

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 13 de julio de 2006 1(1)

**Asunto C-290/05**

**Ákos Nádasdi**

**contra**

**Vám- és Pénzügy?rség Észak-Alföldi Regionális Parancsnoksága**

1. Mediante la presente petición de resolución prejudicial, el Hajdú-Bihar Megyei Bíróság (Tribunal Provincial de Hajdú-Bihar), Hungría, desea saber si un impuesto nacional de matriculación de automóviles es compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero. El impuesto del que se trata grava todo vehículo en el momento de su primera puesta en circulación en dicho Estado miembro y su importe se determina en función de las características técnicas del vehículo y de su clasificación a efectos medioambientales, sin tener en cuenta su valor. En particular, se suscita la cuestión de la aplicación de dicho impuesto a los vehículos usados importados de otros Estados miembros.

**Derecho comunitario relevante**

2. El artículo 90 CE dispone:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

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

3. Ese artículo, en especial su párrafo primero, ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, con referencia específica a tributos nacionales que gravaban los vehículos usados importados de otros Estados miembros. (2) Dicha jurisprudencia está firmemente asentada y es bien conocida, pero puede ser de utilidad recordar brevemente sus elementos esenciales. Al considerar la jurisprudencia, debe tenerse presente que, si el precio de venta de cualquier producto, cuando es nuevo, incluye un porcentaje X en concepto de impuesto, su precio como bien usado, tras la depreciación, contendrá también un porcentaje X en concepto de impuesto *residual*.

4. En primer lugar, la sentencia Comisión/Dinamarca (3) examinó un derecho que gravaba la

primera matriculación de un automóvil en Dinamarca. La base imponible era superior al 100 % del precio si los vehículos eran nuevos (todos los cuales se importaban, dado que no existía producción danesa). Por lo que se refiere a los vehículos de ocasión importados, el valor imponible era el 100 % del precio del vehículo nuevo cuando tenían menos de seis meses de antigüedad y el 90 % de dicho precio cuando tenían más de seis meses de antigüedad. La venta de vehículos de ocasión ya matriculados en Dinamarca no daba lugar a la percepción de un nuevo derecho de matrícula.

5. El Tribunal de Justicia observó que, aunque no existiera producción danesa de automóviles, Dinamarca tenía no obstante un mercado de vehículos de ocasión. Un producto se convierte en nacional desde el momento en que es importado e introducido en el mercado. Los vehículos de ocasión importados y aquellos que se compran en el mercado interno constituyen productos similares o competidores. El artículo 90 CE se aplicaba en consecuencia al derecho de matrícula que gravaba los vehículos de ocasión al ser importados. Al respecto, era preciso considerar no sólo el tipo del tributo interno que gravaba los productos nacionales e importados, sino también la base imponible y las modalidades del mismo impuesto.

6. A continuación, el Tribunal de Justicia apreció que, debido a lo elevado del derecho que gravaba los vehículos nuevos, la parte del derecho que aún quedaba incorporada al valor del vehículo de ocasión se amortizaba más lentamente en Dinamarca que en otros Estados miembros. Sin embargo, la percepción de un derecho sobre el valor imponible de, al menos, el 90 % del valor del vehículo nuevo seguía constituyendo una sobreimposición manifiesta de los vehículos de ocasión importados, en comparación con el impuesto residual incorporado en el valor de los vehículos de ocasión previamente matriculados, comprados en el mercado danés. En consecuencia, existía un trato fiscal discriminatorio de los vehículos de ocasión importados.

7. En la sentencia Nunes Tadeo, (4) el tributo del que se trataba era un impuesto monofásico que gravaba los vehículos automóviles ligeros matriculados en Portugal, bien fueran importados, ya sea nuevos o de segunda mano, o bien fueran montados o fabricados en Portugal. El tipo impositivo era variable en función de la cilindrada del vehículo, y no de su precio, pero respecto a los automóviles usados de importación, con más de dos años transcurridos desde que fueron matriculados por primera vez, se concedía una bonificación del 10 %.

8. El Tribunal de Justicia observó que el impuesto controvertido no se aplicaba a las transacciones en Portugal sobre vehículos de segunda mano, porque sólo se recaudaba una vez, en el momento de la primera matriculación del vehículo en dicho país, y porque una parte de tal impuesto permanecía incorporada en el valor de los automóviles de segunda mano ya matriculados y comprados en el mercado portugués.

9. No obstante, el impuesto que gravaba los vehículos de segunda mano importados, con independencia de su antigüedad o de su estado de utilización, no podía ser inferior al 90 % del impuesto percibido sobre un automóvil nuevo, mientras que la parte residual del impuesto incorporada al valor de un automóvil de segunda mano comprado en Portugal podía ser inferior a dicha cantidad, ya que el valor residual del impuesto disminuía en proporción a la depreciación del vehículo. Ese gravamen de los automóviles de segunda mano importados constituía una sobreimposición manifiesta de los mismos, comparada con la parte residual del impuesto en los automóviles de segunda mano previamente matriculados, y comprados con posterioridad en el mercado portugués. Por consiguiente, el impuesto era discriminatorio en perjuicio de los vehículos de segunda mano importados.

10. Un sistema tributario algo más complejo fue objeto de la sentencia Comisión/Grecia. (5) Se devengaban, por un lado, un impuesto especial sobre el consumo, con ocasión de la primera compra o la importación del automóvil, y, por otro, un impuesto adicional en el momento de la

primera matriculación del automóvil en Grecia. El tipo de gravamen de ambos, aplicado a un determinado porcentaje del precio, variaba en función de la cilindrada del motor. Por lo que se refiere a los automóviles de ocasión importados, el valor imponible se determinaba reduciendo el precio del automóvil nuevo correspondiente en un 5 % por cada año de antigüedad del vehículo importado, con una reducción máxima del 20 %. Por otra parte, los tipos del impuesto especial sobre el consumo se reducían respecto a los automóviles provistos de tecnología anticontaminación, que cumplieran determinados criterios. Sin embargo, los tipos reducidos no se aplicaban a los automóviles de ocasión importados dotados de dicha tecnología.

