

|

62000J0101

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 19 de septiembre de 2002. - Tulliasiamies y Antti Siilin. - Petición de decisión prejudicial: Korkein hallinto-oikeus - Finlandia. - Tributación de los vehículos usados importados - Artículo 95, párrafo primero, del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) - Sexta Directiva IVA. - Asunto C-101/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-07487

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Tributos internos - Sistema de tributación de los vehículos usados importados - Determinación del valor imponible - Referencia al Código aduanero comunitario - Procedencia - Variación según la fase de comercialización - Requisito para su procedencia - Cuota del impuesto que no exceda de la cuantía del impuesto residual incorporado al valor de un vehículo similar en el mercado nacional

[Art. 95, párr. 1, del Tratado CE (actualmente art. 90 CE, párr. 1, tras su modificación)]

2. Disposiciones fiscales - Tributos internos - Sistema de tributación de los vehículos usados importados - Impuesto igual al correspondiente a un vehículo nuevo similar durante los seis primeros meses siguientes a la matriculación o la puesta en servicio y reducido de forma lineal a partir del séptimo mes - Improcedencia

[Tratado CE, art. 95, párr. 1 (actualmente art. 90 CE, párr. 1, tras su modificación)]

3. Disposiciones fiscales - Tributos internos - Sistema de tributación de los vehículos usados importados - Cálculo del baremo genérico de la depreciación real sobre la base de criterios generales y abstractos - Requisitos para su procedencia - Exclusión de todo efecto discriminatorio - Publicidad de los criterios - Posibilidad de oponerse a la aplicación del cálculo del baremo genérico en casos concretos

[Tratado CE, art. 95, párr. 1 (actualmente art. 90 CE, párr. 1, tras su modificación)]

4. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios -

Concepto de «impuestos sobre el volumen de negocios» - Alcance - Impuesto finlandés denominado «impuesto sobre el valor añadido» y liquidado sobre la base del impuesto de matriculación - Exclusión

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 33)

5. Disposiciones fiscales - Tributos internos - Sistema de tributación de los vehículos usados importados - Impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación - Requisito para su procedencia - Cuota del impuesto que no exceda de la cuantía del impuesto residual incorporado al valor de un vehículo similar en el mercado nacional

[Tratado CE, art. 95, párr. 1 (actualmente art. 90 CE, párr. 1, tras su modificación)]

Índice

1. El artículo 95, párrafo primero, del Tratado (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) permite a un Estado miembro aplicar a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un régimen tributario en el que el valor imponible se determina con arreglo al valor en aduana tal como éste se define en los Reglamentos nº 2913/92, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, y nº 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92, pero se opone a que el valor imponible varíe en función de la fase de comercialización cuando ello pueda dar lugar, al menos en ciertos casos, a que la cuantía del impuesto de matriculación sobre un vehículo usado importado exceda de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar, ya matriculado en el interior del país.

(véanse el apartado 61 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 95, párrafo primero, del Tratado (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) se opone a que un Estado miembro aplique a los vehículos usados importados en otro Estado miembro un régimen tributario en el que el impuesto sobre estos vehículos equivale:

- durante los seis primeros meses transcurridos desde la matriculación o desde la puesta en circulación del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar y,

- desde el séptimo al centésimo quincuagésimo mes de utilización del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido de manera lineal a razón de un 0,5 % por mes natural completo,

puesto que tal régimen tributario no tiene en cuenta la depreciación real del vehículo y no permite garantizar en cualquier caso que la cuantía del impuesto que fija no sea superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

(véanse el apartado 80 y el punto 2 del fallo)

3. Cuando un Estado miembro aplica a los vehículos usados importados de otros Estados miembros un régimen tributario en el que la depreciación real de los vehículos se define de manera general y abstracta tomando como base criterios determinados por el Derecho nacional, el artículo 95, párrafo primero, del Tratado (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) requiere que este régimen tributario se configure de manera que, habida cuenta de las aproximaciones razonables inherentes a un régimen de este tipo, quede excluido todo efecto discriminatorio. Este requisito exige, por una parte, que se publiquen los criterios en los que se basa el modo de cálculo del baremo genérico de depreciación de los vehículos y, por otra parte,

que el propietario de un vehículo usado importado de otro Estado miembro pueda impugnar la aplicación de un baremo genérico a ese vehículo, lo que puede dar lugar a tener que examinar las características propias de éste con el fin de garantizar que el impuesto que se le aplica no sea superior a la parte residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

(véanse el apartado 89 y el punto 3 del fallo)

4. Un impuesto como el previsto en el artículo 5 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre vehículos, que el Derecho nacional califica de «impuesto sobre el valor añadido», liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, no constituye un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva 77/388, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión resultante de la Directiva 92/111, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, y es compatible con el artículo 33 de la misma Directiva.

(véanse el apartado 107 y el punto 4 del fallo)

5. El artículo 95, párrafo primero, del Tratado (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) se opone a la percepción de un impuesto como el previsto (por el artículo 5 de la Ley finlandesa relativa al impuesto sobre vehículos) liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, en la medida en que la cuantía percibida en concepto de este impuesto sobre un vehículo usado importado de otro Estado miembro es superior a la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

(véanse el apartado 117 y el punto 5 del fallo)

Partes

En el asunto C-101/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE), por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), destinada a obtener, en dos procedimientos iniciados por

Tulliasiamies

y

Antti Siilin,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 95, párrafo primero, del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) y de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1), en la versión resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann, Presidente de Sala, S. von Bahr, A. La Pergola, M. Wathelet (Ponente) y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Sr. Siilin, por el Sr. P. Snell, oikeustieteen kandidaatti;

- en nombre del Gobierno finlandés, por las Sras. T. Pynnä y E. Bygglin, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa e I. Koskinen, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Siilin, del Gobierno finlandés y de la Comisión, expuestas en la vista de 12 de septiembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de octubre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 15 de marzo de 2000, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 17 de marzo siguiente, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo Superior) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, seis cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 95, párrafo primero, del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) y de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en la versión resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación (DO L 384, p. 47; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de dos procedimientos iniciados ante el Korkein hallinto-oikeus, respectivamente por el Sr. Siilin y por el tulliasiamies (representante de la Dirección General de Aduanas), contra una Decisión del Uudenmaan läänioikeus (Tribunal contencioso-administrativo) dictada en un litigio entre el Sr. Siilin y la Administración finlandesa de Aduanas sobre los tributos que gravaron a la importación en la República de Finlandia, un automóvil usado que había adquirido en otro Estado miembro.

Marco jurídico nacional

3 Las disposiciones nacionales pertinentes se desprenden de la autoverolaki (1482/1994) (Ley del impuesto de matriculación), de 29 de diciembre de 1994, en la versión aplicable en 1998 (en lo sucesivo, «Ley del impuesto de matriculación»), y de la arvonlisäverolaki (1501/1993) (Ley del

impuesto sobre el valor añadido), modificada por las Leyes (1483/1994), (1486/1994) y (1767/1995) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

4 El artículo 1 de la Ley del impuesto de matriculación establece que este impuesto debe abonarse antes de la matriculación o de la puesta en circulación de vehículos de turismo y de otras categorías. Las disposiciones de la tieliikennelaki (267/81) (Código de la circulación) establecen los criterios que permiten considerar a un vehículo de motor incluido en una u otra de las categorías.

5 A tenor del artículo 6, párrafo primero, de la Ley del impuesto de matriculación:

«El impuesto de matriculación equivale al valor imponible del vehículo reducido en 4.600 FIM. No obstante, la cuantía del impuesto siempre equivaldrá, como mínimo, al 50 % del valor imponible del vehículo.»

