CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 28 de febrero de 1999 *

1. En el presente asunto, se pide una vez más al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de determinados aspectos del sistema francés del impuesto de circulación.

2. Este asunto se refiere tanto a la relación existente entre los coeficientes correspondientes a los diferentes tramos impositivos como al método de determinación de la potencia fiscal. El Sr. Tarantik, demandante en el procedimiento principal, sostiene que el coeficiente de progresividad entre, por una parte, los tres tramos superiores, que corresponden a vehículos de más de 18 CV, en la práctica todos ellos importados, y el tramo correspondiente a los vehículos de 15-16 CV, la mayoría de los cuales son de fabricación nacional, da lugar a una discriminación contraria al artículo 95 del Tratado CE. El coeficiente de progresividad es el factor de progresión entre un tramo impositivo y el siguiente; equivale a la proporción entre el coeficiente multiplicador de un tramo fiscal y el coeficiente multiplicador del tramo inmediatamente inferior. Además, el Sr. Tarantik sostiene fundamentalmente que el método utilizado para determinar la potencia fiscal de su Jaguar es contrario al artículo 95 del Tratado. Dicho método se establece en una circular administrativa que se remonta a 1956, que se aplica en determinados casos excepcionales y difiere del método ordinario establecido en una circular administrativa de 1977.

3. Antes de entrar en la descripción de los hechos del presente asunto, resumiré la legislación francesa pertinente. Debo señalar —y volveré sobre este punto más adelante— que, puesto que la resolución de remisión no contiene prácticamente ninguna información sobre el contenido o el funcionamiento de las normas nacionales sobre el impuesto de circulación, la descripción que sigue está extraída prácticamente en su totalidad de la anterior jurisprudencia de este Tribunal [1] y de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal.

Normativa nacional

4. En los puntos C a J del artículo 1.599 del code général des impôts (Código General Tributario) se establecen las disposiciones básicas que regulan el impuesto de circulación de cuota variable. La estructura del impuesto se determina a nivel nacional, pero su percepción incumbe a cada département. A todos los modelos de vehículos comercializados en Francia se les asigna una «potencia fiscal» calculada mediante una compleja fórmula a la que volveré a referirme. Las potencias fiscales se distribuyen en tramos que contienen, cada uno de ellos, dos o tres valores. A nivel nacional se asigna un coeficiente a cada tramo impositivo. En cada département, sus autoridades fijan anualmente un tipo impositivo

* Lengua original: inglés.

1 — En particular, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Casarin (C-113/94, Rec. p. I-4203), y de 18 de diciembre de 1997, Tabouillot (C-284/96, Rec. p. I-7471), donde pueden encontrarse más detalles sobre la normativa nacional.

básico. Para determinar la cuota líquida del impuesto de cuota variable en los correspondientes tramos impositivos, se multiplica por los coeficientes el impuesto básico de este modo establecido. Así pues, la cuota líquida del impuesto relativa a un determinado vehículo puede variar de un département a otro, pero la estructura del impuesto se determina a nivel nacional y es la misma en todo el país.

5. Dos circulares administrativas sucesivas regulan el método de cálculo de la potencia fiscal de los automóviles particulares: la circular de 28 de diciembre de 1956 y la circular nº 77-191, de 23 de diciembre de 1977. Ambas fueron objeto de convalidación legislativa, con efecto retroactivo, con arreglo al artículo 35 del texto corregido de la Ley de Presupuestos Generales para 1993. [2]

6. La fórmula de cálculo de la potencia fiscal establecida en la circular de 1956 es $P = K\ n\ D^2\ L\ \omega$. P designa la potencia administrativa; n es el número de cilindros; D es el diámetro del cilindro en centímetros; L el recorrido del pistón en centímetros; ω la velocidad de rotación en revoluciones por segundo, y K es un coeficiente numérico. [3] El Sr. Tarantik, el Gobierno francés y la Comisión están de acuerdo en que el resultado de la aplicación de esta fórmula a los vehículos varía exclusivamente en función de la cilindrada del motor.

7. El 1 de enero de 1978, entró en vigor una nueva fórmula, que tiene su origen en la circular de 1977. Según dicha fórmula $P = m\ (0{,}0458 \times C/K)^{1{,}48}$, donde P designa la potencia fiscal; m toma el valor 1 para la gasolina y 0,7 para el gasóleo; C es la cilindrada del motor expresada en centímetros cúbicos, y K es un parámetro que expresa la transmisión del movimiento y se obtiene calculando «la media aritmética ponderada de las velocidades expresadas en kilómetros por hora que teóricamente puede alcanzar el automóvil a un régimen de mil revoluciones por minuto en cada una de las relaciones de la caja de cambios en posición de marcha, excluida la marcha atrás». La nueva fórmula pretendía contrarrestar el efecto percibido de la fórmula que figuraba en la circular de 1956, que dependía directamente de la cilindrada, favoreciendo a los automóviles con motores más silenciosos y un consumo óptimo. Así pues, la fórmula estaba concebida para obtener una potencia fiscal que reflejara mejor las características intrínsecas en materia de consumo de carburante por kilómetro del automóvil e incentivara los esfuerzos para reducir dicho consumo. [4]

8. Inicialmente, la circular de 1977 se aplicaba a la mayor parte de los auto-

2 — Ley nº 93-859, de 22 de junio de 1993; *Journal officiel de la République française* de 23 de junio de 1993, p. 8815. El texto de todas las circulares mencionadas figura como Anexo de la Ley.

3 — Esta fórmula, establecida en la circular original de 1956, se aplica a los vehículos con pistones alternos. Una modificación de la circular de 1956 efectuada mediante la circular nº 73-168, de 19 de septiembre de 1973, insertó una fórmula diferente aplicable a los vehículos con pistones de rotación.

4 — Véanse los párrafos segundo y tercero de la circular de 1977.

móviles particulares[5] homologados por modelo a partir del 1 de enero de 1978. Por «homologación por modelo» se entiende la homologación otorgada a un modelo a solicitud del fabricante; en cambio, los modelos no comercializados en Francia por el fabricante deben ser objeto de una homologación individual. Mediante la circular nº 87-56, de 24 de junio de 1987, se amplió el ámbito de aplicación de la circular de 1977 a los automóviles particulares homologados individualmente que se ajustaran a un modelo homologado o que se consideraran equivalentes, desde el punto de vista del cálculo de la potencia fiscal, a un modelo homologado cuya potencia fiscal hubiera sido calculado de conformidad con la circular de 1977. El resto de los vehículos quedaban sujetos a las disposiciones de la circular de 1956.