11. Por lo que se refiere al impuesto especial sobre el consumo y al impuesto adicional, el Tribunal de Justicia observó que la reducción del impuesto respecto a los automóviles de ocasión importados, por cada año de antigüedad, era de tan sólo un 5 % del total del impuesto que gravaría los automóviles nuevos, con una reducción máxima del 20 % cualquiera que fuera la antigüedad del vehículo. En cambio, la parte residual del impuesto incorporada al valor de un automóvil de ocasión comprado en Grecia se reducía proporcionalmente a la depreciación del vehículo. La depreciación anual del valor de los automóviles suele ser sensiblemente superior al 5 %, sobre todo durante los primeros años, y la depreciación prosigue a partir del cuarto año. De ello resultaba que el impuesto que gravaba los automóviles de ocasión importados era normalmente superior a la parte residual del impuesto incorporada al valor de los automóviles de ocasión previamente matriculados y comprados en el mercado griego.

12. El Gobierno helénico mantuvo que la reducción máxima del 20 % estaba justificada por la preocupación de desincentivar la puesta en circulación de vehículos antiguos, peligrosos y contaminantes. No obstante, el Tribunal de Justicia señaló que la persecución de este objetivo no dispensa al Estado miembro de la obligación de respetar la norma de no discriminación del artículo 90 CE. Un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con dicha disposición si está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales y, en consecuencia, que no produzca, en ningún caso, efectos discriminatorios. (6)

13. Respecto a la reducción de los tipos de gravamen de los vehículos provistos de tecnología anticontaminante, el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro no podía otorgar ventajas fiscales a los automóviles nacionales menos contaminantes sin infringir el artículo 90 CE, si negaba estas ventajas a los automóviles provenientes de otros Estados miembros que respondieran a los mismos criterios. Esa apreciación no podía modificarse por el hecho de que la Comisión hubiera emitido una declaración de aprobación de las medidas citadas, ni debido a dificultades prácticas para el control técnico del cumplimiento de los requisitos por los automóviles de ocasión en el momento de su importación.

14. La sentencia Gomes Valente (7) versaba sobre el mismo tributo que la sentencia Nunes Tadeo, pero el asunto se originó a causa de una modificación legal, que sustituyó la reducción única del 10 % respecto a los vehículos usados importados, matriculados por primera vez más de dos años antes, por un baremo de reducciones según la antigüedad, desde el 18 % si la misma era de uno a dos años hasta el 67 % si era de 8 o más años.

15. El Tribunal de Justicia declaró que de la jurisprudencia enunciada en las sentencias Comisión/Dinamarca y Nunes Tadeu no se desprende que la depreciación real sólo pueda tenerse en cuenta mediante una valoración o tasación pericial de cada vehículo. Mediante baremos genéricos y basados en criterios tales como la antigüedad, el kilometraje, el estado general, el modo de propulsión, la marca o el modelo del vehículo, también se puede fijar para los vehículos usados un valor que, como regla general, sería muy aproximado a su valor real. Para elaborarlos, tales baremos se pueden basar en publicaciones especializadas que indican los

precios medios de los vehículos de segunda mano en el mercado nacional. No obstante, para que sea compatible con el artículo 90 CE, es preciso también que dicho sistema se organice de tal manera que quede excluido todo efecto discriminatorio.

16. El baremo genérico de reducciones controvertido no se basaba en criterios como los indicados. No podía garantizar que la cuota del impuesto que gravaba la importación de un vehículo procedente de otro Estado miembro no excediera de la cuantía del impuesto residual que gravaba un vehículo equivalente ya matriculado en Portugal. Por consiguiente, tal sistema no excluía la posibilidad de que los productos importados tributaran más que los productos nacionales.

17. La sentencia *Tulliasiamies y Siilin* (8) se refería a un impuesto finlandés sobre los vehículos, que debía pagarse antes de la matriculación o la puesta en servicio del vehículo. La cuota tributaria equivalía al valor imponible del vehículo reducido en una cantidad alzada, pero no podía ser inferior al 50 % del valor imponible. El impuesto devengado sobre un vehículo usado importado equivalía al que gravaba a un vehículo nuevo similar, si bien reducido, salvo excepciones menores, en un 0,5 % por cada mes natural completo, a partir de la fecha en que se cumplían 6 meses de utilización, hasta un máximo de 150 meses (es decir, el 75 % tras doce años y medio).

18. El Tribunal de Justicia observó que, en el caso de un vehículo usado ya matriculado en Finlandia, el impuesto de matriculación podía haberse abonado cuando el vehículo era nuevo, tomando como base el valor de adquisición del vehículo nuevo por el importador oficial, con exclusión de su margen de beneficio. En cambio, el impuesto de matriculación que soportaban los vehículos usados importados por un particular se calculaba sobre la base del precio de compra, para el consumidor, de un vehículo nuevo similar, que, en general, era mayor que el pagado por el importador oficial. Ese sistema no excluía la posibilidad de que, en determinados casos, el impuesto que gravaba el vehículo usado importado fuera superior al impuesto residual incorporado al valor de un vehículo usado similar ya matriculado en el interior del país. En tal medida, era por tanto contrario al artículo 90 CE.

19. El Tribunal de Justicia estimó que el cálculo de la depreciación en un 0,5 % mensual entre el 7º y el 150º meses no tenía en cuenta la depreciación real de cada vehículo usado y era, por consiguiente, también contrario al artículo 90 CE. Además, si la depreciación real se define de manera general y abstracta tomando como base criterios determinados por el Derecho nacional, el artículo 90 CE requiere que ese régimen tributario se configure de manera que quede excluido todo efecto discriminatorio. Este requisito exige que se publiquen los criterios en los que se basa el modo de cálculo y que el propietario de un vehículo usado importado de otro Estado miembro pueda impugnar la aplicación de un baremo genérico de cálculo 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.

20. La sentencia *Weigel* (9) versaba sobre un impuesto sobre el consumo normalizado de carburante, devengado con ocasión de la primera matriculación de los vehículos en Austria. La base imponible consistía en la contraprestación pagada, o, en determinados casos, el valor normal del vehículo. La cuota impositiva era, en esencia, el 2 % de la base imponible, multiplicado por un volumen de consumo de carburante definido (10), hasta un máximo del 16 %. Sin embargo, se aplicaba un incremento del 20 %, en particular, cuando el impuesto gravaba meramente la primera matriculación del vehículo en Austria, sin que la operación estuviera sujeta al IVA.

