CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 22 de febrero de 1990 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare

«que al instaurar y mantener, a través de un Impuesto especial sobre el consumo y un Impuesto especial adicional único, un régimen fiscal discriminatorio en relación con los vehículos automóviles de cilindrada superior a 1 800 cm^3, nuevos y de ocasión, importados de los demás Estados miembros, la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del párrafo 1 del artículo 95 del Tratado CEE».

2. Puesto que las características de la normativa en litigio han sido descritas detalladamente en el informe para la vista, únicamente las reproduciremos aquí en la medida en que sea necesario para la comprensión de esta exposición.

3. En apoyo de su recurso, la Comisión invoca principalmente la sentencia de 9 de mayo de 1985 (Humblot, 112/84, Rec. 1985, p. 1367), en la cual se cuestionaba un impuesto especial francés que anualmente gravaba los vehículos que excedieran de una determinada potencia fiscal, cuyo importe era casi cinco veces el importe más elevado del impuesto progresivo que se debía pagar por los automóviles que no alcanzaban dicha potencia fiscal.

4. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia destacó, en primer lugar,

«que, 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. No obstante, un sistema de imposición interna de este tipo únicamente está justificado en relación con el artículo 95 en la medida en que esté exento de cualquier efecto discriminatorio o proteccionista» (apartados 12 y 13).

A continuación, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«Si no intervinieran consideraciones relativas al importe del impuesto especial, los consumidores interesados en automóviles equiparables en cuanto a, principalmente, dimensiones, confort, potencia real, gastos de mantenimiento, duración, consumo y precio podrían, naturalmente, elegir entre automóviles que se sitúan por debajo del límite crítico de potencia fiscal fijado por la ley francesa y automóviles por encima de dicho límite. Sin embargo, la exigencia del impuesto especial entraña un aumento en la imposición que es mucho más importante que el que resultaría del paso de una categoría de automóviles a otra en un sistema de imposición progresiva que implique diferencias equilibradas, como el que corres-

* Lengua original: francés.

ponde al impuesto diferencial» (apartado 15).

5. El Tribunal de Justicia afirmó que el artículo 95 prohibía aplicar tal impuesto cuando, como ocurría en aquel caso, los únicos automóviles que resultaban gravados por él eran los automóviles importados, especialmente de otros Estados miembros.

6. En la sentencia de 17 de septiembre de 1987 (Feldain, 433/85, Rec. 1987, p. 3521), el Tribunal de Justicia declaró que una normativa que, a través de la estructuración de los tramos impositivos, tiene como consecuencia el que los automóviles de fabricación nacional de categoría superior puedan eludir la progresión normal del impuesto presenta un efecto discriminatorio o protector en favor de dichos vehículos, en el sentido del artículo 95 del Tratado.

7. En estos dos asuntos, los órganos jurisdiccionales nacionales interrogaron al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad de los sistemas impositivos en litigio con el artículo 95 en su conjunto y el Tribunal de Justicia respondió con arreglo a ello. Sin embargo, en el presente asunto, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare la existencia de una infracción del *párrafo 1* del artículo 95. En concreto, ésta sostiene que:

«los automóviles privados, cualquiera que sea su cilindrada, son productos similares» (escrito de requerimiento citado en el apartado I.2 del recurso).

8. No puedo compartir esta última opinión. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, son similares aquellos productos

«que presentan en relación con los consumidores características análogas o que responden a las mismas necesidades» [1] *(traducción provisional).*

1 — Véase, en primer lugar, la sentencia de 17 de febrero de 1976 (Rewe/HZA Landau, 45/75, Rec. 1976, p. 181, apartado 12).

Ahora bien, en mi opinión, no se puede afirmar que, por una parte, éste sea el caso de los automóviles pequeños (por ejemplo aquellos de longitud inferior a 3,7 m dotados de un motor de menos de 1 litro) y, por otra, de los automóviles de categoría superior (longitud por encima de 4,7 m, motor de cilindrada igual o mayor de 2 500 cm³).

9. Por el contrario, muy bien pueden existir, por encima y por debajo de un umbral de cilindrada determinado, por ejemplo 1 800 cm³, como en este caso, automóviles que, a pesar de una diferencia de cilindrada bastante importante, estén lo suficientemente próximos «especialmente en cuanto a dimensiones, confort, potencial real, etc.» (véase sentencia Humblot) como para que se considere que responden al criterio anteriormente citado. En concreto, puede que, a pesar de la diferencia de cilindrada, el precio libre de impuesto de dichos automóviles sea prácticamente el mismo. Por tanto, la Comisión puede legítimamente basar su recurso en el párrafo 1 del artículo 95, en la medida en que la imputación se refiera a la imposición sobre automóviles cuya cilindrada se sitúe alrededor de 1 800 cm³.