6 El artículo 7 de la Ley del impuesto de matriculación dispone:

«El impuesto devengado sobre un vehículo usado importado equivale al que se recauda sobre un vehículo nuevo similar, si bien reducido siempre en un 0,5 % por cada mes natural completo, calculado a partir de la fecha en que se cumplan 6 meses desde la matriculación o la puesta en circulación del vehículo en la fecha de declaración del impuesto. Si no se pudiera precisar de manera fiable la fecha de la primera matriculación o de la puesta en circulación del vehículo, la duración de utilización se calculará a partir del final del año de fabricación. El impuesto sólo reducirá por los primeros 150 meses de uso.

A falta de un vehículo nuevo similar, el impuesto se calculará sobre la base en el impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar cuyas características técnicas y de otro tipo sean lo más parecidas posible [...]

[...]

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los vehículos si han transcurrido, al menos, [...] 25 años desde el final de su año de fabricación.»

7 El artículo 10 de la Ley del impuesto de matriculación establece que el vehículo importado se considerará usado si, basándose en datos fidedignos, ha circulado más de 10.000 kilómetros y ha estado matriculado en el extranjero durante más de 6 meses.

8 El artículo 11 de la Ley del impuesto de matriculación establece lo siguiente:

«El valor fiscal de un automóvil importado se basa en el valor de transacción para el sujeto pasivo, deducidas las cantidades señaladas en el artículo 16.

El valor de transacción de un vehículo importado será:

1) en el caso de un vehículo importado como mercancía no comunitaria, el valor en aduana conforme al Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1; en lo sucesivo, "Código aduanero"), y al Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92 (DO L 253, p. 1; en lo sucesivo, "Reglamento de aplicación"); y

2) en el caso de un vehículo importado como mercancía comunitaria, el valor determinado de conformidad con el apartado 1.

El valor imponible incluye todos los gastos ocasionados directa o indirectamente al sujeto pasivo con anterioridad a la tributación por la entrega del vehículo en Finlandia o en el primer almacén en Finlandia del obligado tributario, así como el derecho de aduana, que en su caso se devengare por el vehículo.

El valor imponible de un vehículo fabricado en el territorio nacional será el precio del vehículo, determinado en el lugar de producción sobre la base de los costes de producción, cuando sea sujeto pasivo el fabricante del vehículo.

[...]»

9 De la resolución de remisión se deduce que el régimen de tributación previsto por la Ley del impuesto de matriculación, en su versión aplicable en marzo de 1998 y, consiguientemente, a los hechos del procedimiento principal, fue objeto de un escrito de requerimiento de la Comisión. El Gobierno finlandés respondió el 29 de junio de 1998 que tenía intención de adoptar en otoño de 1998 las propuestas necesarias para modificar las disposiciones de esta ley criticadas por la Comisión.

10 La Ley por la que se modifica la Ley del impuesto de matriculación (1160/1998) entró en vigor el 15 de enero de 1999 y modificó el porcentaje de reducción mensual del impuesto de matriculación adeudado por un vehículo usado. El porcentaje de reducción, que anteriormente era del 0,5 % del impuesto correspondiente a un vehículo similar o casi similar, se elevó de esta forma al 0,6 % para los 100 primeros meses de utilización, a continuación, al 0,9 % para los 100 meses siguientes, y a 0,4 % para el resto, siendo así que estos dos porcentajes se calculan sobre la cuantía residual del impuesto a finales del mes precedente. Sin embargo, esta ley modificatoria no se aplica a los hechos del procedimiento principal y, por tanto, carece de pertinencia en el presente asunto.

11 El artículo 5 de la Ley del impuesto de matriculación establece que el sujeto pasivo de este impuesto está también obligado a pagar el impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del impuesto de matriculación y cuyo importe -que corresponde a un porcentaje del impuesto de matriculación- está fijado por la Ley del IVA.

12 A tenor del artículo 102, apartado 1, número 4, de la Ley del IVA:

«Respecto a una actividad mercantil sometida a tributación, el sujeto pasivo podrá deducir:

[...]

4) el impuesto sobre el valor añadido que se liquida en función del impuesto de matriculación, con arreglo a la Ley del impuesto de matriculación».

13 El artículo 102, apartado 1, número 4, de la Ley del IVA sólo se aplicó durante un año. Fue derogado por la Ley (1767/1995), de 29 de diciembre de 1995, que entró en vigor el 1 de enero de 1996.

14 El artículo 102 ter de la Ley del IVA dispone:

«Para poder deducir el impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del impuesto de matriculación será preciso presentar la liquidación tributaria que indique la cuota del impuesto que debe pagarse.»

15 Del artículo 141, número 5, de la Ley del IVA se desprende que las deducciones relativas al impuesto a que se refiere el artículo 102, apartado 1, número 4, se refieren al mes en el que se haya pagado este impuesto.

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

16 El 2 de marzo de 1998, el Sr. Siilin adquirió en la República Federal de Alemania un turismo usado de la marca Mercedes Benz (modelo 190 2.0 Diesel) a un precio de 7.350 DEM. Este vehículo había sido puesto en circulación el 13 de noviembre de 1986 y había circulado 180.000 km. Estaba equipado con cambio automático y techo corredizo.

17 El 20 de abril de 1998 el Sr. Siilin importó el vehículo a Finlandia y presentó una declaración ante la oficina de aduanas de la región de Helsinki (en lo sucesivo, «oficina de aduanas») a efectos del impuesto de matriculación.

18 Mediante liquidación de 20 de abril de 1998 (en lo sucesivo, «liquidación»), la oficina de aduanas fijó en 46.288 FIM la cuantía del impuesto de matriculación y en 10.183 FIM la cuantía del impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base de este impuesto (recaudada al tipo del 22 %), a cargo del Sr. Siilin, lo que equivalía a un total de 56.471 FIM.

19 La oficina de aduanas calculó este importe basándose en una comparación del vehículo usado adquirido por el Sr. Siilin con un vehículo de la misma marca, de un modelo diferente (modelo C 220 D), pero que presentaba características técnicas comparables a las del modelo del Sr. Siilin. El precio de catálogo de este vehículo nuevo era en Alemania de 41.000 DEM sin impuestos. La oficina de aduanas añadió a este precio 2.200 DEM por el cambio automático y 1.680 DEM por el techo corredizo. De esta forma, el valor imponible se fijó en 44.980 DEM, que equivalían a 136.851 FIM. Conforme a la Ley del impuesto de matriculación, para calcular el impuesto se aplicó una reducción a tanto alzado de 4.600 FIM, y la cantidad de 85.963 FIM correspondiente a un coeficiente de depreciación del 65 %.

20 El 21 de abril de 1998, el Sr. Siilin pagó a la oficina de aduanas el impuesto de matriculación y el impuesto sobre el valor añadido correspondiente. A continuación, presentó ante el Uudemaann lääninoikeus competente un recurso contra la liquidación practicada.

21 Afirmó, por una parte, que la cuantía del impuesto que se había fijado respecto al vehículo importado por él era superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo matriculado en Finlandia que por su antigüedad, sus características y su estado sea similar a su vehículo usado. Por consiguiente, consideraba que el impuesto percibido era discriminatorio y contrario al artículo 95 del Tratado. A este respecto se remitió a las sentencias de 9 de marzo de 1995, Nunes Tadeu (C-345/93, Rec. p. I-479), y de 23 de octubre de 1997, Comisión/Grecia (C-375/95, Rec. p. I-5981), en apoyo de su alegación de que la depreciación de un vehículo no puede ser lineal y su valor disminuye anualmente más de un 5 % .

22 El Sr. Siilin alegó, por otra parte, que la percepción del impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del impuesto de matriculación era contraria a la Sexta Directiva, de forma que no procedía aplicarlo.