21. El Tribunal de Justicia examinó en primer lugar el impuesto de base y concluyó que no se

infringía el artículo 90 CE, siempre que –lo que al parecer se cumplía– el método de cálculo del valor normal reflejara de manera precisa la depreciación real de los vehículos y permitiera alcanzar el objetivo de gravar los vehículos de ocasión importados sin superar en ningún caso la cuota del impuesto residual incorporada al valor de los vehículos de ocasión similares ya matriculados en Austria.

22. Sin embargo, respecto al incremento del 20 %, el Tribunal de Justicia estimó que no se puede considerar compatible con el artículo 90 CE un criterio de imposición incrementada que, por definición, no puede aplicarse en ningún caso a los productos nacionales similares, dado que dicho sistema excluye de entrada a los productos nacionales del sistema de tributación más oneroso. (11) Asimismo, tal gravamen diferenciado no es compatible con el Derecho comunitario si los productos objeto de un gravamen superior son, por su naturaleza, productos importados. (12) El incremento del 20 % únicamente se aplicaba con carácter excepcional al impuesto de base que gravaba las operaciones puramente nacionales y era, por tanto, incompatible con el artículo 90 CE.

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

24. El Tribunal de Justicia también ha puntualizado que las reglas detalladas de recaudación del impuesto deben tenerse en cuenta al apreciar su compatibilidad con el artículo 90 CE; que la prosecución de un objetivo de carácter medioambiental no libera al Estado miembro de la obligación de evitar la discriminación; que la depreciación del valor no tiene que apreciarse de forma individualizada en cada caso, sino que puede basarse en baremos que utilicen criterios relevantes para lograr una aproximación plausible al valor depreciado y que el propietario debe estar facultado para impugnar la aplicación de dichos baremos cuando los mismos no tengan en cuenta las características reales de un vehículo concreto.

### **Derecho nacional relevante**

25. La matriculación de automóviles de turismo o autocaravanas (13) para su puesta en circulación en Hungría requiere que se haya abonado el impuesto de matriculación (*regisztrációs adó*).

26. Con anterioridad al 1 de febrero de 2004, el impuesto sobre el consumo (*fogyasztási adó*) gravaba dichos vehículos. Se devengaba una sola vez, por un importe igual a un porcentaje del valor declarado, porcentaje que se determinaba en función de determinadas características de consumo del vehículo.

27. A partir de la fecha mencionada, el impuesto sobre el consumo fue sustituido por el impuesto de matriculación en virtud de la Ley CX de 2003 (Ley del impuesto de matriculación). El impuesto de matriculación es de cuota fija, para cada clase de vehículo. Los vehículos se clasifican, en sustancia, según su tipo de motor (14) y su cilindrada y según su puntuación en función de la protección medioambiental. (15). Existen también categorías de vehículos «de interés museístico» y «otros» vehículos. La cuota del impuesto no guarda relación con el valor del vehículo. Se aplica sin distinción a los vehículos importados (sean nuevos o usados) y a los vehículos fabricados en Hungría.

28. En la vista se puso de manifiesto que, a partir del 1 de enero de 2006 –y, por tanto, después del período de tiempo relevante en el presente asunto– se ha establecido una escala de reducciones de la cuota del impuesto exigible, (16) que depende del número de meses transcurridos entre la fecha de primera puesta en circulación del vehículo y la de iniciación del procedimiento administrativo de liquidación del impuesto. La reducción varía desde el 3 % (si han transcurrido menos de dos meses) hasta el 66 % (si han transcurrido más de 25 años).

29. Existen otros tributos (entre ellos uno de devengo anual) que gravan los automóviles, pero no son objeto de controversia en el presente asunto.

### **El litigio principal y la resolución de remisión**

30. El 2 de mayo de 2004, el Sr. Nádasdi compró un vehículo usado Volkswagen Passat en Alemania, por 6.000 euros, y el 13 de mayo solicitó la liquidación del impuesto de matriculación del vehículo. El 14 de mayo se liquidó el impuesto, por importe de 150.000 HUF (cerca de 600 euros), que se pagó inmediatamente.

31. Sin embargo, el mismo 14 de mayo de 2004 entró en vigor un importante incremento del importe del impuesto de matriculación. (17) En consecuencia, el 11 de noviembre de 2004 las autoridades tributarias revocaron la liquidación inicial, que sustituyeron por otra de importe 390.000 HUF (cerca de 1.550 euros), y requirieron al Sr. Nádasdi el pago de la diferencia, 240.000 HUF (unos 950 euros).

32. El Sr. Nádasdi impugnó la nueva liquidación ante el tribunal remitente. Su recurso plantea la cuestión de la fecha de entrada en vigor del incremento del impuesto de matriculación en relación con el momento de la adquisición del vehículo del que se trata y de la solicitud de su matriculación. El recurrente en el litigio principal no alega la incompatibilidad de la normativa nacional con el Derecho comunitario.

33. Sin embargo, el tribunal nacional se considera obligado a aplicar de oficio el Derecho comunitario y duda de la compatibilidad del impuesto húngaro de matriculación con el artículo 90 CE. Estima que los vehículos usados adquiridos en el extranjero y los ya matriculados en Hungría antes del 1 de febrero de 2004 son productos «similares» y que puede decirse que el importe del impuesto de matriculación de los vehículos usados importados es mayor que el importe del impuesto residual incluido en el valor de los vehículos usados nacionales similares. Se suscita la cuestión de si el impuesto de matriculación hace más atractiva la compra de los vehículos usados nacionales y crea así una discriminación en el mercado en perjuicio de los vehículos usados adquiridos en otros Estados miembros. Además, el tribunal nacional declara ser un órgano jurisdiccional de (primera y) última instancia en el litigio principal, obligado por tanto a plantear sus dudas al Tribunal de Justicia.

34. Sus cuestiones son las siguientes:

«1) El artículo 90, párrafo primero, del Tratado CE, ¿permite a los Estados miembros mantener en vigor un impuesto sobre los automóviles usados procedentes de otros Estados miembros que no tiene en cuenta en absoluto el valor del vehículo y cuyo importe se determina exclusivamente en virtud de las características técnicas de los automóviles (tipo de motor, cilindrada) y de una clasificación en función de consideraciones medioambientales?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿la Ley CX de 2003, del impuesto de matriculación, aplicable en el presente procedimiento, es compatible con el artículo 90, párrafo primero, del Tratado CE por lo que se refiere a los automóviles usados importados, habida cuenta de que no era exigible el pago del impuesto de matriculación por los vehículos que ya se hubieran puesto en circulación en Hungría antes de la entrada en vigor de la citada Ley?»