10. Veamos a continuación qué opinión merece la diferenciación realizada por el sistema impositivo helénico en el umbral de 1 800 cm³. El Gobierno helénico alega que esta diferenciación está justificada, dado que los automóviles que sobrepasen esta cilindrada son «automóviles de lujo».

11. A este respecto, el Gobierno helénico se apoya en la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 1986 (Comisión contra Italia, 200/85, Rec. 1986, p. 3953), de la que se desprende que no parece que sea arbitrario, ni ilógico, considerar como artículos de lujo los automóviles que sobrepasen una determinada cilindrada, y que se les aplique el tipo impositivo incrementado del IVA establecido por el sistema fiscal de un Estado miembro en relación con esta ca-

tegoría de productos. También me sorprende que la Comisión alegue, igualmente en su escrito de réplica (apartado II.7), que

«calificar un automóvil de 1 800 cm³ como automóvil de lujo en contraposición con un automóvil de 1 799 cm³ —que no se considera como tal— es [...] arbitrario».

Efectivamente, al actuar de este modo la Comisión no sólo cuestiona el umbral fijado por la República Helénica, sino también, de modo general, el *principio mismo* de una imposición diferenciada según un umbral establecido con arreglo a la cilindrada. Ciertamente, podría hacerse el mismo razonamiento respecto de cualquier umbral, por ejemplo 2 000 o 2 500 cm³.

12. Ahora bien, el Tribunal de Justicia afirmó en el asunto 200/85,

«que la referencia a una cilindrada como límite diferencial entre dos tipos impositivos es un criterio objetivo, independiente del origen de los productos» (apartado 10).

Dado el carácter general de esta afirmación, me parece poco importante que los automóviles que sobrepasen un determinado umbral sean o no calificados de artículos de lujo.

13. Señalemos también que no parece, en modo alguno, que haya que limitar el alcance de la sentencia en el asunto 200/85 al caso concreto, y en especial al ámbito del IVA, como pretende la Comisión (véase el apartado 16 del recurso), y menos aun cuando, comparativamente, el respectivo aumento, en el umbral de 2 000 y 2 500 cm³, del tipo impositivo del IVA en el asunto italiano era mucho mayor que el que experimentan los dos Impuestos griegos en el umbral de 1 800 cm³.

14. Si Italia, por tanto, pudo optar por situar en la cilindrada de 2 000 cm³ (o de 2 500 cm³ para los automóviles de motor diesel) el paso a la categoría impositiva más elevada, no se entiende por qué razón Grecia no podría válidamente fijar a tal efecto la cilindrada de 1 800 cm³. Este umbral no se sitúa justamente allí donde termina la fabricación nacional, ya que en Grecia no se construyen automóviles de cilindrada comprendida entre 1 600 y 1 800 cm³. Disfrutan también de la imposición menos elevada, en la medida en que son exportados a Grecia, automóviles tan confortables como el Audi 100, dotado de un motor de 1 781 cm³, el BMW 518i (1 795 cm³), el Opel Omega 1.8i (1 796 cm³), el Peugeot 505 SX 1.8 (1 796 cm³), el Renault 21 GTS (1 721 cm³) o el Volkswagen Passat (1 781 cm³).

15. La elección del segundo umbral nos parece aún menos arbitraria o ilógica, en cuanto que es coherente con el sistema impositivo griego en litigio, que realiza ya una primera diferenciación del tipo impositivo en el nivel de 1 200 cm³. El Gobierno griego explicó que se supone que estos dos umbrales reflejan

«la realidad social griega y, en cierta medida, europea: los automóviles de cilindrada inferior o igual a 1 200 cm³ están destinados a personas con escaso nivel de ingresos; los de cilindrada entre 1 201 y 1 800 cm³ son adquiridos por personas con ingresos medios; los automóviles cuya cilindrada sobrepasa los 1 800 cm³ quedan reservados, sobre todo en Grecia, a personas con un importante nivel de ingresos» (véase p. 1574 del informe para la vista).

16. Ahora bien, dado que la Comisión no ha cuestionado que el umbral de 1 200 cm³ permita separar los automóviles destinados a personas con escaso nivel de ingresos de los destinados a personas con ingresos medios, no se comprende bien por qué pone en tela de juicio el de 1 800 cm³, como línea divisoria entre estos últimos y los automóviles destinados a personas de ingresos más elevados.

17. Es cierto que, contrariamente a lo que ocurre en la categoría de automóviles superiores a 1 800 cm³, en Grecia se fabrican automóviles de más de 1 200 cm³. Este factor no es, sin embargo, determinante en sí mismo. En efecto, según reiterada jurisprudencia, [2]

«el Derecho comunitario, en el estado actual de su evolución, no restringe la libertad de cada Estado miembro para establecer, valiéndose de criterios objetivos, tales como las materias primas utilizadas o los procesos de producción aplicados, un sistema de impuestos diferenciados para determinados productos, *incluso similares en el sentido del párrafo 1 del artículo 95.* Tales diferencias son compatibles con el Derecho comunitario si persiguen objetivos de política económica compatibles a su vez con las exigencias establecidas en el Tratado y en el Derecho derivado, y si en sus modalidades de aplicación se evita toda discriminación, directa o indirecta, con respecto a las importaciones procedentes de otros Estados miembros, y cualquier forma de protección de producciones nacionales competidoras».

18. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que tales diferencias son también admisibles si las ventajas fiscales concedidas, en forma de exenciones o de reducciones de impuestos, obedecen a legítimos fines sociales. [3]

19. Sería negar dicha libertad a los Estados miembros admitir que tal diferenciación objetiva resulta incompatible con el artículo 95 por el simple hecho de que la imposición más elevada sólo grave, de hecho, los productos importados.

20. A este respecto, es significativo comprobar que, en la gran mayoría de casos en los cuales el Tribunal de Justicia ha declarado contraria al artículo 95 una imposición diferenciada, éste había llegado a la conclusión de que el criterio diferenciador era tal que, *a priori,* o bien impedía a los productos importados disfrutar del tipo impositivo favorable, o bien excluía a los productos nacionales del régimen impositivo más gravoso. [4]

21. Creo, en consecuencia, que una diferenciación fiscal establecida en función de un criterio que se considera objetivo no pierde —repentinamente— su carácter objetivo por la única razón de que, de hecho, no existan productos nacionales que cumplan los requisitos de una imposición superior, puesto que los productos importados no son por «definición», «hipótesis» o «naturaleza» los únicos que pueden cumplir dichos requisitos.

22. El Tribunal de Justicia ha aplicado expresamente este criterio en sus sentencias de

2 — Véanse, especialmente, las sentencias de 4 de marzo de 1986 (Comisión/Dinamarca, 106/84, Rec. 1986, p. 833, apartado 20), y de 7 de abril de 1987 (Comisión/Francia, 196/85, Rec. 1987, p. 1597, apartado 6).

3 — Véase, aparte de la sentencia Comisión/Francia, ya citada, apartado 7, fundamentalmente, la sentencia de 10 de octubre de 1978 (Hansen & Balle/HZA Flensburg, 148/77, Rec. 1978, p. 1787, apartado 16).

4 — Véanse: sentencia de 7 de mayo de 1981 (Rumhaus Hansen/HZA Flensburg, 153/80, Rec. 1981, p. 1165); sentencia de 27 de mayo de 1981 (Administration des finances de l'Etat/Essevi y Salengo, asuntos acumulados 142/80 y 143/80, Rec. 1981, p. 1413); sentencia de 15 de marzo de 1983 (Comisión/Italia, «Imposición sobre aguardientes», 319/81, Rec. 1983, p. 601); sentencia de 11 de julio de 1985 (Comisión/Italia, «IVA — Imposición sobre vinos espumosos», 278/83, Rec. 1985, p. 2503); sentencia de 4 de marzo de 1986 (Comisión/Dinamarca, 106/84, Rec. 1986, p. 833); sentencia de 7 de abril de 1987 (Comisión/Francia, 196/85, Rec. 1987, p. 1597).

14 de enero de 1981, «régimen fiscal del alcohol desnaturalizado», Chemial Farmaceutici contra DAF (140/79, Rec. 1981, p. 1) y Vinal conta Orbat (46/80 Rec. 1981, p. 77), al declarar que:

«No se puede considerar que la aplicación de tal sistema impositivo (que consiste en someter a un mayor gravamen el alcohol de síntesis desnaturalizado que el alcohol de fermentación desnaturalizado) constituya una protección indirecta de la producción nacional de alcohol de fermentación, en el sentido del párrafo 2 del artículo 95 del Tratado CEE, por el simple hecho de que tenga como consecuencia que el producto sometido a un mayor gravamen sea, de hecho, un producto importado exclusivamente de otros Estados miembros de la Comunidad, si no ha podido desarrollarse en el territorio nacional una producción rentable de dicho tipo de alcohol, debido a la imposición sobre el alcohol de síntesis» *(traducción provisional).*

23. En este mismo contexto, se puede aún añadir, con el Profesor Everling,[5] que de la sentencia de 3 de marzo de 1988 (Bergandi, 252/86, Rec. 1988, p. 1343) también se desprende que un sistema impositivo diferenciado en función de las diversas categorías de máquinas automáticas de juego, que persigue legítimos fines sociales, no es discriminatorio ni proteccionista por el simple hecho de que la casi totalidad de los productos que soportan mayor gravamen sean productos importados.

