comprobar la existencia de una discriminación prohibida por el artículo 95 del Tratado en la imposición de los coches, ya que los vehículos comprados en el país, por una parte, y los importados, por otra, constituyen productos similares o en competencia en el mercado nacional y por lo que se refiere a los vehículos de ocasión. Constituye dicha discriminación el hecho de basar el derecho de matrícula que se percibe sobre los segundos, sobre un valor a tanto alzado generalmente superior a su valor real, lo que lleva a una sobreimposición de éstos en relación con los primeros, los cuales no son gravados con motivo de su reventa y sólo han estado sujetos, como coches nuevos, y durante su primera puesta en circulación después de la importación, a una imposición basada en su valor real, no incorporando, por tanto, a su precio más que un valor residual del mismo derecho de matrícula.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-47/88 *

I. Hechos y régimen jurídico

A. *Normativa nacional*

En aplicación de la normativa danesa que se recoge en el texto refundido de la Ley nº 13 de 16 de enero de 1985, repetidas veces modificada, los vehículos automóviles matriculados de acuerdo con las disposiciones del Código de la circulación están sujetos en Dinamarca a unos derechos de matrícula. Estos derechos se recaudan únicamente en el momento de la primera matrícula del vehículo en territorio danés.

Los derechos aplicables a los coches particulares, en función del valor del vehículo, incluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido, son en la actualidad los siguientes:

— hasta 19.750 DKR	105 % de su valor
— más allá de 19.750 DKR	105 % de 19.750 DKR y 180 % del resto

El siguiente cuadro muestra la manera en que los derechos gravan el precio de compra de los coches particulares nuevos en Dinamarca.

* Lengua de procedimiento: danés.

Valor sin TVA y derecho de matrícula	TVA 22 %	Derechos de matrícula	IVA y derechos de matrícula	Porcentaje de matrícula	Precio total, incluidas cargas fiscales	Porcentaje de las cargas fiscales sobre el precio total
20.000	4.400	27.383	31.783	159	51.783	61,4
25.000	5.500	38.363	43.863	175	68.863	63,7
30.000	6.600	49.343	55.943	186	85.943	65,1
35.000	7.700	60.323	68.023	194	103.023	66,0
40.000	8.800	71.303	80.103	200	120.103	66,7
50.000	11.000	93.262	104.263	209	154.263	67,6
60.000	13.200	115.223	128.423	214	188.423	68,2
70.000	15.400	137.183	152.583	218	222.583	68,6
80.000	17.600	159.143	176.743	221	256.743	68,8

Por lo que respecta a los vehículos de ocasión importados, los artículos 10 a 12 de la Ley nº 13/85 establecen que la base imponible es igual al 100 % del precio del vehículo cuando estaba nuevo si tiene menos de seis meses y al 90 % del mismo precio cuando tiene más de seis meses. Por el contrario, la venta de vehículos automóviles anteriormente matriculados en Dinamarca no da lugar a la recaudación de nuevos derechos de matrícula.

Por otra parte, el sistema fiscal danés se compone, por lo que toca a los impuestos indirectos, de un Impuesto sobre el Valor Añadido del 22 %, que es el único tributo que puede verdaderamente calificarse de sistema general impositivo, porque recae sobre la totalidad de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realizan en el país, aparte de diferentes derechos específicos y tributos complementarios que gravan numerosos bienes de consumo.

Más en detalle, respecto a bienes de consumo duradero, la Ley nº 379 de 1 de julio de 1982, repetidas veces modificada, establece lo siguiente:

«Impuesto sobre los televisores, los aparatos de vídeo y determinados aparatos electrodomésticos.

Artículo 1

1. Los televisores y los aparatos de vídeo están grauados por un impuesto cuya importe unitario es el siguiente:

1) Televisores en color cuya pantalla tenga una anchura de más de 25 pulgadas ..... 1.050 DKR

2) Televisores en color cuya pantalla tenga una anchura inferior a 25 pulgadas, pero superior a 16 pulgadas ..... 900 DKR

3) Televisores en color cuya pantalla tenga una anchura igual o inferior a 16 pulgadas ..... 400 DKR

4) Otros televisores ..... 210 DKR

5) Magnetoscopios ..... 1.875 DKR.»