9. Así pues, aparentemente desde el 1 de enero de 1978 coexisten en Francia dos métodos diferentes de cálculo de la potencia fiscal. Al parecer, la gran mayoría de vehículos homologados en Francia están sujetos a la fórmula establecida por la circular de 1977. Sin embargo, la fórmula establecida en la circular de 1956 sigue aplicándose a:

— automóviles particulares homologados por modelo o individualmente antes del 1 de enero de 1978;

— automóviles particulares homologados individualmente antes del 24 de junio de 1987;

— automóviles particulares presentados individualmente para la homologación con posterioridad al 24 de junio de 1987 que ni se ajusten ni se consideren equivalentes, desde el punto de vista del cálculo de la potencia fiscal, a un modelo homologado cuya potencia fiscal se hubiera calculado de conformidad con la circular de 1977;

— automóviles particulares importados por modelo a partir del 1 de enero de 1978, cuando se hubiera homologado un modelo comparable con anterioridad al 1 de enero de 1978;

— automóviles particulares cuyas especificaciones (número de plazas, tipo de motor o tipo de transmisión) no se ajusten a las contempladas en la circular de 1977.[6] Esta categoría comprende los automóviles con caja de cambios manual de más de cinco marchas y los automóviles con caja de cambios automática de más de cuatro marchas. Así pues, los automóviles de seis marchas recientemente desarrollados, por ejemplo, están sujetos a la circular de 1956. En la vista, la Comisión afirmó que la mayoría de dichos automóviles son importados y que está estudiando iniciar un procedimiento

5 — «Automóviles particulares de menos de nueve plazas, equipados con motores térmicos de combustión interna que funcionan según un ciclo de cuatro tiempos y con una transmisión de uno de los modelos descritos en el Anexo».

6 — Véase la nota 5 *supra*.

con arreglo al artículo 169 contra Francia en relación con este aspecto del impuesto de circulación.

10. Los criterios en función de los cuales las autoridades administrativas determinan si los automóviles homologados individualmente se ajustan o se consideran equivalentes a un modelo homologado no están definidos.

11. Según la Comisión, la aplicación de la circular de 1977 produce como resultado, por regla general, una potencia fiscal inferior en aproximadamente 2 CV a la que se obtiene aplicando la circular de 1956. La incidencia de dicha diferencia es particularmente acusada en el caso de los vehículos cuya potencia fiscal se encuentra entre 21 y 22 CV con arreglo a la circular de 1977 y por encima de los 23 CV con arreglo a la circular de 1956. La potencia fiscal del Jaguar del Sr. Tarantik es de 24 CV con arreglo a la circular de 1956 y sería de 22 CV con arreglo a la circular de 1977. La cuota líquida del impuesto de circulación que debe abonar el Sr. Tarantik es un 50 % más elevada que la cuota que resultaría si su automóvil tuviera una potencia fiscal de 22 CV. Además, según la Comisión —que no fue contradicha sobre este particular— las primas del seguro de automóviles se calculan en función de la potencia fiscal del automóvil.

12. Cabe señalar que la circular nº 98/58, de 3 de julio de 1998, regula la determinación de la potencia fiscal de los vehículos nuevos vendidos a partir del 1 de julio de 1998. El nuevo cálculo se basa en dos variables: la potencia del motor expresada en kilovatios y las emisiones de dióxido de carbono expresadas en gramos por kilómetro. De este modo, la ecuación no tiene en cuenta la cilindrada, la transmisión ni el tipo de carburante.

Hechos y procedimiento principal

13. El Sr. Tarantik es propietario de un vehículo de marca Jaguar, con una potencia fiscal de 24 CV, puesto en circulación por vez primera el 11 de abril de 1979. En febrero de 1996, fue denunciado por la policía por no exhibir en su vehículo el distintivo fiscal acreditativo del pago del impuesto de circulación correspondiente a 1995/1996. En mayo de 1996, el receveur principal de Bussy Saint-Georges notificó al Sr. Tarantik un requerimiento de pago por importe de 19.325 FF, a saber, 6.569 FF en concepto de cuota del impuesto y 12.756 FF en concepto de multas y recargos. Tras haber solicitado sin éxito que se le eximiera del pago de tales tributos, alegando que el impuesto era contrario al artículo 95 del Tratado, el Sr. Tarantik interpuso ante el tribunal de grande instance de Meaux un recurso dirigido contra el directeur des services fiscaux del département de Seine-et-Marne, en el que solicitaba la revocación del requerimiento de pago y el pago de intereses de mora, además de una cantidad de 7.000 FF de conformidad con el artículo 700 del nou-

veau code de procédure civile (nuevo Código de Procedimiento Civil). [7]

14. Ante el tribunal de grande instance de Meaux, el Sr. Tarantik impugnó la legalidad del impuesto de circulación de cuota variable, alegando que este Tribunal de Justicia lo había declarado ilegal en varias ocasiones. Sostuvo que, a pesar de las sucesivas modificaciones introducidas en la misma, la legislación fiscal continuaba siendo discriminatoria.

15. En consecuencia, el tribunal de grande instance de Meaux planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«Considerando la fecha de autorización del vehículo Jaguar del demandante, de una potencia fiscal de 24 CV, con matrícula 197 AT 77, y puesto en circulación el 11 de abril de 1979, y habida cuenta de las representaciones gráficas y evoluciones de la tributación presentadas por el demandante, por una parte, y de las observaciones de la Administración de Hacienda francesa, por otra, ¿se ajusta el sistema de tributación aplicado a criterios objetivos exentos de todo efecto discriminatorio prohibido por el artículo 95 del Tratado CEE?, y, en particular:

— ¿es o no discriminatorio el coeficiente de progresividad existente entre el tramo impositivo en el que se incluye un vehículo importado de más de 18 CV y el tramo en el que se incluye un vehículo similar de 15-16 CV?

— las circulares de 28 de diciembre de 1956, de 23 de diciembre de 1977, de 24 de junio de 1987, de 12 de enero de 1988 y de 20 de septiembre de 1991, convalidadas retroactivamente por el artículo 35 de la Ley modificada de Presupuestos, de 22 de junio de 1993, ¿tienen por efecto convertir el impuesto en discriminatorio en detrimento de los propietarios de un vehículo no homologado en Francia, es decir, autorizado con carácter individual?

— en caso de respuesta afirmativa, ¿puede el propietario de un vehículo tipo de una potencia superior a 100 kW invocar lo anterior para mantener, sobre la base de principios generales del Derecho comunitario, tales como la igualdad ante las cargas públicas, y de las disposiciones del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de sus Protocolos, que el impuesto es contrario a Derecho por ser discriminatorio y no equitativo?»

16. Los hechos descritos en la resolución de remisión son sumamente escuetos; además, presentan incoherencias y errores manifies-

7 — En virtud del cual un órgano jurisdiccional puede ordenar el pago de una determinada cantidad cuando estime injusto que una parte haya incurrido en gastos no cubiertos por la decisión sobre las costas.

tos, algunos de los cuales ya han sido resueltos o subsanados mediante las observaciones escritas y las respuestas a las preguntas escritas formuladas al Sr. Tarantik. Los siguientes puntos, sacados de dichas fuentes, complementan la descripción de los hechos que se hace en la resolución de remisión.

17. De la respuesta a una pregunta escrita formulada al Sr. Tarantik por el Tribunal se deduce que la potencia fiscal de su vehículo fue calculada con arreglo a la circular de 1956 y no, como se afirma por dos veces en la resolución de remisión, con arreglo a la circular de 1977. El Gobierno francés ha mostrado su acuerdo sobre este particular.