24. En efecto, si hubiera sido así, el Tribunal de Justicia, en respuesta a una cuestión prejudicial cuyo objeto era saber si el hecho de que un Estado miembro someta a un gravamen tres veces mayor las máquinas automáticas de juego, de origen principalmente extranjero, que las máquinas similares de origen principalmente nacional, está prohibido por el artículo 95 del Tratado, podría haberse limitado a recordar su sentencia de 27 de febrero de 1980 (Comisión contra Dinamarca, «régimen fiscal de los aguardientes», especialmente el apartado 36, 171/78, Rec. 1980, p. 447), según la cual tal sistema fiscal presenta, indudablemente, rasgos discriminatorios o proteccionistas, a pesar de que una mínima fracción de los productos importados disfrute de un tipo impositivo más favorable y que parte de la producción nacional se encuadre en la misma categoría impositiva que los productos importados. Ahora bien, el Tribunal de Justicia, no sólo citó esta sentencia (apartado 28), sino que opuso expresamente a la misma su jurisprudencia sobre «imposición diferenciada» señalando que:

«el Tribunal de Justicia admitió igualmente, *sin embargo,* que en el estado actual de su evolución y en ausencia de una unificación o armonización de las disposiciones pertinentes, el Derecho comunitario no prohíbe a los Estados miembros que establezcan un sistema diferenciado de imposición en función de diversas categorías de productos si las facilidades fiscales concedidas sirven a fines económicos o sociales legítimos» (apartado 29).

Más adelante, el Tribunal de Justicia añadió (apartado 31) que:

«en lo que se refiere a la progresividad de la imposición entre las categorías de productos así establecidas»,

es decir, establecidas en función de dichos fines,

«los Estados miembros, en principio, tienen libertad para someter determinados productos a un sistema impositivo cuyo importe aumente progresivamente en función de un criterio objetivo, siempre que esté exento de todo efecto discriminatorio o protector».

5 — Prof. Dr. Ulrich Everling: «Aktuelle Fragen der europäischen Steuergerichtsbarkeit», in *Die Steuerberatung,* Bonn, septiembre 1988, pp. 281 y ss., especialmente p. 286.

25. En este punto, podemos, pues, decir que el sistema impositivo griego sobre vehículos automóviles, en la medida en que se basa en la cilindrada, como criterio de diferenciación de los tipos impositivos, y fija en 1 800 cm³ el umbral a partir del cual se aplica el tipo impositivo más elevado, no es, en principio, incompatible con el párrafo 1 del artículo 95 del Tratado, aun cuando, de hecho, sólo los automóviles importados se inserten en la categoría de automóviles sometidos a mayor gravamen.

26. Sin embargo, para que tal sistema impositivo sea efectivamente legítimo en relación con el artículo 95, es necesario «que esté exento de cualquier efecto discriminatorio o proteccionista».[6] De las sentencias Humblot y Feldain, ya citadas, se desprende que éste no es el caso de un «impuesto especial» que

«entraña un aumento en la imposición que es mucho más importante que el que resultaría del paso de una categoría de automóviles a otra en un sistema de imposición progresiva que implique diferencias equilibradas».[7]

En otros términos, como ya puse de manifiesto en mis conclusiones en el asunto 200/85, un sistema impositivo diferenciado, en cuyo contexto el impuesto más elevado grave exclusivamente los productos importados procedentes de otros Estados miembros, no es discriminatorio (o proteccionista) más que si el tipo impositivo de éste es notoriamente más elevado y

«marca una ruptura o discontinuidad en relación con el régimen fiscal general al que esté sometida la categoría de productos en cuestión».[8]

6 — Véanse sentencias Humblot (Rec. 1985, p. 1378, apartado 13), sentencia Feldain (Rec. 1987, p. 3540, apartado 11) y Bergandi (Rec. 1988, p. 1375, apartado 31).

7 — Véase sentencias Humblot (Rec. 1985, p. 1379, apartado 15) y Feldain (Rec. 1987, p. 3540, apartado 11).

8 — Rec. 1986, p. 3966 (columna de la derecha).

27. Para comprobar si este es el caso del sistema griego en litigio, deben examinarse por separado ambos Impuestos.

A. El Impuesto especial sobre el consumo

28. El Impuesto especial sobre el consumo se compone de dos elementos. El primero se halla únicamente en función de la cilindrada del automóvil. Se calcula del siguiente modo: 20 DR por cm³ en los automóviles de cilindrada comprendida entre 600 y 1 200 cm³; 26 DR por cm³ en los automóviles de cilindrada entre 1 201 cm³ y 1 800 cm³; 38 DR por cm³ en los automóviles de más de 1 800 cm³. El límite máximo de este primer elemento se sitúa en 100 000 DR.

29. El segundo elemento del impuesto se obtiene efectuando el siguiente cálculo:

$$\frac{\text{primer elemento del impuesto} \times 4 \times V}{100\,000}$$

siendo V el precio de venta, libre de impuesto, del automóvil menos 25 000 DR.