35. Los Gobiernos húngaro y polaco y la Comisión presentaron observaciones escritas. El Sr. Nádasi, el Gobierno húngaro y la Comisión presentaron observaciones orales en la vista el 1 de junio de 2006.

## **Valoración**

### *Admisibilidad*

36. El Gobierno húngaro observa que la resolución de remisión prejudicial es inadmisibile, debido a que no explica por qué es necesaria una interpretación del Derecho comunitario para que el tribunal remitente resuelva el problema del que conoce, que es el momento de la entrada en vigor del incremento del impuesto de matriculación. En opinión del mismo Gobierno, tampoco es relevante a tal efecto ninguna interpretación del Derecho comunitario. El momento de la entrada en vigor del incremento y su aplicación a la adquisición de un vehículo en una fecha determinada son cuestiones puramente de Derecho nacional.

37. Es verdad que la determinación del momento de entrada en vigor del incremento del impuesto húngaro de matriculación y su aplicación a la adquisición o la matriculación de un vehículo en una fecha concreta, que parecen ser las únicas cuestiones controvertidas entre el Sr. Nádasi y la autoridad tributaria, no dependen en absoluto de ninguna interpretación del Derecho comunitario.

38. No obstante, ya en 1978, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Simmenthal*, (18) un asunto referido a la imposición de un tributo nacional, anteriormente declarado contrario al Derecho comunitario, que «los Jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares dejando sin aplicación toda disposición de la ley nacional eventualmente contraria a aquel». Esa doctrina ha sido reafirmada con frecuencia a lo largo de los años, en diversos ámbitos, más recientemente en la sentencia *Mangold*. (19)

39. Al prohibir los tributos discriminatorios, el artículo 90 CE, párrafo primero, confiere a los particulares el derecho a no quedar sujetos a dichos tributos, un derecho que debe ser protegido por los tribunales nacionales. (20)

40. En consecuencia, si algún elemento de la Ley húngara del impuesto de matriculación está prohibido por dicho párrafo, el tribunal nacional está obligado a dejar de aplicar tal elemento (21) en cualquier asunto del que conozca en el marco de su competencia.

41. A mi saber, el Tribunal de Justicia no ha llegado nunca a declarar que el tribunal nacional esté obligado a suscitar de oficio la cuestión de la compatibilidad de una disposición nacional con

el Derecho comunitario, en un litigio en el que ninguna parte haya planteado tal problema. (22). En realidad, tal doctrina impondría una carga prácticamente insoportable a los tribunales nacionales, los cuales se verían obligados en casi cualquier caso a examinar todas y cada una de las disposiciones cuya aplicación se les solicitara a la luz del Derecho comunitario en su conjunto.

42. No obstante, es manifiesto que nada en el Derecho comunitario impide que un tribunal nacional suscite de oficio ese problema. Sólo surgiría una dificultad si las disposiciones nacionales prohibieran esa actuación de oficio y, en tal caso, podría ser necesario plantear al Tribunal de Justicia una cuestión sobre la validez de esas disposiciones nacionales. (23) Sin embargo, en el presente asunto no hay indicio de regla alguna de esa naturaleza que pueda impedir que el tribunal remitente examine el problema que él mismo ha suscitado y sobre el que solicita orientación al Tribunal de Justicia.

43. En consecuencia, a mi juicio no existen motivos para denegar la respuesta a las cuestiones planteadas, que, además, manifiestamente no son hipotéticas, sino pertinentes en el litigio del que conoce el tribunal nacional.

#### *El término de comparación correcto*

44. Para apreciar el impuesto de matriculación controvertido a la luz del artículo 90 CE, párrafo primero, es necesario determinar si dicho impuesto, cuando grava los vehículos usados importados de otros Estados miembros, es superior al gravamen interior sobre los «productos nacionales similares».

45. El tribunal remitente considera que existe competencia en el mercado entre a) los vehículos usados importados de otros Estados miembros a partir del establecimiento del *impuesto de matriculación* el 1 de febrero de 2004, los cuales son plenamente gravados por dicho impuesto, y b) los vehículos usados puestos en circulación en Hungría antes de la citada fecha, los cuales eran gravados por el anterior impuesto sobre el consumo, y cuyo valor actual incorpora una parte residual del citado impuesto sobre el consumo.

46. La Comisión estima, no obstante, que ambas categorías, así definidas, no son comparables con propiedad a los efectos del artículo 90 CE. El Gobierno húngaro pone énfasis en la dificultad de efectuar una comparación, a causa de la diferencia entre las bases imponibles de ambos impuestos, pero concuerda con el tribunal remitente en considerar que, no obstante, cualquier comparación tiene que verificar si el sistema impositivo es discriminatorio en perjuicio de los vehículos procedentes de otros Estados miembros, durante un período de tiempo determinado (que, según alega, en este caso incluye tanto el período durante el que se recaudaba el impuesto sobre el consumo, antes de establecerse el impuesto de matriculación, como el período posterior a la adopción de una reducción progresiva en función de la antigüedad de los vehículos usados).

47. A este respecto, comparto la opinión de la Comisión.

48. Si un Estado miembro establece un impuesto recaudado con ocasión de la primera puesta en circulación de un vehículo, dicho impuesto afectará sólo a los vehículos, nuevos o usados, puestos en circulación por primera vez con posterioridad a la fecha de establecimiento del citado impuesto. Respecto a los vehículos usados, el referido impuesto puede, en principio, aplicarse sólo a los importados del extranjero. Estos últimos soportarán necesariamente una carga fiscal más alta que los vehículos usados ya puestos en circulación en el Estado miembro antes de establecerse el impuesto, cuya carga fiscal es nula por definición. (24) Si ambas categorías se consideraran comparables a los efectos del artículo 90 CE, un Estado miembro nunca podría establecer tal impuesto. De modo semejante, sería imposible aumentar el tipo de gravamen o adoptar cualquier otra medida de igual efecto, por ejemplo mediante la modificación de la

estructura del impuesto.