23 Por tanto, el Sr. Siilin solicitó, por una parte, la anulación de la liquidación por lo que se refiere al impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del impuesto de matriculación. Por otra parte, solicitó la devolución del expediente a la oficina de aduanas por lo que se refiere al impuesto de matriculación para que ésta fijara la cuantía de manera que no resultara superior a la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo similar de la misma marca y del mismo año de fabricación, que hubiera sido matriculado nuevo en Finlandia y que ya se hallara en el mercado finlandés.

24 La oficina de aduanas solicitó que se desestimara el recurso del Sr. Siilin por entender que el impuesto de matriculación y el impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base de dicho impuesto se habían recaudado conforme al Derecho finlandés.

25 En su resolución de 3 de junio de 1999, el Uudenmaan lääninoikeus declaró que el impuesto de matriculación aplicable al vehículo del Sr. Siilin se había liquidado conforme al artículo 7 de la Ley del impuesto de matriculación, tomando como base el impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar por sus características técnicas y de otro tipo y aplicándole una reducción según las normas establecidas en esa Ley.

26 No obstante, tras señalar que el vehículo de que se trataba era un vehículo usado importado a la República de Finlandia a partir de otro Estado miembro, el Uudenmaan lääninoikeus recordó que, en la sentencia Nunes Tadeu, antes citada, el Tribunal de Justicia había considerado contrario al artículo 95 del Tratado la recaudación por un Estado miembro de un impuesto sobre los automóviles usados procedentes de otro Estado miembro cuando la cuantía del impuesto, calculada sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo, excede de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de los automóviles usados similares ya matriculados en el interior del país.

27 El Uudenmaan lääninoikeus consideró que, en el procedimiento principal, la oficina de aduanas había calculado el impuesto de matriculación sin valorar la depreciación real del vehículo del Sr. Siilin ni comprobar si la cuantía de este impuesto fijada para dicho vehículo superaba la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar, de la misma marca y del mismo año de fabricación matriculado en Finlandia. En consecuencia, anuló la liquidación por lo que se refería al impuesto de matriculación y devolvió el expediente a la oficina de aduanas para que ésta determinase de nuevo la cuantía.

28 En cuanto al impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, el Uudenmann lääninoikeus consideró que la percepción del impuesto no era contraria a la Sexta Directiva, habida cuenta de que no era un impuesto que, por sus características esenciales, fuera un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva, ni tampoco un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por el artículo 33 de la misma Directiva.

29 Sin embargo, puesto que había anulado la parte de la liquidación del impuesto de matriculación, por su excesiva cuantía, el Uudenmaan lääninoikeus consideró que la cuantía del impuesto sobre el valor añadido liquidado en función de dicho impuesto también podría ser excesiva. Por tanto, anuló también la liquidación y devolvió el expediente a la oficina de aduanas por lo que se refiere a este impuesto sobre el valor añadido.

30 Ante el Korkein hallinto-oikeus se presentaron demandas de autorización para interponer un recurso contra esta resolución del Uudenmaan lääninoikeus.

31 La primera demanda, presentada por el tulliasiamies, tiene por objeto que se anule la resolución del Uudenmaan lääninoikeus por lo que se refiere tanto al impuesto de matriculación como al correspondiente impuesto sobre el valor añadido. La segunda demanda, presentada por

el Sr. Siilin, sólo se refiere a la parte de esta resolución relativa al impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del impuesto de matriculación. El Sr. Siilin solicita que se anule dicha resolución a este respecto y que se declare que, en el caso del vehículo usado que había importado, no procede recaudar tal impuesto sobre el valor añadido.

32 En estas circunstancias el Korkein hallinto-oikeus resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«Sobre el impuesto de matriculación

1) A tenor del artículo 11 de la Ley del impuesto de matriculación, el valor de transacción para el sujeto pasivo de un vehículo importado como mercancía comunitaria constituye la base imponible a los efectos de determinar el impuesto de matriculación. Se considerará valor de transacción, cuando resulte pertinente, el valor en aduana en el sentido del Código aduanero y en el Reglamento de aplicación de éste.

¿Puede interpretarse el artículo 95 del Tratado [...] en el sentido de que una disposición nacional como ésta, relativa a la determinación del valor imponible en que se basa el impuesto de matriculación, no es discriminatoria, teniendo especialmente en cuenta que la cuantía del valor imponible del vehículo varía en función de la fase (o del nivel) de comercialización en que actúe el importador del vehículo, es decir, de si actúa en la fase de mayorista, de minorista o de consumidor?

2) Según el artículo 7, párrafo primero, de la Ley del impuesto de matriculación, la base del impuesto de matriculación de un vehículo usado importado es el impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido en la forma prevista por la ley. Con arreglo a la Ley 1482/1994, un vehículo usado importado tributaba como un vehículo nuevo similar rebajándose la cuantía del impuesto en un 0,5 % por cada mes natural completo, calculado a partir de la fecha en que se cumplieran 6 meses desde la matriculación o de la puesta en circulación del vehículo, pero sólo por los primeros 150 meses de uso. Según la Ley 1160/1998 actualmente vigente, la cuota tributaria de un vehículo usado importado es equivalente a la de un vehículo nuevo similar, reduciéndose su cuantía en un 0,6 % por cada mes de uso durante los primeros 100 meses y, durante los 100 meses siguientes, en un 0,9 % por cada mes de uso, calculado a partir del valor residual del impuesto al final de cada mes anterior, y en un 0,4 % por los meses de uso siguientes, calculándose estos porcentajes a partir del valor residual del impuesto al final del mes anterior. Se computan como meses de uso los meses naturales completos transcurridos desde la puesta en circulación del vehículo o desde su primera matriculación.

¿Puede interpretarse el artículo 95 del Tratado [...] en el sentido de que una norma tributaria nacional de este tipo no es discriminatoria, especialmente si se tiene en cuenta que:

- el punto de partida es el impuesto de un vehículo nuevo similar;

- según la norma anteriormente vigente, el impuesto de matriculación no se reducía hasta después de transcurridos 6 meses, y

- tanto en la norma anteriormente vigente, como en la actual, el impuesto se reduce de modo lineal en la forma expuesta?

3) ¿Además de las bases de cálculo establecidas en la legislación tributaria nacional, deben examinarse siempre las características propias del vehículo a fin de garantizar que, en un caso concreto, la aplicación del impuesto de matriculación, no dé lugar a una discriminación contraria al artículo 95 del Tratado [...]?

Sobre el impuesto sobre el valor añadido liquidado en función del impuesto de matriculación

4) *¿Puede interpretarse la [Sexta Directiva] en el sentido de que el denominado impuesto sobre el valor añadido, regulado en el artículo 5, párrafo primero, de la Ley del impuesto de matriculación y en el artículo 1, apartado 5, de la Ley del IVA, es un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Directiva, si se tiene en cuenta que, según la normativa nacional, éste se recauda exclusivamente sobre la base del impuesto de matriculación?*

5) *¿En caso de respuesta negativa a la cuarta cuestión, puede, no obstante, considerarse este tributo como un impuesto, derecho o tasa cuya recaudación está permitida con arreglo al artículo 33 de la Directiva del IVA?*

6) *Si estas normas tributarias nacionales no se consideran contrarias a la [Sexta] Directiva, ¿puede interpretarse el artículo 95 del Tratado [...] en el sentido de que no son discriminatorias en la forma señalada en dicho artículo?»*

Sobre las cuestiones relativas al impuesto de matriculación

33 *Las tres primeras cuestiones prejudiciales tienen por objeto averiguar si el artículo 95, párrafo primero, del Tratado permite a un Estado miembro aplicar a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un impuesto como el de matriculación controvertido en el procedimiento principal.*

Sobre la primera cuestión prejudicial

34 *Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional pretende fundamentalmente que se dilucide si el artículo 95, párrafo primero, del Tratado permite a un Estado miembro aplicar a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un régimen tributario en el que el valor imponible, determinado con arreglo al valor en aduana como se define en el Código aduanero y en su Reglamento de aplicación, varía en función de la fase de comercialización en la que actúe el importador del vehículo.*