18. Según el Gobierno francés, el Jaguar del Sr. Tarantik es un automóvil del modelo XJ6, tipo 4L2, cuya fabricación se inició en 1968 y cuya homologación por modelo en Francia tuvo lugar en enero de 1969. En abril de 1974, junio de 1975, noviembre de 1976 y, según el Sr. Tarantik, octubre de 1978, se otorgaron homologaciones por modelo complementarias con el fin de incorporar sucesivas modificaciones introducidas en el modelo. El automóvil del Sr. Tarantik era de la Serie 2, cuya fabricación se inició en 1973, y que fue objeto de la homologación por modelo complementaria de noviembre de 1976. Por aquel entonces, la potencia fiscal de todos los vehículos se calculaba aplicando la circular de 1956.

19. Así pues, parece ser, y así lo confirmó el Sr. Tarantik en su respuesta a una pregunta escrita formulada por este Tribunal, que el vehículo del Sr. Tarantik obtuvo una homologación por modelo, y no, como parece deducirse de la segunda subcuestión del órgano jurisdiccional nacional, una homologación individual.

Admisibilidad

20. En sus observaciones escritas, el Gobierno francés discutió la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. Alega, fundamentalmente, que la resolución de remisión no proporciona suficiente información. La resolución no menciona ni el modelo Jaguar de que se trata ni la fecha o el método de homologación. No expone el complejo método de determinación de la potencia fiscal ni con arreglo a la circular de 1956 ni con arreglo a la circular de 1977, ni indica en qué casos debe aplicarse cada método; todo lo que hace es afirmar incorrectamente que al Sr. Tarantik se le aplicó la circular de 1977. En consecuencia, el Gobierno francés alega que la segunda subcuestión del órgano jurisdiccional nacional es demasiado general y carece de pertinencia a efectos del litigio de que conoce, y que la resolución de remisión no permite que otros Estados miembros u otras partes interesadas presenten observaciones de conformidad con el artículo 20 del Estatuto del Tribunal de Justicia.

21. Coincido con la opinión del Gobierno francés según la cual la resolución de

remisión no proporciona suficiente información como para permitir a este Tribunal de Justicia dar una respuesta a las cuestiones planteadas sobre la base únicamente de dicha resolución.

22. Es jurisprudencia consolidada que, para dar una interpretación del Derecho comunitario que sea útil para el órgano jurisdiccional nacional, es necesario que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho sobre los que se basan tales cuestiones. [8] El Tribunal ha señalado que la necesidad de una información adecuada es particularmente acusada en el ámbito del Derecho de la competencia, que se caracteriza por complejas situaciones de hecho y de Derecho. [9] En mi opinión, esta exigencia reviste asimismo una especial relevancia en los asuntos relativos a cuestiones fiscales, en los que la legislación nacional puede ser sumamente compleja y es probable que sea imposible apreciar todas las implicaciones de un aspecto del sistema sin contar con información completa sobre el funcionamiento del sistema en su conjunto.

23. En el presente asunto, no se cumple ese requisito, puesto que en la resolución de remisión faltan varios elementos de información básica. La resolución no indica el modelo del vehículo del Sr. Tarantik, el procedimiento para su homologación en Francia ni cómo se calculó su potencia fiscal. No se expone en absoluto la normativa nacional pertinente: no se describen las dos fórmulas existentes para calcular la potencia fiscal ni se explica en qué circunstancias exactas se aplica la fórmula establecida en la circular de 1956. Además, como se ha indicado, la resolución de remisión contiene varias afirmaciones de hecho inexactas respecto de elementos esenciales para una comprensión del método mediante el que se determinó la potencia fiscal de que se trata. La resolución no explica el efecto de la normativa nacional sobre la tributación de los vehículos de motor importados de otros Estados miembros. De ello se deduce que el órgano jurisdiccional remitente no ha explicado por qué el presente asunto plantea una cuestión relativa a la compatibilidad de la normativa francesa con el artículo 95 del Tratado. Por último, en la resolución de remisión no se señala en qué medida la sentencia del Tribunal de Justicia podría ser pertinente con respecto al litigio principal: si la aplicación de la circular de 1956 fuera contraria al Derecho comunitario, ¿implicaría ello que debería aplicarse la circular de 1977 y, en tal caso, implicaría un nivel diferente de tributación? Todas ellas pueden ser, a mi entender, buenas razones para considerar que procede declarar la inadmisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial. Cabe señalar que esto fue lo que hizo el Tribunal de Justicia en unas circunstancias muy similares en el asunto Bresle. [10]

8 — Véanse, en particular, la sentencia de 26 de enero de 1993, Telemarsicabruzzo y otros (asuntos acumulados C-320/90, C-321/90 y C-322/90, Rec. p. I-393), apartado 6; los autos de 19 de marzo de 1993, Banchero (C-157/92, Rec. p. I-1085), apartado 9; de 9 de agosto de 1994, La Pyramide (C-378/93, Rec. p. I-3999), apartado 14; de 23 de marzo de 1995, Saddik (C-458/93, Rec. p. I-511), apartado 12, y de 2 de febrero de 1996, Bresle (C-257/95, Rec. p. I-233), apartado 16.

9 — Sentencia Telemarsicabruzzo y otros, citada en la nota 8 *supra*, apartado 7, y auto Banchero, citado en la nota 8 *supra*, apartado 5.

10 — Citado en la nota 8 *supra*.

24. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha admitido que la exigencia de que el órgano jurisdiccional defina el contexto fáctico y el régimen normativo es menos imperativa cuando las cuestiones se refieren a puntos técnicos precisos y permiten al Tribunal de Justicia dar una respuesta eficaz aunque el órgano jurisdiccional nacional no haya presentado de forma exhaustiva la situación fáctica y jurídica.[11] En el presente asunto, puede deducirse gran cantidad de información de la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, de las observaciones del Sr. Tarantik, el Gobierno francés y la Comisión y de las respuestas del Sr. Tarantik a las preguntas escritas formuladas por el Tribunal. En la medida en que las cuestiones del órgano jurisdiccional nacional puedan reformularse de tal modo que den lugar a respuestas que permitan a dicho órgano jurisdiccional resolver el litigio de que conoce, puede ser procedente que el Tribunal de Justicia responda a las cuestiones planteadas pese a la manifiesta inadecuación de la resolución de remisión.

25. Evidentemente, dicho planteamiento no resuelve el problema de que otros Estados miembros u otras partes interesadas no han podido presentar observaciones basadas en una resolución de remisión completa e informativa. Sin embargo, es posible que, en este asunto, dicha cuestión no sea grave, ya que, como se verá, en mi opinión las cuestiones del órgano jurisdiccional nacional, en la medida en que son pertinentes a efectos del procedimiento principal, pueden responderse sobre la base de la jurisprudencia existente.