B. *Procedimiento administrativo previo*

Mediante carta de 24 de diciembre de 1985, la *Comisión* hizo saber al Reino de Dinamarca que consideraba los derechos de matrícula que recaían sobre los vehículos automóviles en Dinamarca incompatibles con lo que dispone el artículo 95 del Tratado.

Afirmaba en primer lugar, respecto a los coches nuevos, que los derechos de matrícula están a un nivel tan exorbitante que se salen del cuadro general del sistema nacional de imposición y son por consiguiente contrarios al artículo 95 del Tratado CEE, porque ponen en cuestión la libre circulación de mercancías en el interior del mercado común de los vehículos automóviles, vehículos que Dinamarca no produce.

Añadía a continuación, respecto a los coches de ocasión, que estos coches importados están gravados por derechos de matrícula cuya base es por lo menos igual al 90 % del precio inicial del coche cuando estaba nuevo; este sistema impositivo supone una carga fiscal sensiblemente superior a la parte de impuestos que incluye el precio de los coches de ocasión en el mercado danés.

El *Gobierno danés* respondió el 7 de mayo de 1986. En su carta esgrimió fundamentalmente los siguientes argumentos:

Respecto a los coches nuevos, sostuvo en primer lugar que los derechos de matrícula daneses, que son un tributo interior, no son incompatibles con el artículo 95 del Tratado CEE. Según él, las disposiciones de dicho artículo no pueden ser interpretadas en el sentido de que los Estados miembros que no tengan industria automóvil no tengan derecho a fijar su propio nivel impositivo interior para los coches.

El Gobierno danés ha subrayado a continuación que los derechos de matrícula no son incompatibles con el artículo 95 del Tratado, porque Dinamarca no fabrica vehículos automóviles ni productos que les hagan competencia. Según él, las disposiciones del artículo 95 del Tratado tienen como fin asegurar la igualdad de condiciones de competencia y no se aplican más que dentro de este límite; si un Estado miembro no tiene ninguna fabricación de productos similares o de productos sustitutivos, no puede deducirse del artículo 95 ninguna limitación de su derecho a establecer impuestos sobre los productos que importa.

La circunstancia de que los derechos de matrícula daneses se apliquen a una sola categoría de productos, los vehículos automóviles, y no a varias, tampoco debe ser determinante (según el Gobierno danés), como tampoco estaría justificado comparar los derechos de matrícula que recaen sobre los coches con los impuestos sobre consumos específicos que gravan los frigoríficos y otros bienes de consumo duradero.

Precisó por último el mismo Gobierno que los derechos de matrícula no han tenido ninguna incidencia negativa en la libre circulación de mercancías, como lo atestigua el hecho de que la densidad de vehículos automóviles en Dinamarca es muy cercana a la de los países de la Comunidad con un nivel de vida comparable.

Por lo que respecta a los coches de ocasión, el Gobierno danés observa en primer lugar que, por el alza de precios de determinadas marcas de coches, la regla del 90 % para la determinación de la base imponible de los coches de ocasión importados puede hacer que los derechos de matrícula que recaen sobre estos vehículos no superen el tributo residual que grava los vehículos de ocasión comprados en el mercado danés y ya matriculados en Dinamarca.

Precisó a continuación que las verdaderas relaciones de competencia son las que existen entre los vehículos importados nuevos y de ocasión, porque una baja de los derechos de matrícula que gravan los vehículos de ocasión importados no haría sino incrementar las importaciones de dichos vehículos en perjuicio de las importaciones de vehículos nuevos.

La Comisión emitió el 22 de junio de 1987 un dictamen motivado en el cual insistió en su aserto de que los pesados impuestos que recaen en Dinamarca sobre los vehículos automóviles son contrarios al artículo 95 del Tratado, tanto si se trata de vehículos nuevos como de vehículos de ocasión importados. Mediante carta de 30 de septiembre de 1987, el Gobierno danés hizo saber que mantenía su posición.