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

35 *El Sr. Siilin alega, con carácter preliminar, que los vehículos importados nuevos a Finlandia lo son principalmente por importadores oficiales dado que, por el mismo vehículo nuevo, el precio propuesto por un importador oficial a los consumidores es claramente inferior al precio pagado por un particular que lo importe directamente a Finlandia. Éste incluye los márgenes cobrados por los circuitos de distribución del Estado miembro del vendedor, que equivalen, por término medio, al 30 % del precio de compra.*

36 *A continuación, el Sr. Siilin afirma también que el impuesto residual incorporado al valor de un vehículo usado que ya se encuentra en el mercado finlandés es inferior al impuesto que grava un vehículo usado importado por un particular, al tenerse en cuenta la fase de comercialización en la que actúa el importador del vehículo.*

37 Alega asimismo que el impuesto que grava un vehículo importado nuevo por el importador oficial de la marca se calcula sobre la base del precio efectivo al que este importador lo ha adquirido y está incluido en el precio de venta del vehículo nuevo al consumidor final, del que constituye entre el 26 % y el 30 %. Por tanto, el precio que se tiene en cuenta para calcular el impuesto finlandés que grava un vehículo nuevo importado de esa manera no es el precio de venta del vehículo nuevo a los consumidores, que incluye el margen de beneficio del distribuidor (equivalente, en general, al 25 % del precio de venta, según afirma el Sr. Siilin) y otras cantidades accesorias.

38 Por el contrario, continúa el Sr. Siilin, para calcular el impuesto adeudado por la importación, por un particular, de un vehículo usado, el valor imponible se determina tomando como base el precio de venta al consumidor de un vehículo nuevo similar. La diferencia entre este modo de cálculo y el descrito en el apartado anterior para la importación de un vehículo nuevo por el importador oficial da lugar a que el valor imponible de un vehículo usado sea superior al de un vehículo nuevo y el impuesto sobre los vehículos usados importados represente entre un 40 % y un 70 % del precio que pagaría el consumidor por la compra en Finlandia de un vehículo usado similar.

39 En opinión del Sr. Siilin, la determinación por las autoridades finlandesas del valor imponible de un vehículo usado importado tomando como referencia su valor en aduana y teniendo en cuenta la fase de comercialización en la que actúa el importador da lugar a que el impuesto que grava tal vehículo sea al menos el doble, proporcionalmente, del impuesto que grava un vehículo usado importado en su día como nuevo por el importador oficial de la marca en Finlandia y revendido posteriormente como vehículo usado en el mercado finlandés.

40 El Gobierno finlandés afirma, por el contrario, que el artículo 95 del Tratado no se opone a un impuesto como el de matriculación, que grava en Finlandia tanto los vehículos nuevos como los vehículos usados según criterios objetivos (sentencias de 15 de marzo de 1983, Comisión/Italia, 319/81, Rec. p. 601; de 4 de marzo de 1986, Comisión/Dinamarca, 106/84, Rec. p. 833, y de 7 de abril de 1987, Comisión/Francia, 196/85, Rec. p. 1597).

41 En concreto, el impuesto de matriculación no puede considerarse contrario al artículo 95 del Tratado por tener en cuenta, para determinar el valor imponible de los vehículos, su fase de comercialización. A este respecto, el Gobierno finlandés alega que tanto el valor imponible de un vehículo nuevo como el de un vehículo usado se determina tomando como base la normativa aduanera comunitaria. Por regla general, el valor imponible de un vehículo nuevo se determina aplicando el método establecido en el artículo 29 del Código aduanero, esto es, utilizando el valor de transacción propio de la mercancía. Según el Gobierno finlandés, ello puede dar lugar, en el caso de dos vehículos nuevos similares, a un valor imponible diferente según el precio pagado y la fase de distribución. Para determinar el valor imponible de un vehículo usado, el procedimiento más corriente entre los previstos por el artículo 31 del Código aduanero consiste, cuando el sujeto pasivo del impuesto de matriculación es un particular, en tomar como referencia el precio sin impuestos más bajo, para el consumidor, de un vehículo nuevo similar en el país de adquisición del vehículo usado o en el mercado finlandés.

42 La Comisión alega que el artículo 95 del Tratado no se opone a la aplicación por un Estado miembro de un régimen tributario conforme al cual la cuantía del impuesto de matriculación aplicado a un vehículo usado importado de otro Estado miembro se determina sobre la base del impuesto que se aplicaría, en el momento de la tributación del vehículo usado, a un vehículo de referencia nuevo y de una reducción calculada en función de la antigüedad del vehículo según los baremos precisados por la ley cuando se cumplan dos requisitos.

43 En primer lugar, continúa la Comisión, el vehículo de referencia debe ser idéntico en todos los aspectos al vehículo usado importado, es decir, debe ser del mismo modelo y del mismo tipo que

el vehículo importado y las demás características deben ser similares. Si tal vehículo no existe en la fecha en que se grava el vehículo usado importado, el vehículo de referencia deberá ser un vehículo de un tipo y modelo idénticos que se haya comercializado anteriormente; el valor del vehículo de referencia puede eventualmente rectificarse teniendo en cuenta la inflación.

44 En segundo lugar, el impuesto de matriculación así determinado no debe ser superior al impuesto residual incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el Estado miembro de importación.

45 La Comisión afirma, por el contrario, que el artículo 95 del Tratado se opone a que un Estado miembro aplique un régimen tributario en el que se tengan en cuenta las distintas fases de comercialización si ello da lugar a que la cuantía del impuesto que grava un vehículo usado importado difiera de la cuantía media del impuesto residual incorporada al valor de los vehículos usados ya matriculados en el interior del país.

46 A este respecto considera pertinente la sentencia de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Rec. p. I-3775), aunque el asunto que dio origen a dicha sentencia no guardaba relación con la tributación en el sector del automóvil, puesto que se refería al tributo italiano sobre el consumo de productos audiovisuales, de fotografía y óptica. En el apartado 16 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que infringe la prohibición del artículo 95 del Tratado un tributo calculado sobre la base del valor del producto si sólo en el caso del producto importado se toman en consideración elementos de evaluación que incrementen su valor con relación al correspondiente producto nacional.

47 La Comisión considera que tener en cuenta la fase de comercialización en la que actúa el importador para determinar el valor de transacción y, por tanto, el valor imponible del vehículo usado importado constituye un elemento de valoración al que se refiere la sentencia Grundig Italiana, antes citada, y por tanto infringe el artículo 95 del Tratado, puesto que da lugar a un aumento injustificado del valor de este vehículo, lo cual es incompatible con el principio de no discriminación.

48 En la vista la Comisión puso también un ejemplo numérico con el fin de demostrar el efecto discriminatorio del impuesto de matriculación para los vehículos usados importados. Después de haber pagado en Alemania 3.758 euros por la compra de su vehículo usado, el Sr. Siilin tuvo que abonar en Finlandia el equivalente a 7.785,08 euros en concepto de impuesto de matriculación y el equivalente a 1.712,64 euros en concepto de impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del primer impuesto. Por tanto, su vehículo le costó 13.255,74 euros. Por el contrario, cuando ocurrieron los hechos del procedimiento principal, el precio medio en el mercado finlandés de un vehículo usado análogo al del Sr. Siilin pero matriculado nuevo en Finlandia era de 9.500 euros, como fue confirmado mediante certificación del valor del automóvil del Sr. Siilin expedida por Auto-Data Oy el 21 de abril de 1998. Remitiéndose al documento aportado por el Sr. Siilin en anexo a su respuesta a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, del que es autor el Centro de información sobre el sector automovilístico y que se titula «Composición del precio de los turismos», la Comisión constata que, el 1 de enero de 1997 el impuesto de matriculación equivalía al 29,28 % del precio de venta al público de un vehículo. De ello deduce que la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar al del Sr. Siilin, es decir, 9.500 euros, ascendía a más de 2.850 euros. La Comisión señala, por tanto, que el Sr. Siilin tuvo que pagar más de 13.000 euros por el vehículo usado que había importado, mientras que si hubiera comprado un vehículo similar en el mercado finlandés sólo tendría que haber pagado 9.500 euros.