26. Yo diría que una de las razones de la inadecuación de la resolución de remisión, y puede decirse incluso que de los problemas similares de que han adolecido una serie de resoluciones de remisión recientemente dirigidas a este Tribunal en relación con el impuesto de circulación francés,[12] puede ser que al menos algunas partes de la misma parecen haber sido redactadas en unos términos muy generales, sin tener en cuenta los hechos y las cuestiones que caracterizan el caso concreto. Por las razones anteriormente expuestas, cualquier práctica de este tipo es claramente insatisfactoria. Además, según el Gobierno francés, muchas de las acciones actualmente pendientes de resolución ante los órganos jurisdiccionales franceses, algunas de las cuales han dado lugar a peticiones de decisiones prejudiciales del Tribunal de Justicia, han sido instigadas por una asociación que está orquestando una campaña de resistencia al sistema del impuesto de circulación francés. Ahora bien, si la reacción de los órganos jurisdiccionales nacionales ante las actividades de dicha asociación consiste en dirigir al Tribunal de Justicia resoluciones de remisión e informes que no explican el caso concreto al que se refiere la resolución, se plantea la cuestión de si se está haciendo un uso adecuado del sistema de remisión prejudicial establecido en el artículo 177 del Tratado.

27. Del tenor de las observaciones escritas y orales presentadas por el Sr. Tarantik se deduce que lo que se pide al Tribunal de Justicia es que se pronuncie de forma general sobre la compatibilidad del sistema francés con el Derecho comunitario. En mi opinión, eso es algo que debería hacerse

11 — Sentencia de 3 de marzo de 1994, Vaneetveld (C-316/93, Rec. p. I-763), apartado 13, y auto Saddik, citado en la nota 8 *supra*, apartado 14.

12 — Asuntos Cherreire (C-28/98), Hirtsmann (C-29/98), Lamboley (C-231/98), Bouctot (C-232/98) y Anssens (C-325/98).

más bien en el marco del procedimiento por incumplimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado. [Según la Comisión, se ha iniciado el procedimiento precontencioso con arreglo al artículo 169 del Tratado en relación con dos categorías específicas de automóviles que siguen estando sujetas a la circular de 1956, la gran mayoría de los cuales son importados, a saber, aquellos vehículos que, como consecuencia de la introducción de nuevas tecnologías, no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la circular de 1977 (por ejemplo, los automóviles con seis marchas) y los vehículos con una potencia real superior a 100 kW, y homologados individualmente. El cálculo de la potencia fiscal de dichos vehículos sigue incluyendo un factor K sujeto a un límite máximo, de modo que, en esa medida, no se ha aplicado la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Feldain, [13] que se analiza más adelante.] En consecuencia, en estas conclusiones me centraré en las que antes he denominado las subcuestiones del órgano jurisdiccional nacional, es decir, las cuestiones específicas que plantea.

Las sentencias anteriores del Tribunal de Justicia

28. El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de dictar varias sentencias sobre la compatibilidad del sistema del impuesto de circulación francés con el artículo 95 del Tratado. En el primer asunto, Humblot, [14] se preguntó al Tribunal si era compatible con el artículo 95 del Tratado gravar con un impuesto de cuota variable los automóviles cuyo nivel de potencia es de 16 CV o inferior y, a la vez, gravar con un impuesto especial, cuyo tipo era único y considerablemente más alto, los vehículos de más de 16 CV. El Tribunal hizo, en primer lugar, la siguiente observación general referente a los sistemas progresivos del impuesto de circulación:

«[...] En el estado actual del Derecho comunitario, los Estados miembros siguen teniendo libertad para someter productos tales como los automóviles a un sistema de impuesto de circulación cuyo importe aumente progresivamente en función de un criterio objetivo, como lo es el de la potencia fiscal, que se puede determinar según diferentes modalidades». [15]

29. No obstante, el Tribunal añadió que un sistema de imposición interna de este tipo únicamente es compatible con el artículo 95 en la medida en que esté exento de todo efecto discriminatorio o protector. El Tribunal consideró que un sistema como el francés, en el que el impuesto especial era varias veces superior a la cuota máxima del impuesto progresivo que gravaba a los automóviles de una potencia de 16 CV o superior y en el que los únicos automóviles sujetos al impuesto especial eran importados, no cumplía este requisito.

30. Con el fin de cumplir dicha sentencia, el legislador francés suprimió el impuesto especial sobre los automóviles con una potencia fiscal superior a 16 CV y creó cuatro nuevos tramos impositivos, con lo que, en total, existían nueve tramos, a saber: hasta 4 CV, de 5 a 7 CV, de 8 a 9 CV, de 10 a 11 CV, de 12 a 16 CV, de 17

13 — Sentencia de 17 de septiembre de 1987 (433/85, Rec. p. 3521).

14 — Sentencia de 9 de mayo de 1985 (112/84, Rec. p. 1367).

15 — Apartado 12 de la sentencia.

a 18 CV, de 19 a 20 CV, de 21 a 22 CV y de 23 CV o más. Asimismo, fijó un coeficiente para cada tramo (1; 1,9; 4,5; 5,3; 9,4; 14,1; 21,1; 31,7, y 47,6, respectivamente).

31. En el segundo asunto, Feldain,[16] se preguntó al Tribunal de Justicia si el sistema así modificado era compatible con el artículo 95 del Tratado. Una de las cuestiones se refería a si era compatible con el artículo 95 del Tratado establecer un sistema mediante el cual la progresión de los coeficientes entre tramo y tramo, que era lineal hasta los 16 CV, se convertía en «exponencial» cuando se superaba el tramo impositivo de 12 a 16 CV, que era el último en el que figuraban vehículos de fabricación francesa. El Tribunal declaró que en la progresión de estos coeficientes no existe ninguna diferencia significativa que permita descubrir un efecto discriminatorio o protector. Sin embargo, el Tribunal consideró que el sistema impositivo era discriminatorio en dos aspectos.

32. En primer lugar, la estructuración de los tramos impositivos tenía como consecuencia que los automóviles de fabricación francesa de gama alta estuvieran comprendidos en el tramo impositivo de 12 a 16 CV, y que en los tramos impositivos superiores a 16 CV únicamente figurasen vehículos de otros Estados miembros. Dado que el tramo impositivo de 12 a 16 CV era muy amplio (el único que abarcaba cinco potencias fiscales, en tanto que los demás abarcaban dos o tres potencias fiscales), los vehículos de fabricación francesa de gama alta podían eludir la progresión normal del impuesto.

33. En segundo lugar, la modalidad de determinación de la propia potencia fiscal, establecida mediante la circular de 1977, no era objetiva y favorecía a los vehículos de fabricación francesa. Dicha modalidad se expresaba en la fórmula $P = m (0{,}0458 \times C/K)^{1,48}$. Como se ha explicado anteriormente, en esta fórmula P designa la potencia fiscal, m toma el valor 1 para la gasolina y 0,7 para el gasóleo, y C es la cilindrada del motor expresada en centímetros cúbicos. La cilindrada se dividía por un factor, denominado factor K, que es igual a la media aritmética de las velocidades que teóricamente puede alcanzar el automóvil de que se trata, a mil revoluciones por minuto, en cada una de las relaciones de la caja de cambios. Sin embargo, en la versión de la circular de 1977 considerada por el Tribunal de Justicia, el factor K estaba sujeto a un límite máximo de 21 para los vehículos de potencia real superior a 100 kW.