El 12 de febrero de 1988 la Comisión interpuso el presente recurso.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

II. Pretensiones de las partes

La *Comisión* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Declare que, al recaudar, con arreglo a la Ley nº 13 de 16 de enero de 1985 sobre los derechos de matrícula de los vehículos automóviles y de sus modificaciones posteriores, unos derechos de matrícula sobre los coches y otros vehículos automóviles tan elevados que obstaculizan la libre circulación de mercancías en el interior de la Comunidad Europea, el Reino de Dinamarca ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 95 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

— Declare que, por lo que se refiere a los vehículos automóviles de ocasión, el Reino de Dinamarca ha infringido también el mismo artículo 95, por cuanto los derechos de matrícula de los vehículos automóviles de ocasión importados se basa generalmente en un valor global superior al valor real del vehículo, con la consecuencia de que los vehículos automóviles de ocasión importados son gravados en mayor medida que los vehículos automóviles de ocasión vendidos en Dinamarca después de haber sido matriculados previamente en dicho país.

— Condene en costas al Reino de Dinamarca.

El *Reino de Dinamarca* solicita al Tribunal de Justicia que:

— Desestime las pretensiones de la Comisión.

— Condene en costas a la Comisión.

III. Motivos y alegaciones de las partes

A. *Sobre los derechos de matrícula de los vehículos automóviles nuevos*

La *Comisión* afirma que los derechos de matrícula daneses son un tributo interno incompatible con el artículo 95 del Tratado CEE porque, dado su nivel muy elevado y la falta de producción nacional, ponen en cuestión la libre circulación de mercancías en el mercado común y no caben en el marco del sistema general impositivo danés.

Según la Comisión, el artículo 95 del Tratado debe ser entendido a la luz de los artículos 2 y siguientes del Tratado, consagrados a los principios sobre los que se funda la Comunidad Europea. En este contexto, el artículo 95 constituye, según la Comisión, una de las garantías esenciales en la medida en que sus disposiciones sirven para salvaguardar la libre circulación de mercancías en el interior de la Comunidad y la libre organización de la economía que está vinculada a ella.

El artículo 95 —dice la Comisión— contiene una prohibición absoluta y tiene por fin impedir que se mantengan obstáculos fiscales a los intercambios en el interior de la Comunidad después de eliminar los derechos de aduana y las exacciones de efecto equivalente.

Frente a derechos de matrícula de los coches de tal cuantía que obstaculizan sensiblemente la circulación de los productos de que se trata en la Comunidad, la Comisión considera que el artículo 95 del Tratado puede aplicarse incluso cuando en el Estado miembro afectado no exista la competencia de una producción nacional.

Añade la Comisión que semejante interpretación está en la línea de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En efecto, según la Comisión, el Tribunal de Justicia ha declarado en varias sentencias que la circunstancia de que un Estado miembro no fabrique provisionalmente un producto determinado no impide la aplicación de los principios enunciados por el artículo 95 (véanse, sobre todo, las sentencias de 4 de abril de 1968, Stier, 31/67, Rec. 1968, p. 348; de 7 de mayo de 1987, Comisión contra Italia, 184/85, Rec. 1987, p. 2013; de 7 de mayo de 1987, Co-Frutta, 193/85, Rec. 1987, p. 2085).

La Comisión observa que, en la mencionada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia ha precisado que el Tratado respeta la soberanía fiscal de los Estados miembros y no prohíbe, en este caso, que se grave un producto importado. Por el contrario, ha subrayado también que los Estados miembros no pueden comprometer los principios del mercado común eludiendo, con recurso a la fiscalidad interna, una prohibición absoluta que garantiza la viabilidad de la Comunidad Económica, es decir, la prohibición de cualesquiera derechos que impidan la libre circulación de mercancías en la Comunidad.

El Tribunal de Justicia, prosigue la Comisión, con el objeto de distinguir entre una exacción de efecto equivalente y la fiscalidad interna propiamente dicha, ha decla-

rado que, a falta de producción nacional, el derecho a gravar el producto importado, sin que el Tratado exija ningún requisito, está condicionado a que el impuesto se encuadre en un sistema general de imposición nacional.

La Comisión alega que los Estados miembros no pueden gravar los productos importados con tributos internos elevados hasta el extremo de que, en la práctica, tengan como consecuencia cerrar el mercado nacional a la venta a precio normal de los productos fabricados en otros Estados miembros.

