devia permanecer no âmbito do sistema do imposto em cascata cumulativo ao valor acrescentado em vigor.

Quanto aos citados acórdãos Comissão/Itália e Co-Frutta, sustenta que nesses dois processos não se estava perante uma situação em que não existisse qualquer produção similar concorrente. A situação estava, em ambos os casos, abrangida pelo artigo 95.º, segundo parágrafo, uma vez que o Tribunal decidiu que a produção nacional de fruta estava em concorrência com as bananas importadas sujeitas a este imposto.

Além disso, o Governo dinamarquês sustenta que o imposto de registo dinamarquês faz parte de um sistema geral dinamarquês de impostos de registo dos veículos a motor. Este sistema de impostos de registo abrange diversas categorias (automóveis particulares, autocarros, veículos comerciais, camiões, motociclos, tractores) e comporta duas taxas diferentes. Este sistema de imposto de registo incide, em princípio, tanto sobre veículos a motor importados como sobre veículos a motor de fabrico nacional. Neste contexto, o Governo dinamarquês chama a atenção para o facto de o Tribunal de Justiça ter admitido que o sistema nacional de tributação dos automóveis constitui um sistema de imposição interna independente (ver processo 112/84, Humblot, Recueil 1985, p. 1367, e o processo 433/85, Feldain, Colect. 1987, p. 3521).

É por esta razão que o Governo dinamarquês entende que, tomando como base o

acórdão Stier, não é razoável comparar, como o faz a Comissão, os impostos de registo dos automóveis com outros impostos sobre produtos de consumo duradouro (aspiradores, máquinas de lavar, frigoríficos, fogões eléctricos, televisores, etc.). Na opinião do Governo dinamarquês, também não é razoável comparar com o IVA, como igualmente faz a Comissão, um imposto sobre o consumo (imposto de registo) sobre um produto determinado (os automóveis).

No que diz respeito ao efeito do imposto de registo sobre a livre circulação de mercadorias, o Governo dinamarquês insiste em refutar diversos argumentos suscitados pela Comissão. A este propósito, considera que a densidade do parque automóvel dinamarquês não é muito inferior à dos outros Estados-membros. Além disso, esta densidade está ligada a uma série de factores, entre os quais as despesas de utilização dos automóveis, as necessidades em matéria de transportes, as possibilidades alternativas de transporte, a moda, o ambiente, etc.

O facto de, em virtude do preço elevado dos automóveis, os consumidores se esforçarem por conservá-los durante muito tempo, o que faz com que na Dinamarca a duração de utilização dos automóveis antes da sua substituição seja mais longa do que noutros Estados-membros, é, segundo o Governo dinamarquês, perfeitamente legítimo e constitui uma manifestação de salutar gestão económica.

O Governo dinamarquês sublinha que não é exacto que os importadores de automóveis na Dinamarca tenham uma política de venda contrária à lógica do mercado. Pelo contrário, conformam-se com esta lógica, procurando adaptar-se às condições da concorrência no mercado nacional.

O Governo dinamarquês considera, aliás, que os factos contradizem as afirmações da Comissão referentes ao efeito do imposto de registo sobre a livre circulação de mercadorias. Assim, as estatísticas respeitantes às novas matrículas de automóveis durante os últimos anos mostram, segundo o Governo dinamarquês, uma expansão muito importante do mercado nacional.

B — Quanto ao imposto de registo dos veículos usados importados

A Comissão constata antes de mais que o imposto de registo sobre os veículos usados importados na Dinamarca é calculado com base num valor fixo que nunca pode ser inferior a 90 % do valor tributável do automóvel novo. Seguidamente observa que não é exigido qualquer novo imposto de registo sobre os automóveis usados comprados na Dinamarca. Aliás, é difícil de admitir que o imposto residual sobre os automóveis usados no mercado dinamarquês seja sempre igual a 90 % do imposto sobre o automóvel novo.

Além disso, a circunstância de algumas marcas de automóveis poderem em virtude do seu valor de colecção ou de aumentos não habituais do preço dos automóveis dos anos seguintes, ter um valor inalterado, ou mesmo aumentado, não poderá justificar, na opinião da Comissão, o facto evidente de a cobrança sobre os veículos usados importados, de um imposto de registo cuja base é de pelo menos 90 % do automóvel novo, constituir uma sobretributação manifesta destes veículos, em relação ao valor residual do imposto de registo nos automóveis usados que apenas têm alguns anos, comprados no mercado dinamarquês de veículos usados.

A Comissão alega ainda que não é pelo facto de não existir produção dinamarquesa de veículos automóveis que a Dinamarca não tem mercado de veículos usados. A este propósito, a Comissão lembra que, de acordo com a regulamentação comunitária, um produto, a partir do momento em que é importado e desalfandegado torna-se definitivamente um produto nacional. Os automóveis usados importados e os comprados no país constituem, portanto, produtos similares ou concorrentes, de potência, qualidade e idade comparáveis.

A Comissão considera que, para estar em conformidade com o artigo 95.º do Tratado, uma tributação de tal forma diferenciada deve preencher três condições: a) assentar em critérios objectivos; b) não ter efeito discriminatório directo ou indirecto sobre os produtos importados; e c) não ter como efeito proteger os produtos nacionais em detrimento dos produtos importados similares ou de produtos que podem substituir-se a estes.