Apreciación del Tribunal de Justicia

49 Con carácter preliminar procede señalar que la Ley del impuesto de matriculación se remite al Código aduanero y a su Reglamento de aplicación para determinar el valor imponible de un vehículo usado en las distintas fases de comercialización. Por consiguiente, como ha señalado la

Abogado General en el punto 60 de sus conclusiones, el distinto valor fiscal resulta de la aplicación de la normativa comunitaria relativa al valor en aduana.

50 A este respecto es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que la mera remisión al Código aduanero para determinar una base imponible no es, en sí, contraria al Tratado (véase la sentencia de 3 de febrero de 2000, Dounias, C-228/98, Rec. p. I-577, apartado 45).

51 Por otra parte, procede recordar la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia en materia de impuestos sobre vehículos usados importados.

52 El artículo 95 del Tratado tiene por finalidad garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos nacionales y productos importados (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-47/88, Rec. p. I-4509, apartado 9, y Nunes Tadeu, antes citada, apartado 18).

53 Es jurisprudencia reiterada que se infringe el artículo 95, párrafo primero, del Tratado 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 diferentes modalidades que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada del producto importado (véanse las sentencias Comisión/Grecia, antes citada, apartados 20 y 29; de 2 de abril de 1998, Outokumpu, C-213/96, Rec. p. I-1777, apartado 34, y de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente, C-393/98, Rec. p. I-1327, apartado 21).

54 En particular es contrario al artículo 95, párrafo primero, del Tratado gravar los automóviles usados importados basándose en un valor superior al valor real del vehículo, dando lugar a que los vehículos usados importados queden sujetos a un gravamen superior al que soportan los vehículos usados similares disponibles en el mercado nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 22). Por tanto, para gravar los vehículos usados debe tenerse en cuenta su depreciación real.

55 El Tribunal de Justicia también ha declarado que la recaudación por un Estado miembro de un impuesto sobre los automóviles usados procedentes de otro Estado miembro es contraria al artículo 95, párrafo primero, del Tratado cuando la cuantía del impuesto, calculada sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo, excede de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de los automóviles usados similares ya matriculados en el interior del país (véanse las sentencias Nunes Tadeu, apartado 20, y Gomes Valente, apartado 23, antes citadas).

56 También es preciso recordar que, para apreciar el criterio de similitud en el que se basa la prohibición del artículo 95, párrafo primero, del Tratado, debe examinarse si los productos presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores (sentencia de 15 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-265/99, Rec. p. I-2305, apartado 42, y jurisprudencia citada).

57 Un régimen tributario de vehículos como el controvertido en el procedimiento principal se caracteriza por tomar en consideración las distintas fases de comercialización, ya que, en el caso de un vehículo usado ya matriculado en el interior del país, el impuesto de matriculación puede haberse abonado cuando el vehículo era nuevo tomando como base el valor de adquisición del vehículo nuevo por el importador oficial, lo que excluye su margen de beneficio y el de los eventuales mayoristas y minoristas, mientras que el impuesto de matriculación que soportan los vehículos usados importados por un particular se calcula sobre la base del precio de compra, para el consumidor, de un vehículo nuevo similar, que, en general, es mayor que el pagado por el importador oficial.

58 Pues bien, el examen de la compatibilidad de dicho régimen tributario con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado implica comprobar que la cuantía del impuesto de matriculación de los vehículos usados importados no es superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país. Esto supone que el valor imponible, definido en los dos casos en función del valor de un vehículo nuevo, se aprecie de la misma forma en los dos términos de la comparación, sin tener en cuenta las diferentes fases de comercialización.

59 Puesto que ello no sucede necesariamente así en el caso del régimen tributario controvertido en el procedimiento principal, no se excluye, como confirman los cálculos presentados por la Comisión al Tribunal de Justicia y que el Gobierno finlandés no discute, que el impuesto que grava el vehículo usado importado por un particular, como el Sr. Siilin, calculado sobre la base del precio de venta al consumidor de un vehículo nuevo similar, sea superior al impuesto residual incorporado al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país. Así sucedería, por ejemplo, si éste último hubiera sido gravado cuando era nuevo teniendo en cuenta una fase de comercialización en la que su valor fuera menor.

60 Por tanto, un régimen tributario como el controvertido en el procedimiento principal no excluye totalmente que los vehículos usados importados queden sometidos, en determinadas circunstancias, a un impuesto de una cuantía superior a la del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

61 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 95, párrafo primero, del Tratado permite a un Estado miembro aplicar a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un régimen tributario en el que el valor imponible se determina con arreglo al valor en aduana tal como éste se define en el Código aduanero y en su Reglamento de aplicación, pero se opone a que el valor imponible varíe en función de la fase de comercialización cuando ello pueda dar lugar, al menos en ciertos casos, a que la cuantía del impuesto de matriculación sobre un vehículo usado importado exceda de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar, ya matriculado en el interior del país.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

62 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional desea fundamentalmente averiguar si el artículo 95, párrafo primero, del Tratado se opone a que un Estado miembro aplique a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un régimen tributario en el que el impuesto sobre estos vehículos equivale:

- durante los 6 primeros meses transcurridos desde la matriculación o desde la puesta en circulación del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, y

- desde el 7º al 150º mes de utilización del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido de manera lineal a razón de un 0,5 % por mes natural completo.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

63 Puesto que considera que un régimen tributario aplicable a los vehículos usados importados que tiene en cuenta la fase de comercialización en la que interviene el importador es contrario al artículo 95 del Tratado, el Sr. Siilin entiende que las reducciones mensuales establecidas por el artículo 7 de la Ley del impuesto de matriculación sólo tienen una importancia marginal en la valoración de la cuantía residual del impuesto incorporada en el valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país. En efecto, no permiten evitar la discriminación puesto que el vehículo nuevo que se toma de referencia para calcular el impuesto sobre el vehículo usado similar importado y el vehículo nuevo comparable importado por el importador oficial parten

de valores imponibles diferentes.

64 Después de recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la reducción de tal impuesto no puede ser lineal (sentencia Comisión/Grecia, antes citada, apartado 22), el Sr. Siilin llega a la conclusión de que las reducciones fijadas en el artículo 7 de la Ley del impuesto de matriculación son contrarias al artículo 95 del Tratado.

65 Basándose en la sentencia Nunes Tadeu, antes citada, el Sr. Siilin afirma que la cuantía del impuesto que grava un vehículo usado importado debe calcularse sobre la base del impuesto abonado en la primera matriculación de un vehículo similar y reducirse en la misma proporción en que se deprecie realmente dicho vehículo usado.

66 El Sr. Siilin afirma, por consiguiente, que el impuesto de matriculación tiene efectos discriminatorios para los vehículos usados importados y, por tanto, es contraria al artículo 95 del Tratado.

67 En opinión del Gobierno finlandés es irrelevante que, para determinar la compatibilidad del impuesto de matriculación con el artículo 95 del Tratado, la tributación de los vehículos usados se determine con arreglo al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar. Lo esencial es, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que las reducciones aplicadas en función de la antigüedad del vehículo correspondan a su depreciación real.

68 El Gobierno finlandés alega que, en la práctica, la depreciación real de los vehículos es prácticamente lineal, de manera que ninguna alegación basada en el Derecho comunitario permite poner en entredicho las reducciones previstas en el artículo 7 de la Ley del impuesto de matriculación para calcular el valor de los vehículos usados importados.

