SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de junio de 2010 *

En el asunto C-2/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria), mediante resolución de 13 de noviembre de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de enero de 2009, en el procedimiento entre

Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv

y

Petar Dimitrov Kalinchev,

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, M. Ilešič (Ponente) y M. Safjan y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. N. Nanchev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de febrero de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. P.D. Kalinchev, por el Sr. M. Ekimdžiev, advokat;

— en nombre del Gobierno búlgaro, por los Sres. A. Ananiev y T. Ivanov, en calidad de agentes;

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

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 25 CE, 90 CE, párrafo primero, y 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Kalinchev y la Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv (Dirección Regional de Aduanas de Plovdiv) con ocasión de la negativa de ésta a concederle una reducción del importe del impuesto especial que se le impuso al importar su vehículo.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 3, apartados 1 y 3, de la Directiva 92/12 dispone:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

— los hidrocarburos;

— el alcohol y las bebidas alcohólicas;

— las labores del tabaco.

— [...]

3. Los Estados miembros conservarán la facultad de introducir o mantener gravámenes sobre otros productos que no sean los enunciados en el apartado 1, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Con la misma limitación, los Estados miembros conservarán igualmente la facultad de imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas las relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales.»

Normativa nacional

4 Con arreglo al artículo 2 de la Ley sobre impuestos especiales y depósitos fiscales (Zakon za aktsizite i danachnite skladove, DV nº 91, de 15 de noviembre de 2005), en su versión modificada por la Ley (DV nº 6, de 23 de enero de 2009) (en lo sucesivo, «ZADS»), serán objeto de impuestos especiales el alcohol y las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco, los productos energéticos y la electricidad, así como los vehículos automóviles.

5 En virtud del artículo 4, punto 16, de la ZADS:

«Se entenderá por vehículo nuevo el vehículo automóvil que, en la fecha de importación que se corresponda con la fecha de presentación de la declaración a la que se refiere el artículo 76d a las autoridades aduaneras, cumpla alguno de los requisitos siguientes:

a) que no hayan transcurrido más de seis meses desde el día de su primera matriculación (incluso en el extranjero), o

b) que el kilometraje no supere los 6.000 km.»

6 Con arreglo al artículo 18 de la ZADS, los «vehículos automóviles» se definen como «automóviles particulares», «automóviles de uso mixto» y «automóviles de carreras», nuevos o de segunda mano, que puedan transportar hasta nueve personas, conductor incluido, con una potencia de motor superior a 120 kW según la norma DIN o a 126 kW según la norma SAE, clasificados en el código 8703 de la Nomenclatura Combinada.

7 El artículo 19 de la ZADS dispone:

«1) Serán objeto del impuesto especial las mercancías a las que se refiere el artículo 2, salvo cuando se hallasen en régimen de suspensión del impuesto:

1. 1. en el momento de su producción en el territorio nacional;

1. 2. en el momento de su introducción en el territorio nacional procedentes del territorio de otro Estado miembro;

1. 3. en el momento de su importación en el territorio nacional.

2) Se entenderá por "importación de mercancías objeto del impuesto especial" la introducción de mercancías extracomunitarias objeto del impuesto especial en el territorio nacional y la introducción de mercancías comunitarias objeto del impuesto especial procedentes de territorios terceros que forman parte del territorio aduanero de la Comunidad.

3) Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2, cuando, en el momento de su introducción en el territorio nacional, las mercancías se incluyan en un régimen aduanero, se considerará que su importación se ha efectuado en el momento de su despacho a libre práctica.»

8 De conformidad con el artículo 30 de la ZADS, la base imponible de los vehículos automóviles será la siguiente:

«1) para los vehículos automóviles de segunda mano – el número de kW que indique la potencia del motor;

2) para los vehículos automóviles nuevos – el número de kW que indique la potencia del motor, siempre que exceda de 120 kW según la norma DIN o de 126 kW según la norma SAE.»

9 El artículo 40 de la ZADS dispone:

«1) El tipo del impuesto especial sobre los vehículos automóviles de segunda mano será el siguiente:

1. para los vehículos automóviles con una potencia de motor superior a 120 kW y hasta 150 kW según la norma DIN – 35 levs por kW;

2. para los vehículos automóviles cuyo motor tenga una potencia superior a 150 kW según la norma DIN – 60 levs por kW;

3. para los vehículos automóviles cuyo motor tenga una potencia entre 126 kW y 157,5 kW según la norma SAE – 33,33 levs por kW;

4. para los vehículos automóviles cuyo motor tenga una potencia superior a 157,5 kW según la norma SAE – 57,14 levs por kW.