30. De la suma de estos dos elementos se obtienen los importes correspondientes a un determinado porcentaje del precio de venta, libre de impuesto, del automóvil. A causa de la incidencia del primer elemento del Impuesto, este porcentaje varía de cm³ en cm³. La imposición mínima es de un 48 % en un automóvil de 600 cm³, y la máxima es de un 400 % en los automóviles de cilindrada igual o superior a 2 632 cm³.

31. A fin de simplificar la exposición del problema, la Comisión compara sucesivamente tramos de 100 cm³. Según ésta, la progresión del tipo del Impuesto especial no está equilibrada. Hasta 1 800 cm³, el Impuesto únicamente aumenta una media de

11,6 puntos por cada tramo de 100 cm³; en el nivel de 1 801 cm³, éste experimenta en primer lugar un brusco incremento de 86,5 puntos, para después continuar aumentando una media de 15,2 puntos por cada tramo de 100 cm³.

32. Sin embargo, esta presentación de la progresividad del Impuesto no me parece aceptable como tal, puesto que ignora el hecho de que el sistema griego también establece un umbral diferencial en el nivel de 1 200 cm³. Si se tienen en cuenta las tres categorías de automóviles así establecidas, la progresividad del tipo impositivo es la siguiente:

— A partir del 48 % en los automóviles de 600 cm³, aumenta 8 puntos por cada tramo de 100 cm³, hasta alcanzar un 96 % en el nivel de 1 200 cm³.

— En este primer umbral diferencial, se incrementa bruscamente en 28,9 puntos en el nivel de 1 201 cm³, para pasar a continuación a 135,2 % en el nivel de 1 300 cm³, antes de volver a aumentar regularmente 10,4 puntos por cada tramo de 100 cm³, hasta alcanzar un 187,2 % en el nivel de 1 800 cm³.

— En este segundo umbral diferencial es cuando experimenta el brusco incremento señalado por la Comisión (86,5 puntos); alcanza un 288,8 % en el nivel de 1 900 cm³, para aumentar a continuación 15,2 puntos por cada tramo de 100 cm³ y alcanzar finalmente un tipo impositivo máximo del 400 % en el nivel de 2 632 cm³.

33. La explicación de este importante aumento en los umbrales de 1 200 y 1 800 cm³ reside en el hecho (que la Comisión no destacó, por primera vez, sino en su escrito de réplica — apartado II.3) de que los respectivos coeficientes de 26 y 38, se aplican a la totalidad de la cilindrada del automóvil, es decir, también a la porción de la misma correspondiente a una o dos categorías inferiores. Ello constituye, a ojos de la Comisión, una «ruptura de la progresividad», que no se produciría en un sistema en el que los coeficientes elevados se aplicaran sólo a la parte de la cilindrada que sobrepasara los correspondientes umbrales diferenciales y los tramos inferiores a estos umbrales continuaran sometidos a los tipos impositivos más bajos que normalmente se les aplican.

34. El siguiente cuadro ilustra las anteriores observaciones al comparar los tipos impositivos calculados según este otro método más «equilibrado», defendido por la Comisión, con los aplicables en el actual sistema.

Cilindrada (en cm³)	Sistema actual	*	Otro sistema	*
1 100	88 %		88 %	
1 200	96 %	+ 8	96 %	+ 8
1 300	135,2 %	+ *39,2*	106,4 %	+ 10,4
1 400	145,6 %	+ 10,4	116,8 %	+ 10,4
1 500	156 %	+ 10,4	127,2 %	+ 10,4
1 600	166,4 %	+ 10,4	137,6 %	+ 10,4
1 700	176,8 %	+ 10,4	148 %	+ 10,4
1 800	187,2 %	+ *101,6*	158,4 %	+ 10,4
1 900	288,8 %	+ 15,2	173,6 %	+ 15,2
2 000	304 %	+ 15,2	188,8 %	+ 15,2
2 100	319,2 %	+ 15,2	204 %	+ 15,2
2 200	334,4 %	+ 15,2	219,2 %	+ 15,2
2 300	349,6 %	+ 15,2	234,4 %	+ 15,2
2 400	364,8 %	+ 15,2	249,6 %	+ 15,2
2 500	380 %	+ 15,2	264,8 %	+ 15,2
2 600	395,2 %	/	280 %	/
2 632	400 %		284,8 %	

35. Como se ve al comparar las dos columnas marcadas con un asterisco, que reflejan el aumento del tipo impositivo por cada tramo de 100 cm³, dicho aumento es idéntico en ambos sistemas, salvo en el paso de 1 200 a 1 300 cm³ y de 1 800 cm³ a 1 900 cm³: en el sistema defendido por la Comi-

sión, la magnitud del aumento en estos dos umbrales sería exactamente igual a la que rige para los demás tramos de 100 cm³ en la correspondiente categoría. Salta a la vista que la progresividad, en su conjunto, sería más equilibrada de este modo.

