SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 17 de julio de 2008 *

En el asunto C-426/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Polonia), mediante resolución de 27 de junio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de septiembre de 2007, en el procedimiento entre

Dariusz Krawczyński

y

Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Tizzano, M. Ilešič (Ponente), E. Levits y J.-J. Kasel, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. Krawczyński, por el Sr. W. Kłoskowski, radca prawny;

— en nombre del Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, por el Sr. W. Dziemiach, radca prawny;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación, por una parte, del artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva») y, por otra parte, del artículo 90 CE, párrafo primero.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Krawczyński y el Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku (Director de la administración de aduanas de Białystok) en relación con los impuestos especiales que se le impusieron por la venta de vehículos automóviles de segunda mano antes de su primera matriculación en Polonia.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva disponía:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Normativa nacional

4 El artículo 2 de la Ley de impuestos especiales (ustawa o podatku akcyzowym), de 23 de enero de 2004 (Dz. U nº 29, posición 257), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de 2004»), establece lo siguiente:

«A efectos de la presente Ley se entenderá por

[…]

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

[…].»

5 El artículo 10, apartado 1, de la citada Ley de 2004 tiene el siguiente tenor:

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

1) el importe adeudado por la venta, en el territorio nacional, de los productos sujetos a impuestos especiales, minorado en la cuota del impuesto sobre los bienes y servicios o en la cuota de los impuestos especiales devengados por dichas mercancías;

2) la cantidad que el adquirente está obligado a pagar por las mercancías sujetas a impuestos especiales, en caso de adquisición intracomunitaria;

3) la cantidad adeudada en virtud de la entrega de los productos sujetos a impuestos especiales en el territorio de un Estado miembro, en caso de entrega en la Comunidad;

4) el valor en aduana de los productos sujetos a impuestos especiales más los derechos de aduana devengados, en caso de importación, habida cuenta de los apartados 6 a 9.»

6 El artículo 75, apartados 1 y 3, de la citada Ley de 2004 dispone:

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

[…]

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

7 El artículo 79 de la misma Ley establece:

«El contribuyente tendrá derecho a deducir de la cuota del impuesto especial el derecho ya pagado por él, por una venta o una importación imponible, en el momento de la adquisición de productos sujetos a impuestos especiales no armonizados.»

8 A tenor del artículo 80, apartados 1 a 4, de la Ley de 2004:

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

2. Estarán obligados a pagar impuestos especiales:

1) las personas que vendan un vehículo de turismo antes de su primera matriculación en el territorio nacional;

2) los importadores y las personas que lleven a cabo adquisiciones en la Comunidad.

3. Los impuestos especiales sobre los vehículos se devengarán:

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

2) en caso de importación, a partir del día en que se origina la deuda aduanera en el sentido de las disposiciones del Derecho de aduanas.

3) en caso de adquisición en la Comunidad, a partir de la adquisición del derecho a disponer del vehículo privado como propietario y, a más tardar, a partir de su matriculación en el territorio nacional conforme al código de la circulación.

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

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

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

1) presentar, con ocasión de la importación en el territorio nacional, una declaración simplificada en la aduana competente dentro de un plazo de cinco días a partir de la adquisición en la Comunidad;

2) pagar los impuestos especiales a más tardar en la fecha de la matriculación de ese vehículo en el país.»

10 En virtud del artículo 82, apartado 3, de la Ley de 2004, en caso de adquisición intracomunitaria de un vehículo de turismo, la base imponible será la cantidad que el adquirente está obligado a pagar al vendedor.

11 El artículo 7 de la Orden del Ministro de Hacienda, relativa a la reducción del tipo de los impuestos especiales (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego), de 22 de abril de 2004 (Dz. U nº 87, posición 825), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Orden Ministerial de 2004»), así como sus anexos 1 y 2 establecen que, respecto a los vehículos nuevos o de menos de dos años, el tipo del impuesto especial será del 3,1 % o del 13,6 %, según la cilindrada de estos últimos, y que, en cambio, respecto a los vehículos de más de dos años, dicho tipo, que se fijará de conformidad con la fórmula de cálculo que figura en el artículo 7, apartado 2, de la Orden Ministerial de 2004, variará en función de la antigüedad del vehículo, pudiendo llegar al 65 % de la base imponible.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Mediante resolución de 7 de noviembre de 2005, el Naczelnik Urzędu Celnego w Białymstoku (Director de la administración aduanera de Białystok) fijó en 11.066 PLN la cantidad adeudada por el Sr. Krawczyński por la venta en Polonia de cinco vehículos automóviles, antes de su primera matriculación en territorio polaco, en concepto de impuestos especiales que dicho contribuyente estaba obligado a declarar y abonar, cosa que no había hecho.

