CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 25 de octubre de 2001 [1]

I. Introducción

1. El presente asunto versa sobre el impuesto que grava un vehículo usado comprado por un particular en otro Estado miembro. Las cuestiones prejudiciales se refieren al impuesto de matriculación recaudado en Finlandia y al impuesto sobre el valor añadido que grava aquel impuesto. En sentido estricto, cuando en el caso de autos se habla de la importación en Finlandia, los hechos que dieron lugar al litigio no son calificables de «importación» en el sentido del Derecho comunitario vigente, es decir de importación en la Comunidad, sino que el litigio principal trata del transporte de mercancías comunitarias de un Estado miembro a otro Estado miembro, en este caso a Finlandia. No obstante, por razones de simplificación, en lo sucesivo el transporte a Finlandia también se denominará importación.

1 — Lengua original: alemán.

II. Marco jurídico

A. *Derecho interno*

2. El presente caso trata de dos leyes tributarias finlandesas, la Ley del impuesto de matriculación (autoverolaki) y la Ley del impuesto sobre el valor añadido (arvonlisäverolaki).

1. Ley sobre el impuesto de matriculación (autoverolaki)

3. A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Ley sobre el impuesto de matriculación (1482/1994), los turismos (clase M 1), las furgonetas (clase N 1) y aquellos otros vehículos cuya masa sea inferior a 1.875 kilogramos, las motocicletas (clases L 3 y L 4), así como aquellos otros vehículos

incluidos en la clase L, antes de la matriculación o de su uso en Finlandia, deben pagar al Estado el impuesto de matriculación en la forma establecida en dicha Ley.

4. El artículo 3 regula la tributación de vehículos que hayan sido objeto de recambio en al menos el 50 % de sus piezas. Los vehículos usados importados estarán sujetos a tributación a partir del 25 % de sus piezas.

5. Según el artículo 4, apartado 1, el importador de un vehículo o el fabricante de un vehículo producido en Finlandia están obligados al pago del impuesto de matriculación.

6. Con arreglo al artículo 5, el sujeto pasivo del impuesto de matriculación también está obligado a pagar el impuesto sobre el valor añadido que grava el impuesto de matriculación hasta el importe fijado en la arvonlisäverolaki [Ley del impuesto sobre el valor añadido]. La autoridad administrativa que recauda el impuesto de matriculación fijará, con arreglo a las disposiciones pertinentes de la Ley del impuesto de matriculación, el IVA devengado sobre el impuesto de matriculación al liquidar este último.

7. El artículo 6, apartado 1, establece que el impuesto de matriculación deberá pagarse en función del valor imponible del vehículo reducido en 4.600 FIM. No obstante, la cuota del impuesto siempre será al menos el 50 % del valor imponible.

8. Según el artículo 7, los vehículos usados importados están sujetos al impuesto del mismo modo que los vehículos nuevos, reduciéndose el impuesto en la forma que establece dicha disposición.

A los vehículos cuyo impuesto haya sido fijado el 15 de enero de 1999 o después, les será aplicable el artículo 7 en la versión resultante de la Ley 1160/1998. Con arreglo a la disposición antes vigente del artículo 7, apartado 1 y aplicable al litigio principal, el impuesto por un vehículo nuevo similar se reduce en un 0,5 % por cada mes natural completo, calculado a partir de la fecha en que se cumplan seis meses desde la matriculación o el uso del vehículo. El impuesto sólo se reduce por los primeros 150 meses de uso.

En el supuesto de que no sea posible identificar un vehículo nuevo similar, el impuesto se calculará, de conformidad con el artículo 7, apartado 2, con base en el impuesto correspondiente a un vehículo nuevo cuyas características técnicas y de otro tipo sean lo más parecidas posible a las del vehículo importado. Cuando el período de uso del vehículo sea inferior al que resulte del apartado 1, el impuesto podrá fijarse en función de la duración efectiva del uso. Si el impuesto fijado con arreglo al valor imponible de un vehículo usado importado fuese superior al impuesto calculado con arreglo al apartado 1, el impuesto se determinará con base en el valor imponible del vehículo.

9. A tenor del artículo 10, los vehículos importados se considerarán usados cuando, con arreglo a una verificación fiable, el vehículo haya recorrido más de 10.000 kilómetros y haya estado matriculado en el extranjero durante más de seis meses. El requisito del kilometraje fue suprimido por la Ley de 30 de diciembre de 1998 (1160/1998).

10. Según el artículo 11, constituye la base del valor imponible de un vehículo importado su valor de adquisición para el sujeto pasivo, una vez deducida la cantidad señalada en el artículo 16.