36. Por tanto, ¿debe necesariamente considerarse incompatible de por sí con el párrafo 1 del artículo 95 del Tratado un sistema que implique un brusco aumento de la imposición en dos niveles diferentes?

37. Recordemos, en primer lugar, que en el asunto Humblot se cuestionó un «impuesto especial» y, por otra parte, fue el sometimiento a este impuesto especial el que implicaba una «ruptura» en relación al sistema impositivo aplicable. Como ya puse de manifiesto en mis conclusiones en el asunto 200/85,

«el impuesto francés (que únicamente gravaba los automóviles importados) era, por así decirlo, exterior al régimen fiscal normal de los vehículos, que consistía en un impuesto que aumentaba progresivamente según la potencia fiscal de los mismos» (Rec. 1986, p. 3966, último párrafo).

En este caso, el incremento del Impuesto griego en el umbral de 1 800 cm³, a partir del cual únicamente grava los automóviles de importación, se inserta en la lógica del sistema griego que experimenta, ya en el umbral de 1 200 cm³, un aumento parecido que afecta también a los automóviles griegos.

38. También es cierto, tal como ha señalado el Gobierno helénico, que la relación entre las medias de la tercera (337 %) y de la segunda categoría (156 %), es decir 2,16, es idéntica a la que existe entre las medias de la segunda y de la primera categoría (72 %).

39. Finalmente, permítaseme recordar una vez más que la diferenciación del Impuesto en el umbral de 1 800 cm³ no se efectúa en beneficio exclusivo de los automóviles griegos de una cilindrada menor, sino que también beneficia a los automóviles importados y, especialmente, a los de cilindrada superior a 1 600 cm³ e inferior a 1 801 cm³, ninguno de los cuales se fabrica actualmente en Grecia.

40. Por todo ello, considero que no puede criticarse la existencia misma de dos umbrales impositivos. Además, contrariamente a lo que ocurría en el asunto Feldain, el modo en que se han situado estos dos umbrales no permite deducir que hayan sido elegidos para favorecer a los automóviles de producción nacional.

41. Resta por saber si se puede decir lo mismo en relación con los porcentajes impositivos que gravan las tres categorías de automóviles. Sobre este punto, el sistema objeto del asunto Feldain no dió lugar a críticas. Pero, en este caso, hemos de verificar lo siguiente. El Impuesto que grava los automóviles de 1 200 cm³ es de un 96 % y el que grava los automóviles de 1 201 cm³ es de 124,9 %, lo que da una relación de 1 a 1,30. El Impuesto que recae sobre los automóviles de 1 800 cm³ es de 187,2 %, y sobre los automóviles de 1 801 cm³ es de 273,7 %. En este caso, la relación es de 1 a 1,46. Esta diferencia se deriva de la progresividad de los importes, expresados en DR por cm³, que se aplican a las tres categorías de automóviles (primer elemento del Impuesto). Recordemos que, en los automóviles de ci-

lindrada hasta 1 200 cm³, hay que calcular 20 DR por cm³. En los automóviles hasta 1 800 cm³, el importe es de 26 DR por cm³, y, en los automóviles de cilindrada igual o superior a 1 801 cm³, es de 38 DR por cm³. Las relaciones entre estos importes son las mismas que las que hemos verificado en relación con el conjunto del Impuesto, es decir 1 a 1,46 (38/26) y 1 a 1,30 (26/20), respectivamente. Si también se aplicara entre la segunda y la tercera categoría una relación de 1 a 1,30, el importe para la tercera categoría debería ser de 33,8 DR, en lugar de 38 DR. En este caso, el «salto» en el umbral de 1 800 cm³ ya no sería de 86,5 puntos, sino solamente de 56,2 puntos por cada 100 cm³ adicionales, en lugar de 15,2 puntos.

42. Ahora bien, considero que sólo se puede admitir un sistema que establezca dos umbrales en los que la imposición aumente bruscamente si en el segundo umbral, que únicamente afecta a los automóviles de importación, la progresividad no es superior a la que repercute a la vez sobre los productos importados y los nacionales. En efecto, si se puede tolerar una relación de 1 a 1,46, ¿por qué no una relación de 1 a 2, de 1 a 3, o de 1 a 5, como la que se discutió en el asunto Humblot?

43. Un sistema de este tipo debe ser coherente de principio a fin, es decir, debe entrañar una lógica interna que no pueda ser objeto de crítica en ningún nivel impositivo.

44. Como en el presente caso el tipo impositivo o el porcentaje de incremento del Impuesto aplicable al umbral de 1 800 cm³ no es idéntico al aplicable al umbral de 1 200 cm³, propongo que se declare la incompatibilidad del Impuesto especial sobre el consumo con el párrafo 1 del artículo 95 del Tratado.

B. El Impuesto especial adicional único

45. Examinemos a continuación cuál es la situación en lo que respecta al *Impuesto especial adicional único* que se paga al matricular el automóvil por primera vez.