13 El Sr. Krawczyński interpuso un recurso contra la citada resolución con el fin de que los impuestos especiales adeudados se fijasen en una cuantía total de 4.599 PLN, ya que consideraba, en esencia, que tenía derecho, de conformidad con el artículo 79 de la Ley de 2004, a deducir de la cuota adeudada el impuesto ya pagado por él, por una venta o una importación imponible, en el momento de la adquisición de productos sujetos al impuesto especial no armonizados, pese a que no había presentado la declaración correspondiente a tal efecto.

14 El Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku desestimó este recurso mediante resolución de 19 de enero de 2006. En ella, subrayó, en esencia, por una parte, que están obligados a pagar impuestos especiales las personas que realicen cualquier venta de vehículos automóviles en Polonia antes de su primera matriculación en territorio polaco y, por otra, que para beneficiarse del citado derecho a deducir es necesario que el contribuyente presente en la administración de aduanas competente una declaración en relación con dichos impuestos especiales, calcule el impuesto debido y lo pague en el plazo establecido por la normativa.

15 El Sr. Krawczyński interpuso un recurso contra esta resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunal administrativo de la voivoda de Białystok). Alega, en particular, que están exentos del impuesto especial las ventas de vehículos automóviles de segunda mano ya matriculados en Polonia con independencia de su antigüedad, mientras que no se aplica la misma exención a las ventas de vehículos automóviles de segunda mano importados de otros Estados miembros. Las ventas de estos últimos vehículos antes de su matriculación en Polonia están sujetas a un impuesto especial cuyo importe depende de la antigüedad del vehículo. El Sr. Krawczyński concluye al respecto que la República de Polonia somete a los vehículos

automóviles de segunda mano importados de otros Estados miembros a un impuesto especial superior al que se aplica a los productos nacionales similares.

16 En cambio, el Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku considera que la República de Polonia no discrimina entre los vehículos automóviles en función de su procedencia, porque el criterio decisivo para someterlos al impuesto especial reside en la inexistencia de matriculación en el territorio polaco y no en que dichos vehículos provengan de un Estado miembro que no sea la República de Polonia.

17 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Un impuesto especial establecido en un Estado miembro […], como el previsto en la Ley […] de 2004, […], mediante el que se gravan las ventas de vehículos de turismo antes de su primera matriculación en el interior del país, constituye un impuesto sobre el volumen de negocios ilegal con arreglo al artículo 33, apartado 1, de la […] Sexta Directiva […]?

En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

2) Un impuesto especial como el controvertido en el asunto pendiente ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku […], mediante el que se gravan todas las ventas de vehículos de turismo antes de su primera matriculación en el territorio nacional, ¿es contrario a lo dispuesto en el artículo 90 […] CE, que prohíbe la discriminación y la aplicación de un régimen nacional tributario de manera que proteja los productos nacionales similares, si no se grava con dicho impuesto la venta de vehículos de turismo que ya hubieran sido matriculados en la República de Polonia?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

18 Procede recordar, de entrada, que, según reiterada jurisprudencia, para apreciar si un impuesto, un derecho o una tasa tiene carácter de impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva, es preciso, en particular, cerciorarse de si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA (sentencia, de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, Rec. p. I-8463, apartado 34 y jurisprudencia citada).

19 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que, en todo caso, debe considerarse que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos o tasas que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sean idénticos a éste en todos los aspectos (sentencia KÖGÁZ y otros, antes citada, apartado 35 y jurisprudencia citada).

20 En cambio, el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA (sentencia KÖGÁZ y otros, antes citada, apartado 36 y jurisprudencia citada).

21 El Tribunal de Justicia ha precisado cuáles son las características esenciales del IVA. De su jurisprudencia se desprende que dichas características son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número

de transacciones efectuadas anteriormente y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor (sentencia KÖGÁZ y otros, antes citada, apartado 37 y jurisprudencia citada).