Ahora bien, en el caso de los derechos de matrícula daneses, la Comisión considera evidente que dicho tributo, que por su estructura es un elemento de la fiscalidad interna, pero que por su importe no forma parte del sistema general impositivo danés, ejerce un efecto restrictivo sobre la libre circulación de mercancías.

La Comisión sostiene por consiguiente que no se puede percibir libremente un tributo interno sobre un producto importado que no se halla en competencia con ningún producto nacional similar o sustitutivo más que si se sitúa al nivel impositivo general del Estado miembro de que se trate. Ahora bien, según ella, los derechos de matrícula daneses sobrepasan con mucho el nivel general de los impuestos que se recaudan en Dinamarca.

Esta interpretación es consecuencia de una comparación entre los derechos de matrícula de los vehículos automóviles y los impuestos sobre consumos específicos que gravan en Dinamarca los bienes de consumo duradero. Según la Comisión, esta comparación es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Se apoya, en efecto, sobre la mencionada sentencia de 7 de mayo de 1987 relativa al impuesto sobre el consumo que grava los plátanos en Italia, en la que el Tribunal de Justicia declaró que dicho impuesto sobrepasaba el nivel de imposición de productos alimenticios nacionales sensiblemente diferentes de los plátanos.

La Comisión se refiere por último a las consecuencias económicas y comerciales del elevado nivel de los derechos de matrícula daneses. Observa al respecto que el parque de automóviles es menos numeroso que el de otros Estados miembros de nivel de vida equivalente al de Dinamarca. Parece, además, que los vehículos se conservan más tiempo como media por sus propietarios en Dinamarca que en otros Estados miembros de la Comunidad.

Hace observar también que los importadores de coches a Dinamarca se han visto obligados a llevar una política comercial que supone efectos contrarios a la lógica del mercado, ya que el distribuidor tiene que restringir al máximo los precios en el momento de la venta, lo que lo lleva a compensarse con el precio de las piezas de recambio; el elevado precio de dichas piezas da lugar a que se importen coches con el único objeto de procurarse recambios baratos.

Dicho precio de venta incita además a los consumidores no residentes a venir a Dinamarca a comprar su coche para importarlo a su propio país. Los derechos de matrícula crean de este modo un estímulo para una corriente artificial de importaciones paralelas.

El *Gobierno danés* declara estar de acuerdo con la Comisión en la calificación que ésta da de los derechos de matrícula daneses en cuanto tributo interior que entra en el campo de aplicación del artículo 95. Por el contrario, no comparte su opinión en lo que

se refiere a la incompatibilidad de estos derechos con el artículo 95.

Según el Gobierno danés, el artículo 95 debe ser visto como un complemento necesario para la prohibición de las restricciones arancelarias y cuantitativas así como de las medidas de efecto equivalente en el comercio entre los Estados miembros. Su objetivo es asegurar la neutralidad de las relaciones de competencia entre los productos importados y los productos de fabricación nacional en el mercado interior. Por el contrario, dicho artículo no incluye ninguna protección de la libre circulación de mercancías en cuanto tal.

El Gobierno danés entiende que, en aplicación del párrafo primero del artículo 95, la carga fiscal efectiva impuesta por el Estado de importación al producto concreto importado debe relacionarse con la carga fiscal soportada por el producto nacional comparable al producto importado. El elemento decisivo, precisa, es saber qué carga fiscal habría gravado el producto concreto importado si este último hubiera sido de fabricación nacional. Si la carga fiscal que recae sobre un producto fabricado en el propio país es inferior, el sistema impositivo es discriminatorio en el sentido del artículo 95.

El Gobierno danés añade que, conforme al segundo párrafo del artículo 95, lo que importa es la carga fiscal relativa. Ello significa para él que si hay diferencias entre productos en competencia que justifican una situación fiscal diferente, el segundo párrafo del artículo 95 sólo impone una relación de proporcionalidad entre las diferencias en la situación fiscal y las diferencias entre los productos.

El dato más importante en relación con el párrafo segundo del artículo 95 es que el producto importado no debe ser gravado con tributos que sirvan para proteger otro producto. Como en Dinamarca no existen productos fabricados que se encuentren en situación de competencia con los coches fabricados en otros Estados miembros, no existe por lo tanto ninguna relación de proporcionalidad de naturaleza fiscal que pueda apreciarse. Por consiguiente, concluye el Gobierno danés, los derechos de matrícula no son contrarios al artículo 95.