49. Sin embargo, el artículo 90 CE no pretende impedir que un Estado miembro establezca nuevos tributos, ni que modifique el tipo o la estructura de los existentes, sino garantizar que los tributos sean aplicados de forma no discriminatoria a los productos nacionales y a los importados de otros Estados miembros. Lo que debe determinarse es si el tributo del que se trata tiene efectos diferentes respecto a los vehículos usados ya puestos en circulación en el Estado miembro y los importados de otro Estado miembro. Para apreciarlo correctamente, ese tributo debe valorarse en sí mismo, en función del tipo o tipos impositivos aplicables en el período de tiempo relevante, y no comparándolo con otros impuestos u otros tipos de gravamen.

50. En consecuencia, respecto al presente asunto, el efecto del *impuesto de matriculación* sobre los vehículos usados importados de otro Estado miembro, estando ya en vigor dicho impuesto, debe compararse con el efecto del *impuesto de matriculación residual* sobre los vehículos usados similares ya matriculados en Hungría que han soportado ya ese mismo impuesto anteriormente. La comparación con los vehículos usados ya matriculados en Hungría cuyo valor incluye el *impuesto sobre el consumo residual* no es relevante. Además, en el litigio principal el tribunal nacional debe apreciar el impuesto de matriculación tal como estaba vigente cuando gravó el vehículo del Sr. Nádásdi. La adopción posterior de una escala de reducciones, por tanto, tampoco puede tener relevancia.

51. Es cierto que, a fin de comparar el pleno importe de un impuesto con el importe residual del mismo impuesto tras un período de depreciación, es necesario suponer que dicho período ha concluido. También es cierto que, en la fecha efectiva de adopción de un nuevo impuesto o tipo impositivo, ningún período como ése puede en realidad haber transcurrido. En el presente asunto, el tribunal nacional debe apreciar el impuesto húngaro de matriculación tal como estaba en vigor en la fecha en que se estableció un nuevo tipo de gravamen. A tal efecto, tiene que elaborar, por consiguiente, una proyección teórica temporal de futuro, y determinar si, con esa perspectiva, existe imposición discriminatoria en perjuicio de los vehículos usados procedentes de otros Estados miembros. La apreciación de un impuesto tal como está en vigor en un momento determinado se distorsionaría si se tuvieran en cuenta las modificaciones posteriores del sistema impositivo. (25)

### *Las cuestiones planteadas*

52. El tribunal nacional pregunta en primer lugar, en esencia, si el artículo 90 CE, párrafo primero, impide gravar los automóviles usados procedentes de otros Estados miembros con un impuesto cuyo importe se liquida únicamente sobre la base de las características técnicas del vehículo y su clasificación medioambiental, sin consideración de su valor.

53. Sin embargo, dicha disposición no afecta a la base imponible como tal. Se aplica sólo en la medida en que el tributo nacional pueda llevar a un gravamen de los productos de otros Estados miembros más alto que el de los productos nacionales similares. Como el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Outokumpu*, (26) «el Derecho comunitario no restringe, en el estado actual de su evolución, la libertad de cada Estado miembro de establecer un sistema diferenciado de tributación para algunos productos, aunque sean similares en el sentido del párrafo primero del artículo [90 CE], en función de criterios objetivos, tales como la naturaleza de las materias primas utilizadas o los procedimientos de producción aplicados. No obstante, tales diferencias sólo son compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos de política económica compatibles, a su vez, con las prescripciones del Tratado y del Derecho derivado y si se aplican de manera que eviten cualquier forma de discriminación, directa o indirecta, respecto a las importaciones procedentes de los demás Estados miembros, o de protección de las producciones nacionales competidoras».

54. La segunda cuestión del tribunal nacional es, en esencia, si el impuesto húngaro de matriculación, establecido en 2004, es compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, en la medida en que grava los vehículos usados importados, pero no los vehículos puestos en circulación en Hungría antes del establecimiento de dicho impuesto.

55. No obstante, como he expuesto antes, tal comparación no es relevante a los efectos de la citada disposición. Antes bien, el efecto del impuesto de matriculación sobre los vehículos usados importados de otro Estado miembro, estando ya en vigor dicho impuesto, debe compararse con el efecto del impuesto de matriculación residual sobre los vehículos usados similares ya matriculados en Hungría que hayan soportado ya el mismo impuesto anteriormente.

56. Propongo por consiguiente reestructurar y reformular las cuestiones planteadas, con objeto de proporcionar al tribunal nacional una interpretación del Derecho comunitario que le sea de utilidad.

57. En primer lugar, ¿es compatible, en principio, con el artículo 90 CE un tributo como el impuesto húngaro de matriculación, en la medida en que grava la matriculación en Hungría de un vehículo usado importado de otro Estado miembro, pero habrá gravado en un momento anterior un vehículo usado ya matriculado en Hungría?

58. En segundo lugar, ¿incide en la respuesta a esa primera cuestión el hecho de que el importe del impuesto de matriculación se liquide sólo sobre la base de las características técnicas y la clasificación medioambiental del vehículo, con independencia de su valor?

#### *Compatibilidad en principio*

59. A mi parecer, el criterio seguido hasta la actualidad por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relevante (27) conduce a la inevitable conclusión de que, al no tener en cuenta la depreciación cuando se liquida el impuesto de matriculación aplicable a los vehículos usados importados de otros Estados miembros, el método de liquidación de dicho impuesto discrimina entre dichos vehículos y los vehículos usados similares ya matriculados en Hungría, que han soportado ya el mismo impuesto anteriormente.

60. A fin de efectuar tal valoración, es preciso comparar vehículos similares en todos los aspectos relevantes, distintos de la fecha de su puesta en circulación en Hungría. El impuesto de matriculación se liquida sobre la base de determinados criterios fijos –en particular, el tipo de motor y la cilindrada, y la puntuación a efectos de protección del medio ambiente. Por ejemplo, el tipo de gravamen impuesto al vehículo del Sr. Nádásdi correspondía a un motor de gasolina de

entre 1.601 y 1.800 cm<sup>3</sup> o a un motor diesel de entre 1.701 y 2.000 cm<sup>3</sup>, con una puntuación igual o superior a 5 a los efectos de protección del medio ambiente. De igual modo, la comparación debe hacerse entre vehículos que muestren las mismas características de depreciación—, que varían según el modelo, la antigüedad, el kilometraje, etc.