22 Ahora bien, respecto a la primera de estas características, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, hay que subrayar, como señalan el Dyrektor Izby Celnej w Białymstoku, el Gobierno polaco y la Comisión de las Comunidades Europeas, que el impuesto especial controvertido en el litigio principal únicamente se aplica, según el artículo 80, apartado 2, apartado 1, de la Ley de 2004, a la venta de vehículos automóviles antes de su primera matriculación en el territorio polaco.

23 Habida cuenta de esta circunstancia, no puede considerarse que el citado impuesto especial grave de una manera general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios.

24 Por consiguiente, dado que el impuesto especial controvertido en el litigio principal no reúne la primera de las características mencionadas en el apartado 21 de la presente sentencia, no es necesario comprobar si dicho impuesto especial reúne las otras tres características esenciales del IVA.

25 Por consiguiente, un impuesto que presenta características como las del impuesto especial controvertido en el litigio principal se diferencia del IVA de tal manera que no puede calificarse de impuesto que tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva.

26 Teniendo en cuenta lo anterior, procede responder a la primera cuestión que el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un impuesto especial como el establecido en Polonia por la Ley de 2004,

que grava toda venta de vehículos automóviles antes de su primera matriculación en el territorio nacional.

Sobre la segunda cuestión

27 El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si un impuesto especial que grava toda venta de vehículos automóviles antes de su primera matriculación en el territorio nacional es contrario al artículo 90 CE, en la medida en que la venta de vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio polaco está exenta de dicho impuesto.

28 Por tanto, procede comprobar si tal régimen conduce a una tributación más rigurosa de los vehículos de segunda mano importados de un Estado miembro distinto de la República de Polonia y, por consiguiente, no matriculados en territorio polaco frente a los que ya se encuentran en el mercado nacional y que están matriculados en Polonia.

29 Con carácter preliminar, procede señalar que un impuesto especial como el establecido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal está comprendido en el régimen general de los gravámenes internos sobre las mercancías y, por lo tanto, debe examinarse a la luz del artículo 90 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2007, Brzeziński, C-313/05, Rec. p. I-513, apartado 24).

30 Ahora bien, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 90 CE constituye, en la sistemática del Tratado CE, un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. El objetivo de esta disposición es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros (sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 27 y jurisprudencia citada).

31 En materia de imposición de automóviles de segunda mano importados, la finalidad del artículo 90 CE es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre los productos que ya se encuentran en el mercado nacional y los productos importados (sentencia de 20 de septiembre de 2007, Comisión/Grecia, C-74/06, Rec. p. I-7585, apartado 24 y jurisprudencia citada).

32 Además, un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 90 CE si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales y, por lo tanto, que no produce, en ningún caso, efectos discriminatorios (sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

33 En este contexto, debe comprobarse si el impuesto especial controvertido en el litigio principal grava de igual forma tanto la venta de un automóvil de segunda mano importado como la venta de un automóvil de segunda mano ya matriculado en Polonia, ya que ambas categorías de vehículos constituyen productos similares en el sentido del artículo 90 CE, párrafo primero.

34 En el marco de esta comparación, es forzoso diferenciar entre dos categorías de vehículos, a saber, por una parte, los que se venden de segunda mano durante los dos años naturales siguientes a la fecha de su fabricación, considerándose que el año de fabricación es el primer año natural y, por otra, los que se venden de segunda mano con posterioridad a dicho período bienal (sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 34).

35 En lo que atañe a los vehículos de turismo, vendidos cuando son nuevos o de segunda mano durante dicho período de dos años, de la Orden Ministerial de 2004 se desprende que están gravados con un impuesto especial calculado según el mismo tipo (véase, en este sentido, la sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 35).

36 En relación con los vehículos de segunda mano de menos de dos años, corresponde más concretamente al órgano jurisdiccional nacional comprobar, a la luz, en

particular, de la Orden Ministerial de 2004, si efectivamente, debido al impuesto especial, tales vehículos soportan una carga idéntica por el hecho de que el importe residual de dicho impuesto incorporado en el valor de mercado de los vehículos de segunda mano matriculados en Polonia es igual a la cuota del mismo impuesto que grava los vehículos de segunda mano similares procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia (sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 36).