El Gobierno danés subraya a este respecto que su interpretación del artículo 95 no tiene necesariamente como consecuencia que los Estados miembros puedan determinar libremente la cuantía de los derechos con los que vayan a gravar los productos importados, en la hipótesis de que no exista una producción nacional similar o en competencia. Si en este caso los Estados miembros gravan los productos con derechos de un importe tal que hagan imposible la libre circulación de mercancías o que pongan en cuestión su libre circulación, estos derechos pueden ser contrarios a la prohibición de las exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana que se recoge en los artículos 9 y 12.

El Gobierno danés considera, además, que la jurisprudencia citada por la Comisión (sobre todo sentencias Stier, Comisión contra Italia y Co-Frutta) no sirve de fundamento para el argumento que ella propone según el cual el artículo 95 se aplica también en una situación en la que no hay producción nacional en competencia.

Según el Gobierno danés, la citada sentencia Stier se refiere a un problema muy específico vinculado al establecimiento de dere-

chos compensatorios del impuesto sobre el volumen de negocios aplicable en el mercado interior. De hecho, en la sentencia Stier, el Tribunal de Justicia se limitó a establecer que semejantes derechos compensatorios sobre productos importados deberían permanecer en el marco del sistema en cascada del Impuesto cumulativo sobre el Valor Añadido entonces en vigor.

En cuanto a las citadas sentencias Comisión contra Italia y Co-Frutta, afirma que no se trata en estos dos asuntos de una hipótesis en la que no existiera ninguna producción similar que hiciera la competencia. La hipótesis estaba en ambos casos cubierta por el párrafo segundo del artículo 95, puesto que el Tribunal de Justicia resolvió que la producción nacional de frutas estaba en competencia con los plátanos importados sujetos a estos derechos.

Alega además el Gobierno danés que los derechos de matrícula daneses forman parte del sistema general danés de los derechos de matrícula para los vehículos de motor. Este sistema de derechos de matrícula incluye diferentes categorías (coches particulares, autobuses, coches de reparto, camiones, motocicletas, tractores) e incluye porcentajes diferentes. Este sistema de derechos de matrícula grava en principio tanto los vehículos de motor importados como los vehículos de motor de fabricación nacional. En este punto, el Gobierno danés llama la atención sobre el hecho de que el Tribunal de Justicia ha admitido que el sistema nacional de impuestos sobre los automóviles constituye un sistema de imposición interior independiente (véase los asuntos 112/84, Humblot, Rec. 1985, p. 1367, y 433/85, Feldain, Rec. 1987, p. 3521).

Por ello entiende el Gobierno danés que, a partir de la sentencia Stier, no es prudente comparar, como lo hace la Comisión, los derechos de matrícula de los automóviles con otros derechos sobre productos de consumo duradero (aspiradores, lavadoras, refrigeradores, cocinas, televisores, etc.). Según el Gobierno danés, tampoco es prudente comparar con el IVA, como hace también la Comisión, un impuesto sobre el consumo (derechos de matrícula) sobre un producto determinado (los automóviles).

Por lo que se refiere al efecto de los derechos de matrícula sobre la libre circulación de mercancías, el Gobierno danés procede a refutar distintos argumentos propuestos por la Comisión. Considera a este respecto que la densidad del parque de automóviles danés no es decisivamente inferior a la de los demás Estados miembros. Por otra parte, tal densidad depende según él de una serie de factores, entre ellos el impuesto que grava el uso de los automóviles, las necesidades en materia de transportes, las posibilidades alternativas de transporte, la moda, el medio ambiente, etc.

El hecho de que, por el elevado precio de los coches, los consumidores se esfuercen en conservarlos más tiempo, lo que hace que en Dinamarca la duración del uso de los automóviles antes de su sustitución sea más larga que en otros Estados miembros es, según él, perfectamente legítimo y constituye una manifestación de gestión económica sana.

No es verdad, subraya el Gobierno danés, que los importadores de coches a Dinamarca lleven una política de ventas contraria a la lógica del mercado. Por el contrario, se adaptan a esta lógica tratando de acomodarse a las condiciones de la competencia en el mercado danés.