69 La Comisión considera que el artículo 95 del Tratado se opone a que un Estado miembro aplique un régimen tributario en el que:

- o bien la disminución del impuesto que grava el vehículo de referencia se determina de manera lineal y no se tiene en cuenta la depreciación real del vehículo;

- o bien los 6 primeros meses siguientes a la matriculación o a la puesta en circulación del vehículo se excluyen al determinar la depreciación del vehículo usado y no se tiene en cuenta su depreciación real;

- o bien no se tienen en cuenta para la tributación las características propias, si de ello se deduce que la cuantía del impuesto que grava un vehículo usado importado es superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el Estado miembro de que se trate.

70 Así, en opinión de la Comisión, no tener en cuenta la depreciación del vehículo durante los 6 primeros meses siguientes a su matriculación o a su puesta en circulación no corresponde a la realidad. Asimismo, un régimen tributario en el que, una vez transcurridos los 6 primeros meses, el impuesto (teórico) que grava el vehículo de referencia se reduce de forma lineal es contrario al artículo 95 del Tratado, puesto que no permite tener en cuenta su depreciación real.

71 La Comisión reconoce que no es posible determinar en general el importe efectivo de la depreciación de un vehículo, que depende de múltiples factores que pueden variar de un país a otro o del tipo o modelo de los vehículos. Puesto que el Sr. Siilin importó su vehículo a la República de Finlandia en 1998, para determinar la magnitud de la depreciación real del vehículo de referencia que corresponda a la realidad habría que retrotraerse a la situación de Finlandia en esas fechas.

72 A este respecto la Comisión pone de relieve que el Gobierno finlandés señaló la existencia de estudios realizados en 1998 para apreciar la depreciación media mensual de una treintena de modelos de turismo existentes en el mercado finlandés. En particular, en junio de 1998 el Gobierno finlandés declaró al Parlamento finlandés que, basándose en estos estudios, la Ley relativa al impuesto de matriculación debía modificarse para que el régimen de reducciones del impuesto en función de la antigüedad de los vehículos correspondiera con más exactitud a su depreciación en el mercado finlandés. Por ese motivo la Comisión se sorprende de que el Gobierno finlandés intervenga en el presente procedimiento para defender un impuesto creado en abril de 1998 y afirme que la aplicación del régimen de reducciones del impuesto vigente a la sazón es compatible con las exigencias del artículo 95 del Tratado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

73 Para responder a la segunda cuestión procede, en primer lugar, examinar si el artículo 95, párrafo primero, del Tratado permite que, para determinar el valor imponible de un vehículo usado importado, la normativa nacional se base en el valor de un vehículo nuevo.

74 A este respecto es preciso recordar que, según jurisprudencia reiterada, el vehículo que sirve de referencia para calcular el impuesto que grava un vehículo usado importado debe ser un vehículo similar.

75 Productos como los vehículos son similares en el sentido del artículo 95, párrafo primero, del Tratado si sus características y las necesidades a las que responden los colocan en una relación de competencia, siendo así que el grado de competencia entre dos modelos depende de la medida en que ambos responden a diversas exigencias, en particular, en materia de precios, dimensiones, confort, prestaciones, consumo, duración y fiabilidad (sentencia de 15 de marzo de 2001, Comisión/Francia, antes citada, apartado 43).

76 Como señala la Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, el vehículo de referencia debe ser el que presente las características más semejantes a las del vehículo importado, lo que implica tener en cuenta el modelo, el tipo y otras propiedades como el modo de propulsión o el equipamiento.

77 En segundo lugar, procede examinar si el artículo 95, párrafo primero, del Tratado permite que una normativa nacional en materia de tributación de los vehículos usados importados establezca una reducción lineal del impuesto que sólo comienza después de transcurridos los 6 primeros meses siguientes a la matriculación o a la puesta en circulación del vehículo.

78 A este respecto procede recordar que en el apartado 22 de la sentencia Comisión/Grecia, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la disminución anual del valor de los automóviles suele ser sensiblemente superior al 5 %, que esta depreciación no es uniforme, sobre todo durante los primeros años, en los que es mucho más acusada que en los siguientes, y que este fenómeno sigue produciéndose a partir del cuarto año desde la puesta en circulación de los vehículos. Hay que añadir que la depreciación de un vehículo comienza desde el momento de su compra o de su puesta en circulación.

79 En estas circunstancias, procede señalar que un régimen tributario en el que el impuesto de matriculación de un vehículo usado importado corresponde al impuesto que grava un vehículo nuevo similar, reducido en un 0,5 % mensual una vez transcurridos los 6 primeros meses siguientes a la matriculación o a la puesta en circulación del vehículo, no es compatible con las exigencias del artículo 95, párrafo primero, del Tratado, puesto que no tiene en cuenta la depreciación real de dicho vehículo usado.

80 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 95, párrafo primero, del Tratado se opone a que un Estado miembro aplique a los vehículos usados importados en otro Estado miembro un régimen tributario en el que el impuesto sobre estos vehículos equivale:

- durante los 6 primeros meses transcurridos desde la matriculación o de la puesta en circulación del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar y,

- desde el 7º al 150º mes de utilización del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido de manera lineal a razón de un 0,5 % por mes natural completo,

puesto que tal régimen tributario no tiene en cuenta la depreciación real del vehículo y no permite garantizar en cualquier caso que la cuantía del impuesto que fija no sea superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

81 Mediante su tercera cuestión el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si cuando un Estado miembro aplica a los vehículos usados importados de otros Estados miembros un régimen tributario en el que la depreciación real de los vehículos se define de manera general y abstracta tomando como base criterios determinados por el Derecho nacional, el artículo 95, párrafo primero, del Tratado requiere un examen de las características propias de cada vehículo a fin de garantizar que la cuantía del impuesto aplicado en un Estado miembro a los vehículos usados importados de otros Estados miembros no sea nunca superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

82 Según el Gobierno finlandés, para tener en cuenta la depreciación de los vehículos, no es preciso llevar a cabo apreciaciones particulares del valor de cada uno. Para ello basta con un modo de cálculo definido por la ley, siempre que se base en criterios objetivos y pueda considerarse que no perjudica el funcionamiento del mercado interior. Dicho Gobierno afirma también que calcular la reducción del impuesto de matriculación adeudado en Finlandia tomando como base la depreciación media de los vehículos es compatible con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado.

83 La Comisión recuerda la sentencia *Gomes Valente*, antes citada, de la que se deduce que un régimen tributario basado en criterios generales es compatible con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado siempre y cuando no produzca efectos discriminatorios y los propietarios de vehículos usados importados puedan interponer un recurso para oponerse a la aplicación a su vehículo del modo de cálculo basado en criterios generales.

84 La Comisión afirma que estos requisitos exigen que los criterios utilizados para calcular el impuesto se hagan públicos, cosa que no sucede en el caso del régimen tributario controvertido en el procedimiento principal. Afirma que las autoridades finlandesas no han publicado ni comunicado a las personas que se lo habían solicitado, los resultados de los estudios en los que se basan para determinar el valor imponible de los vehículos usados importados y la depreciación

en función de la antigüedad. Ni en los documentos oficiales ni en los aportados a los autos se descubre ningún elemento que demuestre la objetividad y la fiabilidad científica de los estudios realizados en el mercado finlandés. Por otra parte, la administración tributaria finlandesa se negó a comunicar datos que permitieran calcular la cuantía del impuesto sobre los vehículos nuevos y la cuantía de la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de los vehículos usados ya matriculados en el interior del país.

Apreciación del Tribunal de Justicia

85 Del apartado 26 de la sentencia *Gomes Valente*, antes citada, se deduce que un régimen tributario de los vehículos usados importados que tenga en cuenta la depreciación real de los vehículos basándose en criterios generales sólo es compatible con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado si está configurado de tal manera que, habida cuenta de las aproximaciones razonables inherentes a un sistema de este tipo, quede excluido todo efecto discriminatorio.