34. El Tribunal declaró que, al limitar el factor K del modo antes expuesto, la normativa que se cuestionaba tenía como efecto asignar potencias fiscales superiores a 16 CV a los automóviles con caja de cambios manual cuya cilindrada sea superior a 3.109,7 cm^3, con independencia de cualesquiera otras características que presentaran con respecto al consumo de carburante. Además, cuando el factor K estaba limitado, únicamente la cilindrada determinaba la potencia fiscal. Como la cilindrada se elevaba al exponente 1,48, todo aumento de la cilindrada tenía como efecto incluir a estos automóviles en los tramos impositivos más elevados.

16 — Citado en la nota 13 *supra*.

35. Asimismo, el Tribunal concluyó que ningún automóvil de fabricación francesa tenía cilindrada superior a 3.109,7 cm^3. En consecuencia, la limitación del factor K a 21 tenía como efecto que únicamente se incluyeran en los tramos impositivos superiores automóviles importados, siendo así que, sin la referida limitación, a estos automóviles se les atribuirían potencias fiscales inferiores. Semejante limitación no se justificaba por consideraciones relativas al consumo de carburante. A este respecto, no existía ninguna diferencia notable entre los automóviles a los que afectaba la limitación del factor K y otros automóviles comparables que no estaban afectados por ella. Por consiguiente, el Tribunal declaró que esta modalidad de determinación de la potencia fiscal no presentaba carácter objetivo y conducía a favorecer a los automóviles de fabricación francesa.

36. En el tercer asunto, Seguela, [17] el Tribunal de Justicia llegó a las mismas conclusiones que en el asunto Feldain.

37. El legislador francés adoptó una nueva legislación para cumplir la sentencia Feldain, dividiendo en dos el antiguo tramo impositivo de 12 a 16 CV, con lo que se establecieron un total de 10 tramos impositivos, en lugar de 9. Por consiguiente, actualmente existe un tramo de 12 a 14 CV y otro de 15 a 16 CV. Además, la circular nº 88-04, de 12 de enero de 1988, modificó el método de determinación de la potencia fiscal establecido en la circular de 1977, eliminando el límite máximo del factor K.

17 — Sentencia de 28 de abril de 1988 (asuntos acumulados 76/87, 86/87 a 89/87 y 149/87, Rec. p. 2397).

38. En la sentencia Deville, [18] el Tribunal se pronunció sobre la legalidad de la fijación de plazos nacionales para la presentación de reclamaciones de devolución de la parte del impuesto de circulación que el Tribunal declaró ilegal en los asuntos Humblot y Feldain. El 20 de septiembre de 1991, se adoptó la circular nº 91/71, en la que se enumeraban los vehículos cuyos propietarios podían obtener la rectificación de su potencia fiscal a la luz de dichas sentencias. Dicha circular permite a los propietarios de vehículos cuya potencia fiscal fuera calculada con arreglo a los aspectos de la circular de 1977 declarados ilegales por el Tribunal de Justicia obtener la rectificación de la potencia fiscal de sus vehículos. La aplicación de la circular de 1991 se limita a los vehículos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la circular de 1977 que obtuvieran la homologación por modelo a partir del 1 de enero de 1978. [19] En ella, se establece expresamente que no se aplica a los vehículos cuya potencia fiscal fuera calculada con arreglo a la circular de 1956. [20]

39. Posteriormente, el Tribunal de Justicia volvió a abordar la cuestión del impuesto de circulación de cuota variable francés en el asunto Casarin. [21] En efecto, en aquel asunto se le preguntó si el hecho de que el coeficiente de progresividad [22] para los tramos impositivos superiores a 18 CV, que correspondían únicamente a vehículos importados de otros Estados miembros, fuera más elevado que el coeficiente fijado para los tramos impositivos que van del de

18 — Sentencia de 29 de junio de 1988 (240/87, Rec. p. 3513).
19 — Anexo II de la circular de 1991.
20 — Anexo I de la circular de 1991.
21 — Citado en la nota 1 *supra*.
22 — Véase el punto 2 *supra*.

12-14 CV al de 17-18 CV, que incluían tanto automóviles importados como automóviles de producción nacional, era contrario al artículo 95 del Tratado.

40. El Tribunal observó que la cuestión de si el aumento de coeficiente de progresividad más allá del límite de los 18 CV producía un efecto discriminatorio o protector dependía de si dicho aumento podía impulsar a los consumidores a renunciar a la compra de automóviles de una potencia fiscal superior a 18 CV, todos ellos de fabricación extranjera, en provecho de los automóviles de fabricación nacional. Si efectivamente el aumento del coeficiente aplicado a los automóviles de una potencia fiscal superior a 18 CV impulsaba a algunos consumidores a renunciar a la compra de estos automóviles, dichos consumidores elegirían un modelo del tramo impositivo inmediatamente inferior, el de 17-18 CV, o incluso un modelo del tramo de 15-16 CV. Ahora bien, los tramos impositivos de 15-16 CV y 17-18 CV comprendían tanto automóviles importados como automóviles de fabricación nacional. En el tramo de 17-18 CV, casi todos los automóviles eran de fabricación extranjera, ya que la cuota de mercado de los fabricantes nacionales era únicamente de alrededor de un 5 % del total de vehículos vendidos en ese tramo. En el tramo de 15-16 CV, la mayoría de los automóviles eran de fabricación nacional; sin embargo, los consumidores podían elegir en ese tramo entre un amplio abanico de vehículos importados, y los coeficientes de progresividad correspondientes a los tramos de 15-16 CV y de 17-18 CV eran idénticos en números redondos, de modo que los consumidores que buscaban un automóvil de gama alta no se veían incitados por esta razón a adquirir un automóvil comprendido en el tramo de 15-16 CV. Con esto, el Tribunal de Justicia se refería al hecho de que el coeficiente de progresividad entre los tramos de 12-14 CV a 15-16 CV (1,22) era casi el mismo al existente entre el tramo de 15-16 CV y el de 17-18 CV (1,23).

41. En consecuencia, el Tribunal concluyó que el artículo 95 del Tratado no se opone a un sistema como éste, siempre y cuando no produzca el efecto de favorecer la venta de vehículos de fabricación nacional en relación con la de vehículos importados de otros Estados miembros.

42. En aquel asunto, el Tribunal no consideró el método de determinación de la potencia fiscal de los automóviles.

Primera cuestión: los coeficientes de progresividad

43. Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si el coeficiente de progresividad entre el

tramo impositivo correspondiente a un vehículo importado de más de 18 CV y el tramo impositivo correspondiente a un vehículo similar de 15-16 CV es compatible con el artículo 95 del Tratado. Por tanto, la cuestión se refiere a la relación entre los coeficientes, es decir, al modo en que se establece la progresión entre un coeficiente y el siguiente. Dicha relación se expresa por medio de un factor que, multiplicado por el coeficiente de un tramo impositivo concreto, produce como resultado el coeficiente del siguiente tramo.