El Gobierno danés estima por otra parte que las afirmaciones de la Comisión relativas al efecto de los derechos de matrícula sobre la libre circulación de mercancías están en contradicción con los hechos. Efectivamente, las estadísticas relativas a las nuevas matrículas de coches a lo largo de los últimos años muestran, según él, una expansión muy importante del mercado danés.

B. *Sobre los derechos de matrícula de los vehículos de ocasión importados*

La *Comisión* señala en primer lugar que los derechos de matrícula sobre los coches de ocasión importados a Dinamarca se calcula sobre la base de un valor global que no puede ser inferior nunca al 90 % del valor imponible del coche nuevo. Observa a continuación que no se exigen derechos de matrícula sobre los coches de ocasión comprados en Dinamarca. Por otra parte, es difícil admitir que la tasa residual sobre los coches de ocasión en el mercado danés sea siempre igual al 90 % de los derechos sobre el coche nuevo.

Además, la circunstancia de que determinadas marcas de automóviles pueden, por su valor para colecciones o por alzas desacostumbradas de los precios de los coches de los años siguientes, mantener sin cambios su valor o incluso incrementarlo, no puede justificar, a juicio de la Comisión, el hecho evidente de que la imposición sobre los coches de ocasión importados de unos derechos de matrícula cuya base es al menos el 90 % del valor del coche nuevo constituye una manifiesta sobreestimación del precio de estos vehículos, en relación con el valor residual de los derechos de matrícula en los coches de ocasión que sólo tengan algunos años, comprados en el mercado danés de vehículos de ocasión.

Alega además la Comisión que no es porque no exista una producción danesa de vehículos por lo que no hay en Dinamarca un mercado de vehículos de ocasión. A este respecto recuerda que, según la normativa comunitaria, un producto, desde el momento que ha sido importado y despachado de aduana, se convierte definitivamente en un producto nacional. Los coches de ocasión importados y los comprados en el país constituyen por tanto productos similares o concurrentes, cuando sean comparables su potencia, calidad y edad.

La Comisión entiende que, para ser conforme con el artículo 95 del Tratado, una imposición diferenciada de este modo tiene que reunir tres requisitos: a) fundarse sobre criterios objetivos; b) no tener efecto discriminatorio directo ni indirecto sobre los productos importados, y c) no tener como efecto proteger los productos nacionales en detrimento de los productos importados similares o de productos que puedan sustituirlos.

Por lo que se refiere a estos tres criterios, la Comisión entiende:

a) Que no hay criterio objetivo que permita llevar los derechos de matrícula que gravan los coches de ocasión importados a un nivel superior al valor residual de los derechos de matrícula pagados inicialmente, que grava los vehículos de ocasión en el correspondiente mercado danés.

b) Que la regla por la cual la base imponible de los derechos de matrícula que gravan los coches de ocasión importados es al menos el 90 % del precio del coche cuando estaba nuevo supone en la inmensa mayoría de los casos una tasación discriminatoria de los coches de ocasión.

c) Que las disposiciones de la Ley nº 13/85 sobre los derechos de matrícula de los vehículos automóviles tiene el efecto de proteger el mercado danés de los vehículos de ocasión.

La Comisión observa a continuación que, si se aplica el método de cálculo del valor residual del IVA pagado sobre los objetos de ocasión importados, utilizado por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 21 de mayo de 1985, Schul II (47/84, Rec. 1985, p. 1501) para determinar si hay compatibilidad entre los derechos de matrícula que gravan un vehículo de ocasión importado y la parte residual de estos mismos derechos incorporada al valor de un vehículo de ocasión matriculado en Dinamarca algunos años antes, se comprueba, al proceder a esta disminución a prorrata de los derechos que han gravado los vehículos matriculados en Dinamarca, que la determinación global de la base del impuesto que grava los vehículos de ocasión importados al 90 o al 100 % del precio del vehículo cuando estaba nuevo conduce a una sobreestimación manifiesta de dichos vehículos.

La Comisión se refiere por lo demás a la citada sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de mayo de 1987 en el asunto Co-Frutta, para señalar que las normas de imposición deben concebirse de forma que excluyan toda discriminación fiscal respecto a los coches de ocasión fabricados en un tercer país y que se encuentren en libre práctica en un Estado miembro (artículo 9 del Tratado).