2) El tipo del impuesto especial sobre los vehículos automóviles nuevos será:

1. 700 levs + 90 levs por kW que exceda de 120 kW según la norma DIN;

2. 700 levs + 85,71 levs por kW por encima de 126 kW según la norma SAE.»

10 El artículo 76d de la ZADS establece:

«1) Quien introduzca en el territorio nacional mercancías objeto del impuesto especial de conformidad con el artículo 2, punto 5, desde el territorio de otro Estado miembro deberá presentar una declaración conforme al modelo previsto por la normativa de desarrollo de la presente Ley.

2) La declaración a que se refiere el apartado 1 se presentará ante el servicio aduanero competente en función del lugar o del domicilio de la persona afectada, en un plazo de 14 días desde la introducción de las mercancías. La declaración se presentará antes de la primera matriculación del vehículo automóvil en la República de Bulgaria.

3) Las autoridades aduaneras podrán exigir la presentación de las mercancías junto con la declaración a que se refiere el apartado 2.

4) A la vista de la declaración presentada, el servicio aduanero competente fijará el importe del impuesto especial adecuado y lo notificará al interesado.»

11 El artículo 72a del Reglamento de desarrollo de la ZADS, aprobado por el Ministro de Hacienda (DV nº 42, de 23 de mayo de 2006), establece:

«1) En el supuesto contemplado en el artículo 76d de la Ley, deberá presentarse una declaración de impuestos especiales conforme al modelo previsto en el anexo nº 13a antes de la primera matriculación del vehículo automóvil en la República de Bulgaria, en un plazo de 14 días desde la introducción de las mercancías en el territorio nacional.

2) A la vista de los datos que consten en la declaración de impuestos especiales y en los documentos presentados, las autoridades aduaneras fijarán y establecerán el impuesto especial en la declaración en aduana. El ejemplar nº 2 de la declaración a que se refiere el apartado 1 tendrá la consideración de información en el sentido del artículo 44, apartado 1, punto 5, de la Ley.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 El 13 de febrero de 2007, el demandante compró en Francia un automóvil de la marca BMW, serie 530 D, con una potencia de 140 kW, matriculado por vez primera el 6 de enero de 1999 y con 160.000 kilómetros.

13 En el mes de febrero de 2007, importó dicho vehículo en el territorio búlgaro y el 21 de febrero de 2007 lo presentó en el control de transporte automovilístico búlgaro para su matriculación.

14 El 19 de junio de 2007, el demandante presentó, con arreglo al artículo 76d de la ZADS, la declaración a la que se está obligado al introducir en el territorio nacional productos procedentes de otro Estado miembro objeto del impuesto especial, de conformidad con el artículo 2, apartado 5, de la ZADS. Al presentar esta declaración, se convirtió en sujeto pasivo de un impuesto especial por importe de 4.900 levs, calculado con arreglo a las reglas del artículo 40, apartado 1, punto 1, de la ZADS.

15 Mediante escrito de 29 de junio de 2007, el recurrente impugnó el importe del impuesto especial así calculado alegando que procedía deducir la suma de 2.400 levs, ya que a su juicio, dicho importe tenía carácter discriminatorio y vulneraba el artículo 90 CE.

16 Mediante resolución del Director de los Servicios Aduaneros de Plovdiv, confirmada por el Director de la Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv, se denegó al demandante la reducción del importe del impuesto especial que gravaba su vehículo. Se confirmó que el impuesto especial debido se elevaba a 4.900 levs, al haberse calculado dicho importe de conformidad con las disposiciones del artículo 40, apartado 1, punto 1, de la ZADS.

17 Se impugnó el acto administrativo de la administración de aduanas ante el Administrativen sad – Plovdiv (Tribunal administrativo de Plovdiv), el cual lo anuló en la parte del importe total de 4.900 levs que excede de 2.500 levs, acogiendo en su resolución la objeción del recurrente relativa al carácter discriminatorio del importe de 2.400 levs.