No que se refere a estes três critérios, a Comissão considera:

- a) que não existe critério objectivo que permita que o imposto de registo que incide sobre os automóveis usados importados atinja um nível superior ao valor residual do imposto de registo inicialmente pago, que onera os automóveis usados comprados no mercado dinamarquês de veículos usados,
- b) que a norma que impõe que a matéria colectável do imposto de registo que incide sobre os automóveis usados importados seja pelo menos igual a 90 % do preço do veículo em novo implica, na grande maioria dos casos, uma tributação discriminatória dos automóveis usados;

c) que as disposições do Decreto-Lei n.º 13/85, que codificou as disposições relativas ao imposto de registo dos veículos automóveis, têm como efeito proteger o mercado dinamarquês dos veículos usados.

A Comissão observa seguidamente que, se se aplicar o método de cálculo do valor residual do IVA pago por objectos usados importados, utilizado pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 21 de Maio de 1985, Schul II (47/84, Recueil, p. 1501), para determinar se existe compatibilidade entre o imposto de registo que incide sobre um veículo usado importado e a parte residual deste mesmo imposto incorporada no valor do veículo usado matriculado na Dinamarca alguns anos antes, verifica-se, procedendo a esta diminuição proporcionalmente ao imposto que incidiu sobre os veículos matriculados na Dinamarca, que a determinação da matéria colectável fixa do imposto que incide sobre os veículos usados importados em 90 ou 100 % do preço do veículo em novo conduz a uma sobretributação manifesta dos referidos veículos.

A Comissão refere-se, além disso, ao acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Maio de 1987 no citado acórdão Co-Frutta, para salientar que as regras de tributação devem ser concebidas de maneira a excluir qualquer discriminação fiscal relativamente aos automóveis usados produzidos num país terceiro e que se encontram em livre prática num Estado-membro (artigo 9.º do Tratado).

Na opinião da Comissão, é totalmente contrário aos objectivos do Tratado só garantir uma tributação não discriminatória para os veículos usados produzidos num país terceiro, enquanto que os veículos produzidos na Comunidade poderão ser onerados por um imposto cujo montante não será redu-

zido proporcionalmente de forma a corresponder razoavelmente ao montante do imposto de registo que permanece incorporado no preço de um veículo usado comprado em território dinamarquês, onde já foi anteriormente matriculado.

A Comissão faz ainda notar que a Dinamarca importa actualmente de 15 000 a 16 000 automóveis usados por ano, dos quais apenas 150 a 200 exemplares são matriculados, sendo os restantes afectadas a outros usos (desmontagem, reutilização de peças de substituição, etc.). A Comissão conclui daí que, em virtude da tributação inadaptada dos automóveis usados importados, existe uma verdadeira relação de concorrência entre os automóveis usados importados e as garagens dinamarquesas que efectuem trabalhos de reparação no parque automóvel existente. Essa relação de concorrência, sublinha a Comissão, vem reforçada pelo facto de não incidir qualquer imposto de registo sobre os automóveis usados importados na Dinamarca para desmontagem.

O *Governo dinamarquês* alega que é a própria natureza do imposto de registo que faz com que o mesmo só seja aplicado aos automóveis usados importados e não aos automóveis usados existentes no mercado dinamarquês, em relação aos quais já foi pago imposto aquando da sua matrícula, como automóveis novos. Segundo o *Governo dinamarquês*, não existe uma discriminação real em benefício dos produtos dinamarqueses, uma vez que não existe produção automóvel dinamarquesa e todos os automóveis usados são de origem estrangeira. A este propósito, contesta a observação da Comissão segundo a qual os automóveis usados comprados no mercado nacional e os automóveis usados importados são produtos similares ou concorrentes na acepção do artigo 95.º, uma vez que nos dois casos se trata de automóveis produzidos no estrangeiro.

O Governo dinamarquês alega seguidamente que as relações efectivas de concorrência se verificam entre os automóveis importados novos e os usados. Uma alteração do imposto de registo no sentido de uma redução do imposto sobre os automóveis usados importados implicaria, portanto, um aumento das importações de veículos usados em detrimento das importações de veículos novos.

O Governo dinamarquês contesta, além disso, o argumento da Comissão segundo o qual o método de cálculo do valor residual do IVA pago por objectos usados importados, utilizado pelo Tribunal de Justiça no citado acórdão Schul II, tem plena aplicação ao caso em apreço.

Com efeito, na opinião do Governo dinamarquês, o acórdão Schul II referia-se à cobrança do IVA sobre objectos usados negociados entre particulares, nomeadamente ao cálculo do valor residual do IVA pago no país de exportação. Segundo o Governo dinamarquês, a situação no caso em apreço é completamente diferente, uma vez que se trata de comparar um imposto sobre produtos importados com o valor residual de um imposto sobre bens usados comprados no país de importação.

No que diz respeito à argumentação da Comissão, segundo a qual as regras de tributação devem ser concebidas de forma a excluir qualquer discriminação fiscal relativamente aos automóveis usados produzidos num país terceiro e que se encontram em livre prática num Estado-membro, o Governo dinamarquês observa que as regras dinamarquesas em matéria de imposto de registo de veículos usados importados são concebidas de forma tal que não existe discriminação entre automóveis de ocasião produzidos em países terceiros e importados seguidamente para serem postos em livre prática num Estado-membro. Tal resulta do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 13/85.

Finalmente, o Governo dinamarquês observa que é perfeitamente justificado que uma parte dos automóveis usados importados seja utilizada para fornecer peças de substituição. Além disso, não se vê como a relação — criticada pela Comissão — entre a importação dos automóveis novos e a manutenção de automóveis velhos seria alterada pelo facto de uma redução do imposto de registo dos automóveis usados implicar um aumento das importações de automóveis usados em detrimento das importações de automóveis novos.

Díez de Velasco
Juiz relator