En opinión de la Comisión, sería del todo contrario a la finalidad del Tratado el no garantizar una imposición que no fuera discriminatoria más que para los vehículos de ocasión fabricados en un tercer país cuando los vehículos fabricados en la Comunidad podrían ser gravados con unos derechos cuyo importe no se reduciría a prorrata de manera que correspondiera razonablemente al importe de los derechos de matrícula que sigue incorporado al precio de un coche de ocasión comprado en el mercado danés donde ya ha tributado con anterioridad.

La Comisión hace observar aun que Dinamarca importa actualmente de 15.000 a 16.000 coches de ocasión al año, de los que sólo se matriculan de 150 a 200, dedicándose los demás a otros usos (desguace, sustitución de piezas de recambio, etc.). La Comisión saca de ello la conclusión de que, a causa de la imposición incorrecta de los coches de ocasión importados, existe una verdadera relación de competencia entre los coches de ocasión importados y los garajes daneses que realizan trabajos de reparación en el parque automovilístico danés que ahora existe. Esta relación de competencia, que subraya la Comisión, se refuerza por el hecho de que no se imponen derechos de matrícula a los coches de ocasión que se importan a Dinamarca para su desguace.

El *Gobierno danés* afirma que es la naturaleza misma de los derechos de matrícula lo que hace que no se apliquen más que a los coches de ocasión importados y no a los coches de ocasión que ya se encuentran en el mercado danés, respecto de los cuales los derechos se pagaron ya cuando se matricularon como vehículos nuevos. Según él, no hay una discriminación real a favor de los productos daneses, ya que no hay una producción danesa de automóviles y todos los coches de ocasión son de origen extranjero. A este respecto rechaza la observación de la Comisión según la cual los vehículos de ocasión comprados en el mercado nacional y los automóviles de ocasión importados son productos similares o en competencia en el sentido del artículo 95, ya que en los dos casos se trata de coches fabricados en el extranjero.

El Gobierno danés alega a continuación que hay relaciones de competencia reales entre los coches importados nuevos y los de ocasión. Una modificación de los derechos de matrícula que significara una disminución de los derechos sobre los coches de ocasión importados supondría por lo tanto un incremento de las importaciones de vehículos de ocasión en perjuicio de las importaciones de vehículos nuevos.

El Gobierno danés rechaza, además, el argumento de la Comisión según el cual el método de cálculo del valor residual del IVA pagado sobre los objetos de ocasión importados, utilizado por el Tribunal de Justicia en la citada sentencia Schul II, puede aplicarse plenamente al caso presente.

En efecto, en opinión del Gobierno danés, la sentencia Schul II se refería a la percepción del IVA sobre los objetos de ocasión negociados entre particulares, sobre todo al cálculo del valor residual del IVA pagado en el país de exportación. En este caso la situación es del todo diferente, puesto que se trata de comparar unos derechos sobre productos importados que tienen un valor residual con unos derechos sobre bienes comprados de ocasión en el país de importación.

Por lo que se refiere al argumento de la Comisión en el sentido de que las normas de imposición deben concebirse de manera que se excluya cualquier discriminación fiscal respecto a los coches de ocasión fabricados en un tercer país y que se encuentren en libre práctica en un Estado miembro, el Gobierno danés hace observar que las reglas danesas en materia de derechos de matrícula sobre los coches de ocasión importados se han calculado de manera que no haya discriminación entre los automóviles de ocasión fabricados en terceros países e importados seguidamente para ser puestos en libre práctica en un Estado miembro. Así lo dispone el artículo 11 de la Ley nº 13/85.

El Gobierno danés observa, por último, que está perfectamente justificado que una parte de los coches de ocasión se utilice para abastecerse de piezas de recambio. Por otra parte, no ve cómo la relación —censurada por la Comisión— entre la importación de coches nuevos y la conservación de coches viejos se modificaría por el hecho de que una bajada de los derechos de matrícula de los coches de ocasión supondría un incremento de las importaciones de coches de ocasión en perjuicio de la importación de coches nuevos.

M. Díez de Velasco
Juez Ponente