61. Teniendo presentes esos factores, un vehículo nuevo por el que se pagó el impuesto de matriculación en Hungría en mayo de 2004 habrá perdido una parte considerable de su valor —digamos el 30 %— en diciembre de 2005, (28) cuando podría venderse por el 70 % de su coste original, incluido un 70 % residual del importe del impuesto de matriculación aplicable a su categoría según determinan el carburante, la cilindrada y la puntuación a efectos de protección del medio ambiente. Un vehículo del mismo modelo, antigüedad, kilometraje y demás características, comprado de segunda mano en otro Estado miembro y matriculado en Hungría en diciembre de 2005, será gravado sin embargo al 100 % del impuesto de matriculación de esa categoría. Por tanto, el impuesto grava los vehículos usados importados con una carga fiscal mayor que la de los vehículos usados similares ya matriculados en Hungría que han soportado ya el mismo impuesto anteriormente.

62. Se deduce con claridad de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ese trato es, en principio, contrario al artículo 90 CE, párrafo primero.

#### *Base imponible*

63. Los Gobiernos húngaro y polaco ponen de relieve que el impuesto húngaro de matriculación es esencialmente un impuesto medioambiental, dado que su importe depende por entero del tipo de motor y su cilindrada y de su puntuación a los efectos de protección del medio ambiente. Señalan que uno de los objetivos fundamentales de la Comunidad Europea, enunciado en el artículo 2 CE, es un «alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente».

64. Polonia hace referencia también a iniciativas comunitarias de fomento de la protección del medio ambiente en la utilización de los automóviles, como la Directiva 2000/53/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a los vehículos al final de su vida útil (29) y a la propuesta de la Comisión de una Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (30), así como a la declaración del Tribunal de Justicia en la sentencia Outokumpu, (31) según la cual el artículo 90 CE no se opone a que el tipo de un tributo interno (sobre la electricidad en ese asunto) varíe según el método de producción y las materias primas utilizadas, en la medida en que esa diferenciación se base en razones relacionadas con el medio ambiente.

65. Ambos Gobiernos aducen, por tanto, no sólo que el impuesto de matriculación es compatible con el Derecho comunitario, sino que, además, una decisión desfavorable del Tribunal de Justicia equivaldría a obstaculizar la prosecución por parte de un Estado miembro de los objetivos perseguidos por el Tratado y por las instituciones comunitarias.

66. No puedo asentir a esa tesis. La finalidad del artículo 90 CE es prohibir cualquier tributo interno que, en igualdad de condiciones por lo demás, grave los productos de otros Estados miembros con una carga fiscal más elevada que la soportada por los productos nacionales similares. Un tributo no queda excluido de dicha prohibición por el mero hecho de que, además de su objetivo fundamental de recaudar ingresos, pretenda favorecer productos o costumbres inocuos para el medio ambiente. Por el contrario, si dicho tributo persigue tal objetivo, debe hacerlo de modo tal que no grave los productos nacionales con una carga menor que la soportada por los productos importados de otros Estados miembros.

67. Se deduce ciertamente con claridad de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que un impuesto como el que fue objeto de las sentencias Nunes Tadeu y Gomes Valente, (32) que se

asemeja manifiestamente al impuesto controvertido en el presente asunto, es contrario al artículo 90 CE; y que las preocupaciones medioambientales, como las alegadas en el asunto Comisión/Grecia, (33) deben ser atendidas de una forma que no discrimine en perjuicio de los productos de otros Estados miembros.

68. Es cierto que los Estados miembros están facultados, en principio, para gravar los automóviles conforme a los criterios medioambientales que estimen más apropiados y que, cuando las finalidades son medioambientales, el importe de tal tributación puede carecer de relación con el precio de un vehículo. En tal caso, si la finalidad y la base del tributo son medioambientales y no guardan relación con el valor, ¿por qué el Derecho comunitario exige que la depreciación se tenga en cuenta al gravar los vehículos usados? Podría pensarse que tal exigencia se opone a esa facultad de los Estados miembros, al vincular forzosamente el importe del tributo con el precio de cada vehículo.

69. Esa tesis, sin embargo, no resiste un análisis riguroso. El tipo de tributo del que se trata se recauda una sola vez, en el momento de la primera matriculación del vehículo en el Estado miembro interesado y, por tanto, en la gran mayoría de casos, en el momento de la adquisición del vehículo por un residente en dicho Estado, o en momento muy próximo. Ese tributo pasa a ser una parte del valor patrimonial del vehículo, y ese es el factor que debe tenerse en cuenta al apreciar el efecto del tributo en los productos competidores procedentes de otros Estados miembros. Hay otras categorías de imposición medioambiental que deberán apreciarse de otra forma. Por ejemplo, los tributos periódicos forman parte de los costes corrientes de un vehículo, antes que de su valor patrimonial, de modo que en tal caso no es preciso tener en cuenta la depreciación de ese valor.

70. No corresponde al Tribunal de Justicia determinar cómo debe Hungría estructurar su sistema de imposición de los vehículos de modo que satisfaga su interés en la protección medioambiental a la vez que garantice la igualdad de trato entre los vehículos usados ya matriculados en Hungría y los vehículos usados puestos en circulación por primera vez en ese país tras su importación de otro Estado miembro.

71. No obstante, existen manifiestamente medios para conciliar las consideraciones medioambientales con las de igualdad de trato. Por ejemplo, si Hungría mantiene un impuesto en una sola fase que grava cada vehículo cuando se pone en circulación por primera vez, puede adoptar algún mecanismo del tipo de los baremos genéricos a los que se refiere la sentencia Gomes Valente (34) y prever, cuando sea adecuado, la posibilidad de una impugnación y de una valoración individualizada, como era el caso en la sentencia Tulliasiamies. (35) Alternativamente, cualquier Estado miembro tiene que estar facultado para adoptar un sistema basado únicamente en un impuesto anual de circulación, como el esbozado en la propuesta de la Comisión de una Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (36) (se adopte finalmente o no tal propuesta).