46. Este Impuesto es de 100 DR por cm³ en los automóviles de cilindrada igual o inferior a 1 200 cm³, aumentando 10 000 DR por cada tramo de 100 cm³, hasta alcanzar las 120 000 DR en el umbral de 1 200 cm³. En los automóviles de cilindrada comprendida entre 1 201 cm³ y 1 800 cm³, es de 100 DR por cm³ para el primer tramo de 1 200 cm³ y de 200 DR por cm³ para el tramo comprendido entre 1 201 cm³ y 1 800 cm³: así, el Impuesto se eleva a 140 000 DR en 1 300 cm³ y aumenta 20 000 DR por cada tramo de 100 cm³, hasta alcanzar 240 000 DR en el umbral de 1 800 cm³. Por debajo y por encima del umbral de 1 200 cm³, el Impuesto especial adicional único aumenta, por tanto, de manera regular, 100 y 200 DR por cm³, respectivamente. Además, de las anteriores consideraciones se deduce que esta diferenciación de los tipos impositivos, en la medida en que se establece en función de un criterio objetivo, la cilindrada, sería perfectamente legítima en relación con el párrafo 1 del artículo 95 del Tratado, incluso si Grecia no produjera automóviles gravados con el tipo impositivo más elevado.

47. Pero, al igual que en el Impuesto especial sobre el consumo, la República Helénica realiza una segunda diferenciación del Impuesto especial adicional único en el umbral de 1 800 cm³: efectivamente, en los automóviles de cilindrada superior a 1 800

cm³, éste asciende a 150 DR por cm³ para el primer tramo de 1 200 cm³ y a 300 DR por cm³ a partir de 1 200 cm³. Así, de 240 000 DR en 1 800 cm³, pasa a 360 300 DR en 1 801 cm³ y aumenta a continuación 300 DR por cm³.

48. Por una parte, pues, a semejanza de lo que ocurre por encima y por debajo de 1 200 cm³, la progresividad a partir de 1 800 cm³, es perfectamente regular. Además, el hecho de que ésta sea de 300 DR por cm³ y, por tanto, mayor que la aplicable a los tramos inferiores a 1 800 cm³, constituye una diferenciación establecida en función de un criterio objetivo que no es, en sí mismo, condenable y, menos aún, cuando el aumento por cm³ del tipo impositivo, más allá del umbral de 1 800 cm³, a partir del cual sólo hay vehículos de importación, es exactamente idéntico al que se produce en el umbral de 1 200 cm³, más allá del cual también hay automóviles griegos, y cuando la progresividad del tipo impositivo por cm³ en el umbral de 1 800 cm³ es incluso inferior (1 a 1,5) a la que tiene lugar en el umbral de 1 200 cm³ (1 a 2).

49. Por otra parte, sin embargo, es forzoso señalar que las modalidades de cálculo del Impuesto, para los automóviles de cilindrada superior a 1 800 cm³, no son las mismas que las que rigen más allá del umbral de 1 200 cm³. Mientras que para un automóvil de cilindrada superior a 1 200 cm³ (pero inferior o igual a 1 800 cm³), el tipo impositivo más elevado, es decir 200 DR por cm³, únicamente se aplica a la parte de la cilindrada que excede de dicho umbral, en un automóvil de cilindrada superior a 1 800 cm³, el tipo impositivo de 300 DR por cm³ no se aplica sólo a la parte de la cilindrada superior a 1 800 cm³, sino también a la parte de la cilindrada situada entre 1 200 y 1 800 cm³. Por añadidura, el tipo impositivo, para la parte de cilindrada inferior a 1 200 cm³, no es de 100 DR por cm³, como para los automóviles de cilindrada inferior a 1 800 cm³ (ya sea su cilindrada total inferior o superior a 1 200 cm³), sino de 150 DR por cm³.

50. La consecuencia de tales divergencias entre las modalidades de cálculo es la siguiente: mientras que para un automóvil inferior o igual a 1 800 cm³, el Impuesto aumenta 200 DR por cm³ a partir del umbral de 1 200 cm³, para un automóvil superior a 1 800 cm³ únicamente aumenta 300 DR por cm³ tras haber experimentado un salto brutal de 240 000 a 360 000 DR en el umbral mismo de 1 800 cm³. En otras palabras, mientras que un automóvil de 1 201 cm³ soporta un Impuesto de 120 200 DR, que es sólo superior en 200 DR al que grava un automóvil de 1 200 cm³, un automóvil de 1 801 cm³ soporta un Impuesto de 360 300 DR, que sí excede en 120 000 + 300 DR en relación al que grava un automóvil de 1 800 cm³.