44. Los coeficientes correspondientes a los tramos impositivos a partir de 12 CV son los siguientes:

Tramos	Coeficiente
12-14 CV	9,4
15-16 CV	11,5
17-18 CV	14,1
19-20 CV	21,1
21-22 CV	31,7
a partir de 23 CV	47,6

45. Los factores de progresión de los coeficientes de los tramos impositivos a partir de 12 CV son los siguientes:

Tramos	Factor de progresión
de 12-14 CV a 15-16 CV	1,22
de 15-16 CV a 17-18 CV	1,23
de 17-18 CV a 19-20 CV	1,50
de 19-20 CV a 21-22 CV	1,50
de 21-22 CV a 23 CV y más	1,50

46. El Sr. Tarantik observa que, puesto que efectivamente el Tribunal de Justicia concluyó en el asunto Casarin que el nivel del impuesto que grava los vehículos con una potencia fiscal igual o superior a 23 CV podía incitar a los consumidores a comprar vehículos nacionales de los tramos impositivos de 17-18 CV o de 15-16 CV, en la medida en que estos últimos satisficieran sus exigencias mínimas en materia de prestaciones, dimensiones y comodidad,[23] en el presente caso era necesario plantear al Tribunal la cuestión de si el factor de progresión entre, por un lado, los vehículos de 19 CV o más (todos los cuales son importados) y, por otro, los vehículos de 15-16 CV (la mayoría de los cuales son de fabricación nacional) era discriminatorio. El Sr. Tarantik afirma que, en la práctica, los vehículos de más de 23 CV pueden presentar las mismas características técnicas que los vehículos de 15-16 CV, dado que, en particular, su potencia real, su precio y su rendimiento son en líneas generales comparables. El coeficiente de un vehículo importado de 23 o 24 CV (como el suyo) es, sin embargo, de 47,6, mientras que el de un vehículo nacional similar de 15-16 CV sería de 11,5; la cuota líquida del impuesto correspondiente al primero sería 4,13 veces superior a la correspondiente al segundo.

47. Tanto el Gobierno francés como la Comisión consideran que la primera cues-

23 — Véase el apartado 15 de la sentencia.

tión del órgano jurisdiccional nacional puede responderse remitiéndose a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Casarin, [24] en la que el Tribunal afirmó lo siguiente: [25]

«En primer lugar, es necesario precisar que un sistema impositivo no puede considerarse discriminatorio por la única razón de que en la categoría sometida a un mayor gravamen se sitúen sólo productos importados, especialmente de otros Estados miembros (sentencias de 14 de enero de 1981, Chemial Farmaceutici, 140/79, Rec. p. 1, apartado 18, y de 5 de abril de 1990, Comisión/Grecia, C-132/88, Rec. p. I-1567, apartado 18).

A fin de determinar si el aumento del coeficiente de progresividad del impuesto de cuota variable más allá del límite de los 18 CV produce un efecto discriminatorio o protector, es necesario analizar si dicho aumento puede impulsar al consumidor a renunciar a la compra de automóviles de una potencia fiscal superior a 18 CV, que son todos de fabricación extranjera, en provecho de los automóviles de fabricación nacional.

Suponiendo que el aumento del coeficiente aplicado a los automóviles de una potencia fiscal superior a 18 CV impulse, efectivamente, a algunos consumidores a renunciar a la compra de estos automóviles, dichos consumidores elegirán un modelo del tramo impositivo inmediatamente inferior, el de 17-18 CV, o incluso, como indicó el Abogado General en el punto 27 de sus conclusiones, un modelo del tramo de 15-16 CV.

Pues bien, es preciso señalar en primer lugar que los tramos impositivos de 15-16 CV y de 17-18 CV comprenden a la vez automóviles importados y automóviles de fabricación nacional. Por lo que respecta a los automóviles comprendidos en el tramo de 17-18 CV, se deduce de los autos que una gran mayoría de ellos son de fabricación extranjera y que la cuota de mercado de los fabricantes nacionales es únicamente de alrededor de un 5 % del total de vehículos vendidos en este tramo. En cuanto al tramo de 15-16 CV, procede subrayar que, aunque es cierto que la mayoría de los automóviles vendidos son de fabricación nacional, no es menos cierto que, por una parte, los consumidores pueden elegir en este tramo entre un amplio abanico de vehículos importados y que, por otra parte, como puede verse en el apartado 6 de la presente sentencia, el coeficiente de progresividad correspondiente a los tramos de 15-16 CV y de 17-18 CV es idéntico en números redondos, de modo que los consumidores que buscan un automóvil de categoría superior no se ven incitados por esta razón a adquirir un automóvil comprendido en el tramo de 15-16 CV.

Por consiguiente, no parece que, en un sistema como el que se contempla en el caso de autos, el aumento del coeficiente de progresividad pueda producir el efecto de

24 — Citado en la nota 1 *supra*.
25 — Apartados 21 a 25 de la sentencia.

favorecer la venta de vehículos de fabricación nacional.»

48. Coincido con la opinión del Gobierno francés y de la Comisión en el sentido de que, efectivamente, la primera subcuestión del órgano jurisdiccional nacional puede responderse aplicando los principios que el Tribunal estableció en la sentencia Casarin.[26] El órgano jurisdiccional nacional tendrá que determinar qué vehículos compiten con automóviles como el Jaguar del Sr. Tarantik, y analizar la proporción en ellos tanto de vehículos importados y vehículos nacionales como de los distintos tramos impositivos en los que se incluyen. Dichas apreciaciones deberían permitirle concluir si el aumento del coeficiente de progresividad favorece la venta de automóviles de fabricación nacional, en cuyo caso deberá concluir que el elemento del impuesto controvertido es contrario al artículo 95.

Segunda cuestión: el método de determinación de la potencia fiscal

49. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta si las circulares de 1956, 1977, 1987, 1988 y 1991 tienen por efecto que el impuesto discrimine contra los propietarios de vehículos no homologados por modelo en Francia. Como queda indicado, dicha cuestión parece basarse en el supuesto incorrecto de que el Jaguar del Sr. Tarantik no fue homologado por modelo en Francia. Por consiguiente, la respuesta de la cuestión tal y como ha sido formulada no puede contribuir a la resolución del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional nacional. Sin embargo, es posible reformular la cuestión a la luz de la información proporcionada en las observaciones presentadas ante este Tribunal y en las respuestas a las preguntas escritas formuladas por el Tribunal al Sr. Tarantik. Sobre esta base, supondré que el órgano jurisdiccional nacional pretendía preguntar si las normas nacionales de determinación de la potencia fiscal tienen por efecto convertir el impuesto en discriminatorio contra *i)* específicamente, los propietarios de vehículos homologados por modelo en Francia con anterioridad al 1 de enero de 1978 cuya potencia fiscal se determina con arreglo a la circular de 1956, o ii) más en general, los propietarios de vehículos cuya potencia fiscal se calcula con arreglo a la circular de 1956. Una respuesta a cualquiera de dichas cuestiones permitiría al órgano jurisdiccional nacional resolver la cuestión de que conoce, a saber, la de si el método mediante el que se determinó la potencia fiscal del automóvil del Sr. Tarantik es discriminatorio.