18 A juicio del Administrativen sad – Plovdiv, el impuesto especial fijado con arreglo al artículo 40, apartado 1, punto 1, de la ZADS por introducir en el territorio búlgaro un turismo de segunda mano es discriminatorio y contrario al artículo 90 CE, párrafo primero. Ese órgano jurisdiccional considera que el importe discriminatorio del impuesto especial se corresponde con el importe que excede del impuesto especial que se calcularía al introducir en el territorio búlgaro un coche nuevo de 140 kW, importe que ascendería entonces solamente a 2.500 levs.

19 La Regionalna Mitnicheska Direktsia – Plovdiv recurrió en casación dicha resolución ante el Varhoven administrativen sad, que constituye la última instancia.

20 En este contexto, el Varhoven administrativen sad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el artículo 3, apartado 3, de la Directiva [92/12] el establecimiento, por los Estados miembros, de un régimen impositivo en el que se graven con impuestos especiales en el momento de su introducción en el territorio de un Estado miembro los vehículos automóviles de segunda mano, impuesto especial que no se devenga directamente en el momento de la reventa de vehículos automóviles que ya se hallen en el territorio de dicho Estado miembro y por los que ya se pagó dicho impuesto especial en el momento de su primera introducción en el territorio del Estado miembro?

2) Habida cuenta de las disposiciones del artículo 90 CE, párrafo primero, ¿cómo procede interpretar el concepto de "productos nacionales similares":

a) en el sentido de que son originarios del Estado miembro que fijó unos determinados tributos internos o

b) en el sentido de que ya se encuentran en el territorio de dicho Estado miembro, con independencia de su origen?

3) En función de las respuestas a las dos cuestiones anteriores, ¿deben interpretarse los artículos 25 CE y 90 CE, párrafo primero, en el sentido de que prohíben el régimen diferenciado del impuesto especial aplicado a los vehículos automóviles, establecido por la República de Bulgaria mediante los artículos 30 y 40 de la [ZADS] en función de su año de fabricación y del número de kilómetros que figura en el cuentakilómetros?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

21 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente quiere saber, en esencia, si el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 se opone a una normativa nacional como la prevista en los artículos 30 y 40 de la ZADS, que establece la base imponible y el tipo del impuesto especial para los vehículos de segunda mano en el

momento en que son introducidos en el territorio de un Estado miembro, mientras que el impuesto especial no se devenga cuando se revenden vehículos automóviles que ya se hallan en el territorio de dicho Estado y por los que se pagó dicho impuesto especial en el momento de su primera introducción en dicho territorio.

22 Con carácter previo, es necesario señalar que, en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12, el ámbito de aplicación de ésta se define por referencia a tres categorías de productos enumeradas de forma exhaustiva, que corresponden, tal como resulta del tercer considerando de dicha Directiva, a aquellas mercancías que sean consideradas productos objeto de impuestos especiales «en todos los Estados miembros». Esta enumeración no comprende los vehículos automóviles, que, por lo tanto, están excluidos del ámbito de aplicación de esta Directiva (sentencia de 26 de abril de 2007, Alevizos, C-392/05, Rec. p. I-3505, apartado 36).

23 A continuación, en cuanto a los productos distintos de los previstos en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12, conforme al apartado 3, párrafo primero, de dicho artículo, los Estados miembros conservan la facultad de introducir o de mantener gravámenes sobre dichos productos, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras (sentencia de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C-145/06 y C-146/06, Rec. p. I-5869, apartado 44).

24 Como ha señalado el Gobierno búlgaro en su declaración escrita, la única formalidad en cuanto a la imposición de los vehículos introducidos en el territorio búlgaro desde otros Estados miembros es la prevista en el artículo 76d de la ZADS, en particular, la obligación, que tiene quien introduzca en el territorio nacional productos objeto de impuestos especiales desde otro Estado miembro, de presentar una declaración de conformidad con las disposiciones de la Ley en cuestión.

25 A este respecto, procede señalar que el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12 sólo podría ser aplicable al presente asunto si se considerara que la obligación de declaración es una «formalidad relativa al cruce de fronteras» que da lugar a la recaudación del impuesto especial (sentencia de 18 de enero de 2007, Brzeziński, C-313/05, Rec. p. I-513, apartado 45).