51. El Impuesto especial adicional único también experimenta, por tanto, en el umbral de 1 800 cm³ una «ruptura de la progresividad», en el sentido de que las modalidades de cálculo aplicables a partir de dicho umbral son de naturaleza tal que implican un incremento del Impuesto mucho mayor que el que tendría lugar si se aplicaran a este umbral, a partir del cual ya no hay sino automóviles de importación, las modalidades de cálculo empleadas en el umbral de 1 200 cm³, a partir del cual también hay automóviles griegos. En efecto, si se aplicara el mismo método de cálculo, es decir 100 DR para los primeros 1 200 cm³, 200 DR para el tramo situado entre 1 201 y 1 800 cm³, y 300 DR en adelante, un automóvil de 1 801 cm³ únicamente soportaría un Impuesto de 240 300 DR, en lugar de 360 300 DR. Este «salto» brusco en el nivel impositivo, que no se produce en el umbral de 1 200 cm³, marca así una ruptura o una dis-

continuidad en relación con el sistema impositivo normal en litigio. Como el Impuesto más elevado grava exclusivamente los automóviles de importación procedentes de otros Estados miembros, dicho sistema impositivo no puede considerarse «exento de cualquier efecto discriminatorio o proteccionista», en el sentido de las sentencias Humblot y Feldain y, por tanto, no es legítimo con arreglo al artículo 95 del Tratado.

C. El problema de la imposición sobre vehículos de ocasión

52. En las conclusiones del recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare el carácter discriminatorio del régimen fiscal helénico tanto en lo relativo a los automóviles nuevos como *de ocasión*. ¿Significa esto que, respecto de la imposición sobre los automóviles de ocasión, la Comisión esgrime los mismos argumentos e imputaciones que los anteriormente examinados en relación con los automóviles nuevos?

53. Lo menos que se puede decir es que las pretensiones de la Comisión a este respecto distan mucho de ser claras.

54. En el apartado 22 del recurso, la Comisión afirma lapidariamente que

«las anteriores consideraciones también sirven *mutatis mutandis* para los vehículos de ocasión».

Me gustaría saber si, en opinión de la Comisión, son los automóviles nuevos de fabricación nacional, o estos mismos automóviles en su etapa de vehículos de ocasión, o ambos, los que resultan favorecidos en relación con los automóviles de ocasión importados. No obstante, es forzoso admitir que, desde el momento en que ambos sistemas impositivos entrañan un fallo inherente a ellos mismos, a saber un incremento excesivo en la imposición a partir de 1 800 cm³, dicho fallo tiene incidencia en todos los automóviles de importación.

55. A continuación, hay que hacer constar que en el transcurso de la fase administrativa previa, la Comisión criticó asimismo las modalidades de determinación del *valor imponible* que sirve de base para el cálculo del *Impuesto especial sobre el consumo*, Impuesto que grava la importación de automóviles de ocasión. Éste se determina restando, del precio de los correspondientes automóviles nuevos, un 5 % por cada año de antigüedad del automóvil, sin que esté prevista reducción alguna a partir del cuarto año, de modo que la reducción total no puede sobrepasar un 20 %. La Comisión consideró que de estas normas se desprende que el valor imponible de los automóviles de ocasión importados

«es siempre superior al valor neto del automóvil nacional correspondiente, que ha soportado el Impuesto sobre el consumo como automóvil nuevo» [dictamen motivado, apartado 2.3)].

De ello se deriva una imposición más elevada sobre los productos importados.

56. La Comisión no volvió a formular expresamente esta imputación, ni en el escrito de interposición del recurso ni en la réplica. Se contentó con realizar, en el apartado 22 del mismo, la afirmación que acabo de citar. Durante la vista, el Agente de la Comisión se refirió a esta frase para afirmar que esta institución mantenía dicha imputación.

57. Pero «las anteriores consideraciones» no se refieren en modo alguno a la cuestión de la determinación de la base imponible de los automóviles, sino únicamente a las modalidades de cálculo de ambos Impuestos. Asimismo, según mi parecer, la República Helénica, que en la fase administrativa previa puso en tela de juicio la procedencia de la imputación relativa a la base imponible, pudo muy bien pensar que la Comisión la había retirado, lo que explica, por otra parte, que en sus escritos de contestación y dúplica, no tomara postura a este respecto. Por tanto, no se puede admitir esta imputación ya que sólo se formuló durante la fase administrativa previa.

Conclusión

58. Por todas las razones expuestas, propongo que se declare que, al aplicar, a través del Impuesto especial sobre el consumo y el Impuesto especial adicional único, un régimen discriminatorio para los automóviles de cilindrada superior a 1 800 cm^3 importados de otros Estados miembros, la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del párrafo 1 del artículo 95 del Tratado CEE.

59. A pesar de que la Comisión sostuvo, equivocadamente, en el curso de la fase oral, que su recurso se refería también al sistema de determinación del valor imponible de los automóviles de ocasión importados, considero que ello no debe tener consecuencia alguna en lo que se refiere a las costas. Propongo que se condene en costas a la República Helénica.