#### *Limitación de la eficacia temporal de la sentencia*

72. Por último, Polonia solicita en sus observaciones escritas que, en el supuesto de que la sentencia declare incompatible con el artículo 90 CE, primer párrafo, el impuesto de matriculación controvertido, el Tribunal de Justicia limite el efecto temporal de dicha sentencia. Hungría así lo pidió también en la vista.

73. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. La norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez

incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación. (37)

74. Más recientemente, el Tribunal de Justicia ha perfilado su doctrina sobre la limitación de los efectos temporales de dichas sentencias como sigue:

«Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición que haya interpretado con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe [...]»

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

El Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando, por una parte, existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y, por otra parte, era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión de las Comunidades Europeas [...]» (38)

75. Por consiguiente, para acceder a tal solicitud en el presente asunto, es preciso en primer lugar que se cumpla el criterio de «buena fe».

76. En la vista, Hungría manifestó que, entre el 1 de mayo de 2004 y el 31 de diciembre de 2005, se había pagado de buena fe el impuesto de matriculación de más de 80.000 vehículos usados importados de otros Estados miembros. No alegó, sin embargo, nada respecto a la existencia de una incertidumbre objetiva e importante, (39) referida a los efectos del artículo 90 CE o a cualquier comportamiento de otros Estados miembros o de la Comisión que hubiera incitado a Hungría a creer que existía tal incertidumbre. Por consiguiente, no estoy convencida de que se cumpla el primer criterio.

77. Respecto al segundo criterio –la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves para el Estado miembro interesado– el Gobierno húngaro presentó en la vista cifras según las cuales se estima que el importe total de ingresos por el impuesto de matriculación de vehículos usados importados de otros Estados miembros alcanza unos 29.000 millones de HUF (116 millones de euros), que, se dice, representa el 0,6 % de los ingresos anuales del Estado. El Gobierno húngaro reconoció que no tendría que devolver la totalidad de dicha suma, sino sólo la parte que se revelara indebidamente percibida, una vez que se tuviera en cuenta la depreciación. Puso de relieve, no obstante, los costes administrativos inherentes a la tramitación de un número tan elevado de casos individuales y, en particular, a la identificación de todos los que tengan derecho a la devolución.

78. La necesidad de devolver el impuesto sería una consecuencia financiera de la sentencia que propongo. Como tal, no justificaría normalmente la limitación temporal de la eficacia de dicha sentencia. Tampoco creo que esa devolución pueda calificarse de repercusión económica grave que justifique dicha limitación. El importe en juego probablemente sea, en realidad, bastante inferior al 0,6 % de los ingresos estatales que se alega. La devolución puede limitarse a la parte del impuesto recaudada en exceso, y, en contra de lo que teme el Gobierno húngaro, el Derecho

comunitario no puede exigir que un Estado miembro busque a todas las personas que han soportado la carga fiscal indebida, sino tan sólo que devuelva lo indebido a quienes lo reclamen.

79. Tampoco puede presumirse que la carga administrativa de determinar el importe debido en los casos individuales será excesiva. En principio, sería suficiente establecer un sistema de baremos generales basados en criterios relevantes, acompañados de la posibilidad de impugnación y de valoración individualizada. (40)

80. En consecuencia, no considero que se haya acreditado la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves para Hungría y no aprecio ningún motivo de limitación alguna de la eficacia temporal de la sentencia en el presente asunto.

81. Finalmente, deseo subrayar que es sorprendente que haya sido el Gobierno polaco, antes que el húngaro, el que en primer lugar haya planteado esta cuestión en el presente procedimiento. Dado que cualquier limitación temporal debe basarse en una apreciación de la situación –existencia de buena fe y riesgo de graves dificultades– del Estado miembro individualmente afectado, pienso que no sería deseable en principio que se accediera a tal limitación a instancia tan sólo de otro Estado miembro.

## **Conclusión**

82. A la luz del conjunto de las consideraciones expuestas, opino que el Tribunal de Justicia debería responder como sigue a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hajdú-Bihar Megyei Bíróság:

1) A fin de determinar si un impuesto que grava los automóviles en el momento de su primera puesta en circulación en un Estado miembro es compatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, en la medida en que se aplica a los vehículos usados, debe compararse el efecto de ese impuesto en el coste de los vehículos usados importados de otro Estado miembro, estando ya en vigor dicho impuesto, con el efecto del importe residual del mismo impuesto en el coste de vehículos usados similares ya puestos en circulación en el primer Estado miembro y que han soportado ya ese mismo impuesto anteriormente. La comparación con los vehículos usados ya puestos en circulación en el Estado miembro con anterioridad al establecimiento de dicho impuesto no es relevante.

2) Un impuesto que grava los vehículos usados en el momento de su primera puesta en circulación en un Estado miembro, cuyo importe se liquida sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo, de tal modo que, al aplicarse a los vehículos usados importados de otros Estados miembros, dicho importe es superior al del impuesto residual incorporado al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el territorio nacional, es incompatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, en la medida de esa carga fiscal superior.

3) Esa incompatibilidad no se desvirtúa por el hecho de que el impuesto del que se trata persiga finalidades relativas a la protección del medio ambiente o de que se liquide únicamente sobre la base de criterios objetivos relevantes para tal protección.

1 – Lengua original: inglés.

2 – Las prohibiciones del artículo 90 CE se enunciaban anteriormente en el artículo 95 del Tratado CE, citado en la jurisprudencia precedente. En aras de la coherencia, me referiré sin embargo a la actual numeración.

3 – Sentencia de 11 de diciembre de 1990 (C-47/88, Rec. p. I-4509); véanse en especial los

apartados 17 a 21.

4 – Sentencia de 9 de marzo de 1995 (C-345/93, Rec. p. I-479); véanse en particular los apartados 4, 10 y 13 a 15.

5 – Sentencia de 23 de octubre de 1997 (C-375/95, Rec. p. I-5981); véanse en particular los apartados 3 a 5, 21 a 23, 28, 29, 40 y 43 a 47.

6 – Véase también la sentencia de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, Rec. p. I-4085), apartado 34.

7 – Sentencia de 22 de febrero de 2001 (C-393/98, Rec. p. I-1327); véanse en particular los apartados 7, 24 a 26, 28 a 30 y 37.