50. El Sr. Tarantik, tras analizar con gran detalle el sistema de determinación de la

26 — Véanse asimismo los puntos 23 a 27 (en particular, los puntos 26 y 27) de mis conclusiones en el asunto Casarin.

potencia fiscal, expone determinados aspectos del mismo que, a su juicio, son discriminatorios.

51. En primer lugar, considera el mantenimiento del límite máximo del factor K para determinados automóviles cuya potencia fiscal se calcula con arreglo a la circular de 1977. Sin embargo, la cuestión de si la circular de 1977, tal como se aplica a determinados automóviles para los cuales no se ha eliminado el límite máximo del factor K, es discriminatoria no puede resolver la cuestión de que conoce el órgano jurisdiccional nacional en el procedimiento principal, que se refiere a la determinación de la potencia fiscal del Jaguar del Sr. Tarantik, que ni se determina ni se pretende que deba determinarse con arreglo a la fórmula que figura en la circular de 1977, que incluye el límite máximo del factor K. Por tanto, esa alegación del Sr. Tarantik no puede considerarse pertinente. Como se ha señalado, la Comisión propone iniciar un procedimiento con arreglo al artículo 169 del Tratado en relación con el mantenimiento del límite máximo del factor K en determinados casos.

52. En segundo lugar, el Sr. Tarantik considera el efecto supuestamente discriminatorio de la coexistencia de varios métodos de cálculo de la potencia fiscal, el menos favorable de los cuales se aplica a los automóviles importados. Alega que los criterios para distinguir entre los dos métodos principales no son objetivos, e incrementan únicamente la cuota líquida del impuesto que recae sobre los vehículos importados.

53. El Sr. Tarantik alega que la potencia fiscal de los automóviles fabricados en Francia para su venta en el mercado nacional se ha determinado siempre con arreglo a la circular más reciente en la fecha de homologación, mientras que la de los automóviles importados se determina con arreglo a varias circulares que contienen diferentes fórmulas: el resultado es que a algunos automóviles importados se les asigna una potencia fiscal diferente de la asignada a un automóvil nacional equivalente, sin que haya ninguna razón objetiva que explique dicha distinción.

54. Además, la potencia fiscal de numerosos automóviles importados se determina aplicando la fórmula menos favorable de la circular de 1956, sin que exista ningún criterio objetivo que justifique dicha distinción. Cuando un vehículo importado similar a un vehículo nacional en términos de potencia real, precio y cualidades intrínsecas soporta un impuesto significativamente más elevado debido únicamente a que la fórmula elegida por el Estado miembro para su aplicación a todos los vehículos similares es inadecuada y no se alcanza el objetivo oficial de esta última fórmula, la cuota diferencial del impuesto que debe abonar el propietario de un automóvil

importado de más de 16 CV es manifiestamente abusiva y debería estar prohibida.

55. Por último, el criterio para determinar la cuota líquida del impuesto no es objetivo, ya que manifiestamente la elección por parte de las autoridades de diferentes fórmulas que se aplican únicamente a determinados vehículos importados puede desincentivar las importaciones y no produce efectos perfectamente neutrales. El Tribunal de Justicia ha declarado que se infringe el artículo 95 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 por parte del producto importado. [27]

56. El Gobierno francés alega que el método de determinación de la potencia fiscal del vehículo del demandante, a saber, con arreglo a la circular de 1956, es compatible con el artículo 95 del Tratado. Observa que el Tribunal ha declarado que los Estados miembros tienen derecho a aplicar un sistema impositivo progresivo basado en criterio objetivos, y que un sistema impositivo no puede considerarse discriminatorio por la única razón de que sólo se aplique a los productos importados si no existe producción nacional [28] o de que en la categoría sometida a un mayor gravamen se sitúen sólo productos importados, especialmente de otros Estados miembros, [29] y que los Estados miembros tienen libertad para someter productos como los automóviles a un sistema de impuesto de circulación cuyo importe aumente progresivamente en función de un criterio objetivo, *como es la cilindrada,* siempre que dicho sistema impositivo esté exento de cualquier efecto discriminatorio o protector. [30]

57. El Gobierno francés concluye que el método de determinación de la potencia fiscal establecido en la circular de 1956, que depende del criterio objetivo de la cilindrada y se aplica por igual a los automóviles nacionales y extranjeros, es compatible con el artículo 95 del Tratado, observando que el demandante no ha aportado ninguna prueba del efecto discriminatorio de la circular de 1956 en relación con los vehículos extranjeros, ni ha demostrado que la aplicación de la circular de 1956 induzca a los consumidores a comprar vehículos franceses con una cilindrada equivalente.

58. La Comisión se remite a mis conclusiones en el asunto Tabouillot, [31] en las que

27 — Sentencia de 17 de febrero de 1976, Rewe Zentrale (45/75, Rec. p. 181), apartado 15.

28 — Sentencia de 5 de abril de 1990, Comisión/Grecia (C-132/88, Rec. p. I-1567).

29 — Sentencia Casarin, citada en la nota 1 *supra*, apartado 21.

30 — Sentencia Casarin, citada en la nota 17 *supra* (el subrayado es del Gobierno francés).

31 — Citado en la nota 1 *supra*.

señalaba la aparente falta de transparencia en la aplicación del sistema del impuesto de circulación y subrayaba que un sistema impositivo que adolece de una falta tal de transparencia que los órganos jurisdiccionales nacionales no pueden dilucidar si es o no discriminatorio impide al contribuyente invocar el artículo 95, y sólo por ese motivo es ya contrario al artículo 95 del Tratado. [32] La Comisión considera que la respuesta a la cuestión del órgano jurisdiccional nacional puede encontrarse en dichas conclusiones, en el sentido de que la compatibilidad del sistema francés con el artículo 95 del Tratado no está garantizada en razón de la persistente y grave falta de transparencia del sistema.

59. Más concretamente, la Comisión afirma que no puede tener la certeza de que las circunstancias en las que la desventajosa fórmula de cálculo establecida en la circular de 1956 se aplica a los vehículos que fueron homologados individualmente con posterioridad al 1 de enero de 1978 son neutrales y objetivas, como exige el artículo 95 del Tratado. Eso depende de si las autoridades consideran que el vehículo se ajusta o es equivalente a un modelo homologado; el Gobierno francés no ha proporcionado detalles sobre los criterios aplicados a este respecto.

60. La Comisión observa asimismo que las autoridades francesas parecen ser extremadamente exigentes con respecto a las pruebas requeridas sobre las especificaciones técnicas de los vehículos presentados para la homologación individual necesarias para poder aplicar la fórmula de la circular de 1977; la Comisión plantea la cuestión de si dichas exigencias son realmente pertinentes en relación con el objetivo perseguido y, sobre todo, si son proporcionadas.