26 El Gobierno búlgaro considera que dicha formalidad está relacionada no con el cruce de la frontera, sino más bien con la determinación posterior del importe del impuesto especial en el momento en que nace la obligación de abonarlo.

27 A este respecto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si toda la normativa controvertida en el asunto principal puede interpretarse en el sentido que le ha dado el Gobierno búlgaro. En efecto, si la declaración controvertida debiera presentarse con ocasión de la adquisición intracomunitaria del vehículo y, por lo tanto, del cruce de una frontera, tal formalidad se hallaría vinculada no a ese «cruce», en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12, sino a la obligación de abonar los impuestos especiales. En efecto, en tal caso, dado que el objetivo de dicha declaración es asegurar el pago de la deuda correspondiente a los impuestos especiales, tal formalidad estaría relacionada con el hecho imponible de éstos (sentencia Brzeziński, antes citada, apartados 47 y 48).

28 Del conjunto de consideraciones precedentes se desprende que procede responder a la primera cuestión que el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12 no resulta de aplicación a un asunto como el del litigio principal y, por tanto, no puede oponerse al establecimiento, por un Estado miembro, de un régimen impositivo en el que se graven con impuestos especiales en el momento de su introducción en el territorio de un Estado miembro los vehículos automóviles de segunda mano, impuestos que no se devengan directamente en el momento de la reventa de vehículos automóviles que ya se hallen en el territorio de dicho Estado miembro y por los que ya se pagaron dichos impuestos especiales en el momento de su primera introducción en el territorio del Estado miembro, siempre y cuando dicho régimen no dé lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

Sobre la segunda cuestión

29 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 110 TFUE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se debe considerar a los vehículos de segunda mano importados en Bulgaria como productos similares a los vehículos de segunda mano que fueron importados en el territorio de este Estado como vehículos nuevos, con independencia de su origen, al no existir en dicho Estado producción nacional de automóviles.

30 A este respecto, se desprende de una jurisprudencia constante que, en primer lugar, según la redacción del artículo 110 TFUE, éste prohíbe gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares o con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones (sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca, C-47/88, Rec. p. I-4509, apartado 8).

31 En segundo lugar, en materia de imposición de automóviles de segunda mano importados, la finalidad del artículo 110 TFUE 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 (véase la sentencia de 17 de julio de 2008, Krawczyński, C-426/07, Rec. p. I-6021, apartado 31).

32 En tercer lugar, hay que recordar que la existencia de una producción nacional de vehículos automóviles en Bulgaria no constituye un requisito para declarar la existencia de un mercado de vehículos de segunda mano en dicho Estado miembro. En efecto, un producto se convierte en nacional desde el momento en que es importado e introducido en el mercado. Los coches de ocasión importados y aquellos que se compran *in situ* constituyen productos similares o competidores. Así, las disposiciones del artículo 110 TFUE se aplican al impuesto de matriculación en caso de importación de coches de ocasión (véase la sentencia Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 17).

33 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 110 TFUE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se debe considerar a los vehículos de segunda mano importados en Bulgaria como productos similares a los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de este Estado y que fueron importados en el territorio de dicho Estado como vehículos nuevos, con independencia de su origen.

Sobre la tercera cuestión

34 Procede señalar, en el asunto principal, que los artículos 30 y 40 de la ZADS establecen el cálculo de la base imponible del impuesto especial, única para los vehículos nuevos y de segunda mano, y el tipo de dicho impuesto especial en función de la potencia del motor de tales vehículos. El criterio para distinguir los vehículos nuevos de los vehículos de segunda mano es, de conformidad con el artículo 4, punto 16, de la ZADS, el período transcurrido desde la fecha de su primera matriculación (incluso en el extranjero) y los kilómetros que figuran en el cuentakilómetros. Se consideran nuevos los vehículos que, en la fecha de su importación en el territorio búlgaro, no llevan circulando más de seis meses desde su primera matriculación, con independencia de su origen, o que tengan un kilometraje que no supere los 6.000 km.

35 En consecuencia, ha de entenderse la cuestión formulada por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que pregunta, en esencia, si los artículos 30 TFUE y 110 TFUE, párrafo primero, se oponen a un régimen diferenciado del impuesto especial aplicado por un Estado miembro a los vehículos automóviles por cuanto dicho régimen grava de modo distinto los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros y los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado que fueron importados en el mismo como vehículos nuevos.