86 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha indicado cuáles son los factores de depreciación que pueden tenerse en cuenta para que el modo de cálculo de un baremo genérico del impuesto de matriculación de los vehículos usados importados refleje de manera precisa su depreciación real y permita alcanzar con mucha mayor facilidad el objetivo de una tributación de estos vehículos que, habida cuenta de las aproximaciones razonables inherentes a todo régimen de este tipo, en ningún caso sea superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el interior del país (véase la sentencia *Gomes Valente*, antes citada, apartado 28).

87 La compatibilidad de tal régimen con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado exige, en cualquier caso, que se publiquen los criterios en los que se basa el modo de cálculo del baremo genérico de la depreciación de los vehículos.

88 La compatibilidad implica, además, que el propietario de un vehículo usado importado pueda impugnar la aplicación de un baremo genérico a este vehículo, demostrando que tal aplicación da lugar a una tributación superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el interior del país (sentencia *Gomes Valente*, antes citada, apartado 32).

89 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que, cuando un Estado miembro aplica a los vehículos usados importados de otros Estados miembros un régimen tributario en el que la depreciación real de los vehículos se define de manera general y abstracta tomando como base criterios determinados por el Derecho nacional, el artículo 95, párrafo primero, del Tratado requiere que este régimen tributario se configure de manera que, habida cuenta de las aproximaciones razonables inherentes a un régimen de este tipo, quede excluido todo efecto discriminatorio. Este requisito exige, por una parte, que se publiquen los criterios en los que se basa el modo de cálculo del baremo genérico de depreciación de los vehículos y, por otra parte, que el propietario de un vehículo usado importado de otro Estado miembro pueda impugnar la aplicación de un baremo genérico a ese vehículo, lo que puede dar lugar a tener que examinar las características propias de éste con el fin de garantizar que el impuesto que se le aplica no sea superior a la parte residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

Sobre las cuestiones relativas al impuesto sobre el valor añadido

90 Mediante sus cuestiones cuarta a sexta, el órgano jurisdiccional nacional desea averiguar, por una parte, si el impuesto denominado «impuesto sobre el valor añadido» y que se liquida sobre la base del impuesto de matriculación constituye un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva y, por otra parte, si es compatible con los artículos 33 de esta Directiva, y 95, párrafo primero, del Tratado.

Sobre las cuestiones prejudiciales cuarta y quinta

91 Mediante sus cuestiones cuarta y quinta, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, que el Derecho nacional califica de «impuesto sobre el valor añadido», liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, constituye un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva y si es compatible con el artículo 33 de la misma Directiva.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

92 Tanto para el Sr. Siilin como para la Comisión, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación constituye un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Directiva. Según el Sr. Siilin, dicho impuesto presenta características idénticas a las del impuesto sobre el valor añadido. Así, puede ser deducido conforme a las normas establecidas en el artículo 102, apartado 1, número 4, de dicha Ley del IVA. Además, tiene naturaleza general.

93 La Comisión alega, aunque sin explicar su posición, que un impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, como el descrito por el órgano jurisdiccional nacional, cumple todos los criterios del impuesto sobre el valor añadido. Afirma que este impuesto finlandés, creado en diciembre de 1994 por el artículo 5 de la Ley del impuesto de matriculación, estaba expresamente previsto en la Ley del IVA, que en los distintos proyectos de ley presentados en 1994 se insistía en que se trataba de un impuesto sobre el valor añadido y que su objetivo era obligar al consumidor a pagar por el vehículo que había importado directamente del extranjero un impuesto sobre el valor añadido que se añadía al impuesto de matriculación.

94 La Comisión afirma asimismo que, del proyecto de la ley por la que se establece el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación se deduce claramente que tenía por objeto compensar el impacto que tendría sobre los ingresos tributarios la supresión, con ocasión de la adhesión de la República de Finlandia a la Unión Europea, de la percepción de los derechos de aduana sobre las mercancías procedentes de los demás Estados miembros. Se consideró que, si no se percibía un impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, se originarían pérdidas de varios cientos de millones de FIM en el rendimiento del impuesto sobre el valor añadido.

95 La Comisión añade que la percepción del impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación es contraria a la Sexta Directiva y, en concreto, al artículo 2, al artículo 7, apartado 1, en relación con el artículo 10, y al artículo 28 bis. En primer lugar, este impuesto es contrario al artículo 2 de la Sexta Directiva puesto que se percibe sin que se haya producido ninguno de los hechos generadores previstos por esta disposición. No se recauda por una transacción comercial efectuada en el interior del país por el sujeto pasivo ni por una importación, como indica el artículo 2. Además, no se recauda a raíz de la entrada de la mercancía en el interior de la Comunidad o de su importación a Finlandia. Por último, no constituye un impuesto sobre el valor añadido recaudado que grave las adquisiciones intracomunitarias en el sentido del artículo 28 bis de la Sexta Directiva.

96 El Gobierno finlandés afirma que, a pesar de su denominación, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación y que se percibe al tipo del impuesto sobre el valor añadido

(22 %) no debe ser considerado como «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva y no está prohibido por el artículo 33 de esta Directiva.

97 En efecto, este impuesto, que fue establecido por una disposición de la Ley del impuesto de matriculación y cuya cuantía se calcula según establece esta misma Ley, se recauda independientemente del impuesto sobre el valor añadido. Además, no tiene las características esenciales del impuesto sobre el valor añadido. En particular, el impuesto que grava el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no es de aplicación general, su único hecho generador es el pago del impuesto de matriculación y, por consiguiente, sólo se percibe una vez y no grava el valor añadido de bienes y servicios.

Apreciación del Tribunal de Justicia

98 Con carácter preliminar procede señalar que la calificación de impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva no depende de la denominación de un impuesto nacional en la ley que lo cree, sino del hecho de que este tributo nacional presente las características esenciales de un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de dicha Directiva.

99 Sobre este extremo el Tribunal de Justicia considera como características esenciales del IVA las siguientes: la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (véase la sentencia de 8 de junio de 1999, Pelzl y otros, asuntos acumulados C-338/97, C-344/97 y C-390/97, Rec. p. I-3319, apartado 21, y jurisprudencia citada).

100 Pues bien, un tributo como el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación descrito por el órgano jurisdiccional nacional no presenta estas características.

101 En primer lugar, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata (en este sentido, véanse las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Beaulande, C-208/91, Rec. p. I-6709, apartado 16, y de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais, C-130/96, Rec. p. I-5053, apartado 17). En efecto, del artículo 5 de la Ley del impuesto de matriculación, en relación con el artículo 1 de la misma Ley, se deduce que el liquidado sobre la base del impuesto que grava el impuesto de matriculación sólo afecta, de hecho, a una categoría limitada de bienes, en concreto, a determinados vehículos. Por tanto, no se aplica de manera general a las transacciones que tengan por objeto los bienes o servicios. Por otra parte, su único hecho generador es la percepción del impuesto que grava la matriculación o la puesta en circulación de tales vehículos.

102 En segundo lugar, la cuantía del impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no es proporcional al precio de los bienes. Esta cuantía sólo está indirectamente en función del precio del vehículo. En efecto, como ha señalado el Gobierno finlandés, la base impositiva de este impuesto no es el valor del vehículo, sino la cuantía del impuesto de matriculación, que es el que se calcula sobre la base del precio del vehículo.

103 En tercer lugar, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no debe abonarse en cada fase del proceso de producción y de distribución, característica que, sin embargo, es necesaria para poder calificar un impuesto de impuesto sobre el valor añadido (véanse las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. p. 3759,

apartado 15; de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartado 12, y de 9 de marzo de 2000, *EKW y Wein & Co*, C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 49), sino sólo cuando se percibe el impuesto de matriculación. Por lo demás, este impuesto no grava el valor añadido en una fase determinada del proceso de producción y de distribución, sino su valor total.