8 – Sentencia de 19 de septiembre de 2002 (C-101/00, Rec. p. I-7487); véanse en particular los apartados 5, 6, 57, 60, 61, 78 a 80 y 85 a 89.

9 – Sentencia de 29 de abril de 2004 (C-387/01, Rec. p. I-4981); véanse en particular los apartados 23, 40, 65 a 81, 86 y 87.

10 – A saber, el «consumo de carburante en litros» –presumiblemente por 100 km–«reducido en tres litros (dos litros, en el caso de los vehículos con motores diesel), utilizándose como base el consumo total con arreglo al ciclo de prueba del MVEG [Motor Vehicle Emissions Group (grupo de trabajo sobre las emisiones de los vehículos a motor)], en el sentido de la Directiva 80/1268, en la versión resultante de la Directiva 93/116». Por tanto, cuando el consumo medio no superaba 2 o 3 litros, según el caso, no se devengaba el impuesto.

11 – Véase también la sentencia de 15 de marzo de 1983, Comisión/Italia (319/81, Rec. p. 601), apartado 17.

12 – Véase también la sentencia de 4 de marzo de 1986, Comisión/Dinamarca (106/84, Rec. p. 833), apartado 21.

13 – Pueden ser aplicables a otros tipos de vehículos diferentes disposiciones, de las que no se trata en el presente asunto. En lo sucesivo, utilizaré sin embargo el término «vehículo» para designar sólo un «automóvil de turismo o autocaravana» gravado por el impuesto de matriculación.

14 – Es decir, de gasolina o de gasóleo.

15 – Existe una clasificación mediante un baremo de 1 a 10, al parecer basado en esencia en las emisiones de gases o de ruido. Una puntuación más alta en el baremo corresponde a un mejor funcionamiento bajo criterios medioambientales. El impuesto de matriculación sólo tiene en cuenta si la puntuación es inferior a 5 (a la que se atribuye un tipo de gravamen superior), o igual o superior a 5 (con un tipo de gravamen inferior).

16 – Mediante la Ley CXIX de 2005, artículo 53 y anexo 13, Parte II.

17 – Ley XII de 2004.

18 – Sentencia de 9 de marzo de 1978, Amministrazione delle finanze dello Stato/Simmenthal (106/77, Rec. p. 629), apartado 21.

19 – Sentencia de 22 de noviembre de 2005 (C-144/04, Rec. p. 9981), apartado 77. Dicho asunto versaba sobre la discriminación por razón de la edad, pero la doctrina de la sentencia Simmenthal

también se ha reafirmado en relación con tributos percibidos con infracción del Derecho comunitario. Véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de octubre de 1998, IN. CO. GE. '90 y otros (C?10/97 a C?22/97, Rec. p. I?6307), apartados 20 y 21.

20 – Como se reconoció por vez primera hace 40 años en la sentencia de 16 de junio de 1966, Lütticke (57/65, Rec. p. 205), pp. 210 a 212.

21 – Como el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C?343/90, Rec. p. I?4673), apartado 49 y punto 1 del fallo, el hecho de que ciertos elementos o ciertas modalidades de aplicación de un régimen de tributos internos sean discriminatorios, y estén por ello prohibidos por el artículo 90 CE, no significa que deba considerarse necesariamente incompatible con dicho artículo todo el régimen fiscal del que formen parte. (Dicho asunto también se refería al impuesto portugués controvertido en los asuntos Nunes Tadeu y Gomes Valente, pero no es relevante respecto a la cuestión del trato de los vehículos usados importados de otros Estados miembros comparados con los ya matriculados en Portugal.)

22 – Compárese con la sentencia de 14 de diciembre de 1995, Van Schijndel y Van Veen (C?430/93 y C?431/93, Rec. p. I?4705).

23 – Véase la sentencia de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck (C?312/93, Rec. p. I?4599), apartado 21, de la que parece deducirse que el Derecho comunitario impedirá en ocasiones la aplicación de tales disposiciones.

24 – Como el Gobierno húngaro señala, si se gravaran con un impuesto nuevo los vehículos ya puestos en circulación, que ya han soportado otro impuesto, se produciría una doble imposición retroactiva.

25 – Como un hecho de la realidad económica, los vehículos usados importados en Hungría poco después de la sustitución del impuesto sobre el consumo por el impuesto de matriculación competían con los vehículos usados ya matriculados en Hungría cuyo valor incorporaba el impuesto sobre el consumo residual. Una situación similar se produce cuando el tipo de gravamen se modifica. En esas situaciones puede existir una diferencia transitoria *de facto* entre el tipo de gravamen soportado por un vehículo usado anteriormente matriculado en Hungría y por otro vehículo matriculado posteriormente en ese país. No obstante, tales diferencias son inevitables cuando los Estados miembros ejercen su competencia fiscal para ajustar sus sistemas tributarios en esas materias. Dada esa competencia, el test en el Derecho comunitario tiene que ser si cada sucesivo (tipo de) gravamen es en sí discriminatorio, y no si puede originar diferencias transitorias de trato a raíz de una modificación del sistema.

26 – Sentencia de 2 de abril de 1998 (C?213/96, Rec. p. I?1777), apartado 30.

27 – Como se ha resumido en los puntos 4 y ss.

28 – Por tomar como ejemplo el período transcurrido desde el establecimiento del impuesto de matriculación hasta la adopción de la escala de reducciones.

29 – Directiva de 18 de septiembre de 2000 (DO L 269, p. 34).

30 – COM(2005) 261 final, de 5 de julio de 2005.

31 – Citada en la nota 26, apartado 31.

32 – Véanse el punto 7 y ss., y el punto 14 y ss.

33 – Citado en la nota 5; véanse en particular los apartados 12 y ss.

34 – Véase el punto 15.

35 – Véase el punto 19.

36 – Citada en la nota 30.

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

38 – Sentencia de 27 de abril de 2006, Richards (C-423/04, Rec. p. I-0000), apartados 40 a 42.

39 – Véanse mis conclusiones de 22 de junio de 2006 en el asunto C-228/05, Stradasfalti, puntos 87 a 89, donde expreso dudas sobre la formulación más adecuada de este criterio.

40 – Véanse las referencias a las sentencias Gomes Valente y Tulliasiamies en el punto 71.