36 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 gravámenes internos sobre las mercancías y, por lo tanto, debe examinarse únicamente a la luz del artículo 110 TFUE (sentencia Krawczyński, antes citada, apartado 29).

37 Ahora bien, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 110 TFUE constituye 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 (sentencias, antes citadas, Brzeziński, apartado 27, y Krawczyński, apartado 30).

38 Además, un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 110 TFUE si se demuestra y estructura 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, apartado 40, antes citada; auto de 10 de diciembre de 2007, Kawala, C-134/07, Rec. p. I-10703, apartado 29; y sentencia Krawczyński, antes citada, apartado 32).

39 Según jurisprudencia consolidada, se infringe el artículo 110 TFUE, párrafo primero, cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a mecanismos distintos que den lugar, aunque sólo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada del producto importado (sentencias de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente, C-393/98, Rec. p. I-1327, apartado 21; de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-4981, apartado 67; Brzeziński, antes citada, apartado 29; y de 20 de septiembre de 2007, Comisión/Grecia, C-74/06, Rec. p. I-7585, apartado 25). En este contexto, procede recordar que para la aplicación del artículo 110 TFUE es preciso considerar no sólo el tipo del tributo interno que grave directa o indirectamente los productos nacionales e importados, sino también la base imponible de dicho impuesto (véanse las sentencias

de 22 de marzo de 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, Rec. p. 557, apartado 21, y Comisión/Dinamarca, antes citada, apartado 18).

40 En consecuencia, debe comprobarse si el impuesto especial controvertido en el litigio principal grava de igual forma un vehículo de segunda mano importado en Bulgaria que un vehículo de segunda mano del mismo tipo, de las mismas características y con el mismo desgaste, importado como vehículo nuevo en Bulgaria y ya matriculado en dicho Estado, ya que ambas categorías de vehículos constituyen «productos similares» en el sentido del artículo 110 TFUE, párrafo primero.

41 A efectos de tal comparación, debe señalarse que el impuesto especial controvertido en el asunto principal se percibe una sola vez, por todo vehículo que vaya a ser matriculado en Bulgaria, tanto sobre los vehículos nuevos como sobre los vehículos de segunda mano.

42 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha reconocido que para evitar cualquier discriminación es preciso que los baremos genéricos determinados por una disposición legal, reglamentaria o administrativa y calculados con arreglo a criterios como la antigüedad, el kilometraje, el estado general, el modo de propulsión, la marca o el modelo del vehículo permitan alcanzar el objetivo de gravar los vehículos de ocasión importados sin superar en ningún caso la cuota del impuesto residual incorporada al valor de los vehículos de ocasión similares ya matriculados en el territorio nacional (véase, en este sentido, la sentencia Weigel, antes citada, apartado 75). En particular, semejante cálculo es necesario para garantizar el carácter fiscalmente neutro del impuesto en cuestión en relación con los vehículos de segunda mano importados.

43 Hay que observar que un baremo genérico de potencia del motor como el controvertido en el asunto principal impide un cálculo neutro del impuesto especial para vehículos de segunda mano importados.

44 En concreto, semejante régimen no tiene en cuenta, para el cálculo del impuesto especial que grava los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros, ni el año de fabricación ni su kilometraje en la fecha de su importación en el territorio búlgaro. En particular, el período transcurrido desde la fecha de la primera matriculación (incluso en el extranjero) y los kilómetros del cuentakilómetros de un vehículo sólo sirven, según dicho régimen, como criterios distintivos entre un vehículo nuevo y un vehículo de segunda mano.

45 En un asunto como el del litigio principal, la base imponible y el tipo del impuesto especial se calculan exclusivamente en función de la potencia del motor, que es una característica fija de un vehículo que no depende del grado de desgaste real de éste, ya que la imposición de los vehículos de segunda mano se rige por modalidades distintas de las de imposición de los vehículos nuevos.