37 En cambio, en relación con el impuesto especial que grava los vehículos de segunda mano vendidos más de dos años después de la fecha de su fabricación, el tipo del impuesto especial se calcula según la fórmula establecida en el artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004, la aplicación de dicha fórmula determina el aumento del tipo en función de la antigüedad del vehículo (véase, en este sentido, la sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 37).

38 Pues bien, corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si tal aumento del impuesto sólo grava los vehículos de segunda mano procedentes de un Estado miembro que no sea la República de Polonia y si, en cambio, respecto a los vehículos de segunda mano matriculados cuando son nuevos en Polonia permanece constante el tipo del impuesto especial residual incorporado al valor de tal vehículo (sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 38).

39 De las consideraciones anteriores se deduce que procede responder a la segunda cuestión que el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial, como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que la cuota del impuesto que grava la venta antes de la primera matriculación de los vehículos de segunda mano importados de otro Estado miembro exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el litigio principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004, tiene tal consecuencia.

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

40 En sus observaciones escritas presentadas, el Gobierno polaco solicitó al Tribunal de Justicia que en caso de que declare que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal es incompatible con el artículo 90 CE, párrafo primero, limite los efectos en el tiempo de la sentencia que dicte.

41 En apoyo de su demanda, el citado Gobierno invoca, por una parte, que, al adoptar la normativa nacional controvertida en el litigio principal, tuvo en cuenta las sentencias del Tribunal de Justicia aun cuando éstas no se referían a situaciones jurídicas y fácticas análogas a la del presente asunto y, por otra parte, que a pesar de que determinadas disposiciones de la Orden Ministerial de 2004 no se ajustan, según la Comisión y el Tribunal de Justicia, al artículo 90 CE, párrafo primero, porque establecen un aumento del tipo del impuesto especial en función de la antigüedad del vehículo, tal consideración no es válida con respecto a las demás disposiciones de la citada Orden Ministerial. A la vista de estas últimas disposiciones, el Tribunal de Justicia puede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

42 A este respecto, procede recordar que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe (sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 35 y jurisprudencia citada).

43 Según la jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia, tal limitación únicamente puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada (sentencia Meilicke y otros, antes citada, apartado 36 y jurisprudencia citada).

44 En efecto, es necesario un momento único de determinación de los efectos en el tiempo de la interpretación solicitada que realiza el Tribunal de Justicia de una disposición del Derecho comunitario. A este respecto, el principio de que una limitación

sólo puede admitirse en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada garantiza la igualdad de trato de los Estados miembros y de los demás justiciables frente a este derecho y cumple, de esa manera, las exigencias que impone el principio de seguridad jurídica (sentencia Meilicke y otros, antes citada, apartado 37).

45 La presente remisión prejudicial tiene por objeto, en esencia, la cuestión de la compatibilidad con el artículo 90 CE, párrafo primero, de un impuesto especial que grava la venta de vehículos automóviles antes de su primera matriculación en el territorio nacional. A este respecto, del apartado 41 de la sentencia Brzeziński, antes citada, se desprende que el artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial en la medida en que la cuota del impuesto que grava los vehículos de segunda mano de más de dos años, adquiridos en un Estado miembro que no sea el que ha establecido tal impuesto, exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado miembro que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el litigio principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden Ministerial de 2004, tiene tal consecuencia.

46 Pues bien, del apartado 62 de la sentencia Brzeziński, antes citada, se desprende que el Tribunal de Justicia no limitó los efectos en el tiempo de la citada sentencia.

47 Por consiguiente, no procede limitar los efectos de la presente sentencia en el tiempo.

Costas

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

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

1) **El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un impuesto especial como el establecido en Polonia por la Ley de impuestos especiales (ustawa o podatku akcyzowym) de 23 de enero de 2004, que grava toda venta de vehículos automóviles antes de su primera matriculación en el territorio nacional.**

2) **El artículo 90 CE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se opone a un impuesto especial, como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que la cuota del impuesto que grava la venta antes de la primera matriculación de los vehículos de segunda mano importados de otro Estado miembro exceda del importe residual del mismo impuesto incorporado al valor de mercado de vehículos similares matriculados con anterioridad en el Estado miembro que haya establecido el impuesto. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la normativa controvertida en el litigio principal y, en particular, la aplicación del artículo 7 de la Orden del Ministro de Hacienda sobre la reducción de los tipos de los impuestos especiales (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego), de 22 de abril de 2004, tiene tal consecuencia.**

Firmas