61. La Comisión formuló otras alegaciones relativas a la legalidad de la circular de 1977, en particular por lo que respecta al mantenimiento del límite máximo del factor K para determinadas categorías de vehículos. Dichas observaciones parecen basarse en el supuesto erróneo —enteramente comprensible a la luz de la resolución de remisión— según el cual la potencia fiscal del Jaguar del Sr. Tarantik se calculó con arreglo a la fórmula de la circular de 1977, con el factor K sujeto a un límite máximo. En consecuencia, no son pertinentes a efectos del presente asunto. Como queda indicado, la Comisión propone iniciar un procedimiento por incumplimiento en relación con ese aspecto concreto de la actual aplicación de la circular de 1977, que sin lugar a duda alguna sería un foro más apropiado para proceder a una apreciación de la legalidad de dicho elemento que una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional en

32 — Puntos 34 y 35.

un procedimiento en el que dicha cuestión no se plantea.

62. El hecho de que algunos de los argumentos de la Comisión estén basados en una interpretación errónea de los hechos que dieron origen al litigio principal ilustra perfectamente las dificultades que se derivan de la resolución de remisión en el presente asunto. En particular, hay dos cuestiones fundamentales que seguían sin estar claras al término de la fase escrita del procedimiento, a saber, la de si la potencia fiscal del automóvil del Sr. Tarantik se determinó con arreglo a la circular de 1956 o a la de 1977, y la de si dicho automóvil fue homologado individualmente o por modelo. En relación con ambas cuestiones, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional nacional planteó las cuestiones prejudiciales sobre una base incorrecta. Por consiguiente, no ha existido un adecuado intercambio de argumentos. En estas circunstancias, no considero procedente abordar con detalle la interacción entre los dos sistemas. En su lugar, me limitaré a efectuar las siguientes observaciones sobre la opacidad de la legislación nacional, que en gran medida se hacen eco de observaciones que ya efectué en mis conclusiones en el asunto Tabouillot.

63. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende claramente que la tributación progresiva es permisible siempre que sus efectos sobre los productos internos y las importaciones sean neutrales. En el caso de los vehículos de motor, este requisito de neutralidad se aplica asimismo al método de determinación de la potencia fiscal. En el supuesto de que se utilicen dos métodos distintos que tengan como consecuencia niveles diferentes de tributación, el sistema también debe ser neutral: la normativa que determina la elección del método debe basarse en criterios objetivos que no discrimen en contra de productos similares importados ni contribuyan a proteger la producción nacional.

64. No está claro en absoluto si el sistema francés se ajusta a estos requisitos; además parece que existe una grave falta de transparencia en su aplicación. El alcance de las dos circulares no es en modo alguno fácil de comprender, la relación entre los dos sistemas es compleja y oscura y no parece haber criterios objetivos para el ejercicio de la discrecionalidad que aparentemente existe a la hora de determinar si, en ciertos casos, los automóviles están sujetos a una u otra circular. El Tribunal de Justicia ha declarado que, en el caso de que exista falta de transparencia, incumbe al Estado miembro afectado probar que el sistema de que se trata no genera posibilidad alguna de ocasionar efectos discriminatorios. [33] Aunque esta afirmación se efectuó en el marco de un recurso por incumplimiento interpuesto con arreglo al artículo 169 del Tratado, claramente debe aplicarse con

33 — Sentencias de 26 de junio de 1991, Comisión/Luxemburgo (C-152/89, Rec. p. I-3141), apartado 25, y Comisión/Bélgica (C-153/89, Rec. p. I-3171), apartado 16.

carácter general. El artículo 95 del Tratado tiene efecto directo y su observancia debe poder exigirse ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Un sistema fiscal que adolece de una falta tal de transparencia que los órganos jurisdiccionales nacionales no pueden dilucidar si es o no discriminatorio impediría al contribuyente invocar el artículo 95. Sólo por ese motivo, un sistema de ese tipo ha de ser contrario al artículo 95. La eficacia de la prohibición de discriminación fiscal podría reducirse notablemente si se permitiera a un Estado miembro introducir o mantener un sistema fiscal no transparente, en especial si el impuesto, de cuota variable y progresivo, se aplica a un producto muy sensible a los impuestos, objeto de grandes volúmenes de intercambios comerciales transfronterizos, como es el caso de los automóviles.

Tercera cuestión: ¿es exigible el impuesto?

65. Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, fundamentalmente, si, en el caso de que el impuesto sea contrario al artículo 95 del Tratado, el propietario de un vehículo con una potencia fiscal superior a 100 kW puede negarse a pagar el impuesto.

66. La referencia a los vehículos con una potencia fiscal superior a 100 kW parece carecer asimismo de pertinencia en relación con el asunto de que conoce el órgano jurisdiccional nacional: el límite de los 100 kW sólo es significativo para determinados vehículos cuya potencia real lo supera, cuya potencia fiscal se calcula con arreglo a la circular de 1977 y que no están sujetos a la circular de 1991. Puesto que la potencia fiscal del vehículo del Sr. Tarantik no se calculó con arreglo a la circular de 1977, la respuesta de la cuestión tal y como ha sido formulada no puede ayudar al órgano jurisdiccional nacional a resolver el litigio de que conoce.

67. No obstante, me permito observar brevemente que de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia se desprende claramente que las cargas fiscales declaradas contrarias al artículo 95 del Tratado no pueden ser legalmente exigidas por las autoridades y, una vez pagadas, deben poder ser objeto de devolución. Las reclamaciones de devolución se rigen por la normativa nacional aplicable, siempre y cuando dicha normativa no sea menos favorable que los requisitos aplicables a las reclamaciones nacionales similares y no hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la obligación de proteger. [34]

34 — Véase, por ejemplo, la sentencia Deville/Administration des impôts, citada en la nota 18 *supra*, apartado 12.

Conclusión

68. Por las razones expuestas, resulta dudoso si efectivamente se plantean todas las cuestiones tal y como han sido formuladas por el tribunal de grande instance de Meaux. No obstante, cabe responder a las cuestiones, en su caso reformuladas, del siguiente modo:

« 1) Incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de noviembre de 1995, Casarin (C-113/94, Rec. p. I-4203), si el coeficiente de progresividad que existe entre el tramo impositivo correspondiente a un vehículo importado de más de 18 CV y el tramo impositivo correspondiente a un vehículo similar de 15-16 CV es discriminatorio y, por ende, infringe el artículo 95 del Tratado CE.

2) El artículo 95 del Tratado no se opone a la aplicación por un Estado miembro de dos modalidades de determinación de la potencia fiscal de los vehículos, siempre que la elección entre una y otra se base en criterios objetivos que no discriminen en contra de productos similares importados ni contribuyan a proteger de este modo la producción nacional. Sin embargo, cuando exista falta de transparencia en el sistema utilizado por un Estado miembro para determinar la potencia fiscal de los vehículos, incumbe a dicho Estado miembro la carga de demostrar al órgano jurisdiccional nacional que el sistema no genera posibilidad alguna de ocasionar efectos discriminatorios.

3) Las cargas fiscales declaradas contrarias al artículo 95 del Tratado no pueden ser legalmente exigidas por las autoridades y, una vez pagadas, deben poder ser objeto de devolución. Las reclamaciones de devolución se rigen por la normativa nacional aplicable, siempre y cuando dicha normativa no sea menos favorable que los requisitos aplicables a reclamaciones nacionales similares y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales tienen la obligación de proteger. »