El artículo 11 también establece lo siguiente:

«El valor de adquisición de un vehículo importado será:

1. en el caso de un vehículo importado como mercancía no comunitaria según el Código aduanero comunitario [Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo de las Comunidades Europeas], el valor en aduana con arreglo al Código aduanero y al Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Código aduanero, y

2. en el caso de un vehículo importado como mercancía comunitaria, un valor determinado de conformidad con el apartado 1, siempre que este último sea aplicable.

El valor imponible incluye todos los gastos ocasionados directa o indirectamente al sujeto pasivo con anterioridad a la tributación por la entrega del vehículo en Finlandia o en el primer almacén en Finlandia del obligado tributario, así como el derecho de aduana, que en su caso se devengare por el vehículo.

El valor imponible de un vehículo fabricado en el país será el precio del vehículo, determinado en el lugar de producción con base en los costes de producción, cuando sea sujeto pasivo el fabricante del vehículo.

No obstante, no se incluirán en el valor imponible el valor del acondicionamiento habitual de un vehículo con motivo de su venta ni el valor del equipamiento que se le incorpore a estos efectos, siempre que no supere 500 FIM. Las tasas de matriculación y la tasa por las placas de matrícula no se computarán en el valor imponible.»

11. Conforme al artículo 12, el IVA devengado por el sujeto pasivo por el vehículo con arreglo a la arvonlisäverolaki [Ley del impuesto sobre el valor añadido], no se computará en el valor imponible que constituye la base del impuesto de matriculación.

12. El artículo 37 obliga al sujeto pasivo a presentar una declaración del impuesto de matriculación, cuyo contenido regula.

13. A los hechos del litigio principal se aplica la Ley sobre el impuesto de matriculación (1482/1994) en la versión anterior a su modificación por la Ley (1160/1998).

2. Ley del impuesto sobre el valor añadido (arvonlisäverolaki)

14. La Ley del impuesto sobre el valor añadido finlandesa aplicable es la arvonlisäverolaki (1501/1993), que ha sido modificada por las Leyes 1483/1994, 1486/1994 y 1767/1995.

15. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, el IVA se pagará al Estado en la forma señalada en dicha Ley. Según el apartado 5 del mismo artículo, la determinación del IVA que grava el impuesto de matriculación se regula por separado, en la Ley del impuesto de matriculación (1482/1994).

16. A tenor del artículo 102, apartado 1, número 4, el sujeto pasivo podrá deducir el IVA que, con arreglo a la Ley del impuesto de matriculación, grava el impuesto de matriculación.

17. El artículo 102 *ter* condiciona el derecho a deducción del IVA que grava el impuesto de matriculación a la presentación de una liquidación tributaria de la que resulte el importe del impuesto que debe pagarse.

18. Según el artículo 141, apartado 5, las deducciones mencionadas en el capítulo 10 se referirán al mes natural en el que se haya pagado el impuesto con arreglo al artículo 102, apartado 1, número 4.

B. *Derecho comunitario*

19. Las disposiciones pertinentes de Derecho comunitario son el artículo 90 CE, relativo a la prohibición de tributos internos discriminatorios, y la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos

sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).[2]

20. El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

21. Desde el 1 de enero de 1993 sólo se considera importación la introducción de bienes en la Comunidad y no su introducción desde otro Estado miembro. Del mismo modo, a nivel comunitario la adquisición de un vehículo usado ya no está sujeta al IVA del país de destino.

22. El artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva contiene un régimen especial para los vehículos nuevos.

23. El artículo 28 *bis,* apartado 1, letra b), establece:

«1. Están también sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

[...]

b) Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas a título oneroso en el interior del país por sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos, que se beneficien de la excepción prevista en el párrafo segundo de la letra a), o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo [...]»

24. El artículo 28 *bis,* apartado 2, establece:

2 — DO L 145, p. 1.

«2. A los efectos del presente título:

[...]

b) No se consideran "medios de transporte nuevos": los medios de transporte contemplados en la letra a) cuando se cumplan conjuntamente las dos condiciones siguientes:

— que la entrega se efectúe más de tres meses después de la primera puesta en servicio. No obstante, este plazo se ampliará a seis meses para los vehículos terrestres de motor definidos en la letra a),

— que el medio de transporte haya recorrido más de seis mil kilómetros si se trata de un vehículo terrestre, navegado más de 100 horas si se trata de una embarcación o volado más de 40 horas si se trata de una aeronave.

Los Estados miembros fijarán las condiciones en las que podrán determinarse los datos anteriormente mencionados.»

25. El artículo 33 de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros a mantener o establecer determinados impuestos que no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y que no den lugar a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

III. Hechos

26. Uno de los recurrentes ante el órgano jurisdiccional remitente, el Sr. Siilin, adquirió el 2 de marzo de 1998 de un revendedor de automóviles de la República Federal de Alemania un turismo Mercedes Benz 190 2.0 Diesel por el precio de 7.350 DEM. El vehículo se había fabricado el 1 de enero de 1986 y se había matriculado el 13 de noviembre de 1986. El vehículo estaba equipado con cambio automático y techo corredizo manual. El 20 de abril de 1998, el Sr. Siilin importó el vehículo (con un kilometraje de 180.000 km) en Finlandia y presentó una declaración por el impuesto de matriculación.