46 Si se tiene en cuenta que el impuesto especial grava la mercancía importada una sola vez, según dicho régimen, el cálculo del impuesto especial que grava los vehículos nuevos es invariablemente más favorable que el de los vehículos de segunda mano. Dado que los vehículos de segunda mano que ya circulan por el territorio búlgaro, es decir, los vehículos que fueron importados como vehículos nuevos, son gravados en el momento de su entrada en el territorio búlgaro como vehículos nuevos, es relativamente más caro importar un vehículo de segunda mano de otro Estado miembro que comprar en el territorio búlgaro un vehículo del mismo tipo, de la misma potencia de motor y con el mismo kilometraje, es decir, con el mismo desgaste, con el consiguiente riesgo de influir en la elección de los consumidores.

47 En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que el artículo 110 TFUE, párrafo primero, se opone a un régimen diferenciado del impuesto especial aplicado por un Estado miembro a los vehículos automóviles en circunstancias como las del caso de autos por cuanto este régimen grava de modo distinto los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros y los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado que fueron importados en el mismo como vehículos nuevos.

Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la respuesta del Tribunal de Justicia

48 En sus observaciones escritas, el Gobierno búlgaro solicitó al Tribunal de Justicia que en el supuesto de que declare que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal es incompatible con el artículo 110 TFUE, párrafo primero, limite en el tiempo los efectos de la sentencia que dicte.

49 En apoyo de su petición, invocó el carácter incierto del cálculo de las cantidades que se deberían devolver y la situación económica precaria de la República de Bulgaria. A la vista de esta situación, el Tribunal de Justicia podría limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

50 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. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos requisitos esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51, y Brzeziński, antes citada, apartado 56 y jurisprudencia citada).

51 Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias bien precisas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión de las Comunidades

Europeas (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, Richards, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42, y Brzeziński, antes citada, apartado 57).

52 También, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos de esa sentencia en el tiempo (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193, apartado 52; de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68, y Brzeziński, antes citada, apartado 58).

53 La presente remisión prejudicial suscita la cuestión de la compatibilidad con el artículo 110 TFUE, párrafo primero, de un impuesto especial que grava los vehículos de segunda mano importados en Bulgaria.

54 En la vista, el Gobierno búlgaro aportó cifras de la cantidad que supuestamente debería en caso de ser condenado por el Tribunal de Justicia. No obstante, no se ha comunicado al Tribunal de Justicia el desglose de dichas cifras, que permitiría apreciar la proporción de dicha cantidad total que podría dar lugar a devolución. Debe agregarse que sólo deben devolverse los importes de los impuestos especiales que excedan de los correspondientes al impuesto residual comprendido en el precio de un vehículo de segunda mano similar originario del Estado miembro de que se trate (sentencia Brzeziński, antes citada, apartado 59).

55 En consecuencia, procede declarar que no puede considerarse probada la existencia de un riesgo de repercusiones económicas graves, en el sentido de la jurisprudencia citada en los apartados 50 a 52 de la presente sentencia, que pueda justificar una limitación en el tiempo de los efectos de la presente sentencia.

56 En estas circunstancias, no es necesario comprobar si se cumple el requisito relativo a la buena fe de los círculos interesados.

57 Resulta de estas consideraciones que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

58 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 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, no resulta de aplicación a un asunto como el del litigio principal y, por tanto, no puede oponerse al establecimiento, por un Estado miembro, de un régimen impositivo en el que se graven con impuestos especiales en el momento de su introducción en el territorio de un Estado miembro los vehículos automóviles de segunda mano, impuestos que no se devengan directamente en el momento de la reventa de vehículos automóviles que ya se hallen en el territorio de dicho Estado miembro y por los que ya se pagaron dichos impuestos especiales en el momento de su primera introducción en el territorio del Estado miembro, siempre y cuando dicho régimen no dé lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

2) **El artículo 110 TFUE, párrafo primero, debe interpretarse en el sentido de que se debe considerar a los vehículos de segunda mano importados en Bulgaria como productos similares a los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de este Estado y que fueron importados en el territorio de dicho Estado como vehículos nuevos, con independencia de su origen.**

3) **El artículo 110 TFUE, párrafo primero, se opone a un régimen diferenciado del impuesto especial aplicado por un Estado miembro a los vehículos automóviles en circunstancias como las del caso de autos por cuanto este régimen grava de modo distinto los vehículos de segunda mano importados de otros Estados miembros y los vehículos de segunda mano ya matriculados en el territorio de dicho Estado que fueron importados en el mismo como vehículos nuevos.**

Firmas