104 En este punto procede examinar la compatibilidad del impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación con el artículo 33 de la Sexta Directiva.

105 El artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro u otros tipos de impuestos, derechos y tasas, que presenten las características esenciales del impuesto sobre el valor añadido. El Tribunal de Justicia ha precisado que dicha disposición no se opone al mantenimiento o a la creación de un impuesto cuando éste no reviste una de estas características (véase la sentencia *EKW y Wein & Co*, antes citada, apartado 23, y jurisprudencia citada).

106 En la medida en que el impuesto que grava el impuesto de matriculación no presenta las características esenciales del impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva, no es contrario a lo dispuesto en el artículo 33 de esta Directiva.

107 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones cuarta y quinta que un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, que el Derecho nacional califica de «impuesto sobre el valor añadido», liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, no constituye un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva y es compatible con el artículo 33 de la misma Directiva.

Sobre la sexta cuestión prejudicial

108 Mediante su sexta cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta fundamentalmente si el artículo 95, párrafo primero, del Tratado se opone a la percepción de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, que se liquida sobre la base del impuesto de matriculación.

Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

109 El Gobierno finlandés afirma que el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación es compatible con el artículo 95 del Tratado puesto que grava de forma idéntica todos los vehículos.

110 Para la Comisión, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, contraria a los artículos 23 CE y 25 CE. En efecto, este impuesto impide de hecho al particular que no es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido importar vehículos nuevos y de ocasión a Finlandia.

111 No obstante, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considerara que el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación no constituye una exacción de efecto equivalente, la Comisión alega que este impuesto produce efectos discriminatorios en perjuicio de los vehículos usados importados, ya que, conforme al artículo 102, apartado 1, número 4, de la Ley del IVA, el sujeto pasivo del impuesto liquidado sobre la base del de matriculación en el marco de una actividad comercial sujeta a tributación mientras que, de hecho, el consumidor privado que adquiere un vehículo usado en otro Estado miembro no tiene derecho a dicha deducción. Por consiguiente, tal consumidor está en una situación menos ventajosa que adquiere un vehículo usado ya matriculado en el interior del país, que no está obligado a abonar el impuesto de matriculación ni el impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base de aquél, en la medida en que estos impuestos ya fueron abonados por dicho vehículo cuando era nuevo. Por tanto, el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación es incompatible con

el artículo 95 del Tratado, puesto que no se aplica a los vehículos usados ya matriculados en el interior del país, que ya han soportado el impuesto de matriculación, sino a los vehículos usados importados de otro Estado miembro.

Apreciación del Tribunal de Justicia

112 Respecto a la apreciación de la compatibilidad con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado de un tributo como el liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, procede señalar que, al igual que el impuesto sobre el que se liquida, este tributo se recauda una sola vez, antes de la matriculación o de la puesta en circulación de un vehículo en Finlandia. Por tanto, tal tributo tampoco debe abonarse por un vehículo usado que ya ha sido gravado con ocasión de su matriculación o de su puesta en circulación cuando era nuevo, con arreglo al valor que tenía en ese momento.

113 Por tanto, procede desestimar la alegación de la Comisión conforme a la cual el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación es contrario al artículo 95, párrafo primero, del Tratado por no aplicarse a los vehículos usados ya matriculados en el interior del país sino sólo a los vehículos usados importados de otro Estado miembro. Por otra parte, carece de pertinencia que dicho impuesto sea deducible en el marco del ejercicio de una actividad profesional.

114 Dado que el impuesto establecido en el artículo 5 de la Ley del impuesto de matriculación se liquida precisamente sobre la base del impuesto de matriculación, su compatibilidad con el artículo 95, párrafo primero, del Tratado debe apreciarse conforme a los mismos criterios que la del impuesto de matriculación. Por consiguiente, esta disposición del Tratado se opone a un impuesto como el liquidado sobre la base del impuesto de matriculación cuando el importe percibido en concepto del impuesto de matriculación de un vehículo usado importado es superior a la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

115 Respecto a la calificación de exacción de efecto equivalente, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, recordada recientemente en la sentencia de 23 de abril de 2002, Nygård (C-234/99, Rec. p. I-0000), apartado 17, las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las referentes a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías.

116 Dado que el impuesto liquidado sobre la base del impuesto de matriculación constituye un tributo interno discriminatorio en la medida en que la cuantía percibida en concepto de este impuesto sobre un vehículo usado importado es superior a la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país, no puede ser simultáneamente una exacción de efecto equivalente.

117 Por consiguiente, procede responder a la sexta cuestión prejudicial que el artículo 95, párrafo primero, del Tratado se opone a la percepción de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, en la medida en que la cuantía percibida en concepto de este impuesto sobre un vehículo usado importado de otro Estado miembro es superior a la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

Decisión sobre las costas

Costas

118 Los gastos efectuados por el Gobierno finlandés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Korkein hallinto-oikeus mediante resolución de 15 de marzo de 2000, declara:

1) El artículo 95, párrafo primero, del Tratado CE (actualmente artículo 90 CE, párrafo primero, tras su modificación) permite a un Estado miembro aplicar a los vehículos usados importados de otro Estado miembro un régimen tributario en el que el valor imponible se determina con arreglo al valor en aduana tal como éste se define en los Reglamentos (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, y nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento nº 2913/92, pero se opone a que el valor imponible varíe en función de la fase de comercialización cuando ello pueda dar lugar, al menos en ciertos casos, a que la cuantía del impuesto de matriculación sobre un vehículo usado importado exceda de la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar, ya matriculado en el interior del país.

2) El artículo 95, párrafo primero, del Tratado se opone a que un Estado miembro aplique a los vehículos usados importados en otro Estado miembro un régimen tributario en el que el impuesto sobre estos vehículos equivale:

- durante los 6 primeros meses transcurridos desde la matriculación o desde la puesta en circulación del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar y,

- desde el 7º al 150º mes de utilización del vehículo, al impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido de manera lineal a razón de un 0,5 % por mes natural completo,

puesto que tal régimen tributario no tiene en cuenta la depreciación real del vehículo y no permite garantizar en cualquier caso que la cuantía del impuesto que fija no sea superior a la cuantía del impuesto residual incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

3) Cuando un Estado miembro aplica a los vehículos usados importados de otros Estados miembros un régimen tributario en el que la depreciación real de los vehículos se define de manera general y abstracta tomando como base criterios determinados por el Derecho nacional, el artículo 95, párrafo primero, del Tratado requiere que este régimen tributario se configure de manera que, habida cuenta de las aproximaciones razonables inherentes a un régimen de este tipo, quede excluido todo efecto discriminatorio. Este requisito exige, por una parte, que se publiquen los criterios en los que se basa el modo de cálculo del baremo genérico de depreciación de los vehículos y, por otra parte, que el propietario de un vehículo usado importado de otro Estado miembro pueda impugnar la aplicación de un baremo genérico a ese vehículo, lo que puede dar lugar a tener que examinar las características propias de éste con el fin de garantizar que el impuesto que se le aplica no sea superior a la parte residual del impuesto

incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.

4) Un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, que el Derecho nacional califica de «impuesto sobre el valor añadido», liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, no constituye un «impuesto sobre el valor añadido» en el sentido de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión resultante de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388 en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación, y es compatible con el artículo 33 de la misma Directiva.

5) El artículo 95, párrafo primero, del Tratado se opone a la percepción de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, liquidado sobre la base del impuesto de matriculación, en la medida en que la cuantía percibida en concepto de este impuesto sobre un vehículo usado importado de otro Estado miembro es superior a la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país.