27. La Administración de aduanas de la región de Helsinki (Helsingin piiritullikamari) estimó el valor de un vehículo nuevo similar en 41.100 DEM y añadió 3.880 DEM por el equipamiento adicional, lo que equivalía a 136.851 FIM. De este importe se dedujo la cuantía fija de 4.600 FIM y 85.963 FIM en función de la antigüedad del vehículo. El impuesto de matriculación se fijó en 46.288 FIM y el

IVA sobre éste en 10.183 FIM. En opinión del Sr. Siilin, el precio de catálogo sin impuestos se calculó tomando como base el precio de venta del importador oficial finlandés. El 21 de abril, el Sr. Siilin pagó el importe en su totalidad.

28. No obstante, el Sr. Siilin presentó una reclamación contra la liquidación ante el tribunal de lo contencioso-administrativo competente, el Uudenmaan lääninoikeus.

29. En cuanto al IVA, solicitó que se anulase la liquidación. Por lo que se refiere al impuesto de matriculación, pidió que se devolviese el expediente a la Administración regional de aduanas. A este respecto alegó, invocando la sentencia dictada en el asunto Nunes Tadeu, [3] que el impuesto de matriculación no puede ser superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo matriculado en Finlandia que por su antigüedad, sus características y su estado sea similar a su vehículo usado.

30. El tribunal de lo contencioso-administrativo declaró que la Administración regional de aduanas había calculado el impuesto de matriculación sin comprobar la depreciación real y sin examinar si el impuesto de matriculación fijado por el vehículo del Sr. Siilin superaba la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo usado similar de la misma marca y del mismo año de fabricación matriculado en Finlandia. En consecuencia, anuló la liquidación relativa al impuesto de matriculación y devolvió el expediente a la Administración regional de aduanas para que ésta determinase de nuevo la cuota.

31. En cuanto al IVA finlandés, el órgano jurisdiccional contencioso-administrativo decidió que, habida cuenta de sus características, éste no constituía un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva, ni tampoco un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por su artículo 33. Por lo tanto, su recaudación no era contraria a la Sexta Directiva. Sin embargo, dado que había que rectificar la liquidación del impuesto de matriculación, la Administración regional de aduanas también debía calcular de nuevo la cuantía del IVA sobre aquel impuesto.

32. A continuación, tanto el representante de la Dirección General de Aduanas (tulliasiamies) como el Sr. Siilin solicitaron ante el Tribunal Supremo Administrativo (korkein hallinto-oikeus) que se admitiese a trámite un recurso contra la resolución del tribunal de lo contencioso-administrativo. El representante de la Dirección General de Aduanas impugnaba dicha resolución por lo que se refiere al IVA y al impuesto de matriculación, mientras que el recurso del Sr. Siilin se dirigía exclusivamente contra el IVA.

3 — Sentencia de 9 de marzo de 1995 dictada en el asunto C-345/93 (Nunes Tadeu, Rec. p. I-479).

Cuestiones prejudiciales

33. El 15 de marzo de 2000, el korkein hallinto-oikeus acordó presentar una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia y plantear las siguientes cuestiones:

Sobre el impuesto de matriculación

1. A tenor del artículo 11 de la autoverolaki, el valor de adquisición para el sujeto pasivo de un vehículo importado como mercancía comunitaria constituye la base imponible a los efectos de determinar el impuesto de matriculación. Se considerará valor de adquisición, cuando resulte pertinente, el valor en aduana en el sentido del Código aduanero y en el Reglamento de aplicación de éste.

   ¿Puede interpretarse el artículo 90 CE (antiguo artículo 95 del Tratado CE) en el sentido de que una disposición nacional como ésta, relativa a la determinación del valor imponible en que se basa el impuesto de matriculación, no es discriminatoria, teniendo especialmente en cuenta que la cuantía del valor imponible del vehículo varía en función del nivel comercial (fase de comercialización) en que actúe el importador del vehículo, es decir, de si actúa en la fase de mayorista, de minorista o de consumidor?

2. Según el artículo 7, apartado 1, de la autoverolaki, el impuesto de matriculación de un vehículo usado importado se basa en el impuesto correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido en la forma determinada en la disposición. Con arreglo a dicha disposición, en la versión recogida en la Ley 1482/1994, un vehículo usado importado tributaba como un vehículo nuevo similar rebajándose la cuantía del impuesto en un 0,5 % por cada mes natural completo, calculado a partir de la fecha en que se cumplan seis meses desde la matriculación o de la puesta en circulación del vehículo, pero sólo por los primeros 150 meses de uso. Según la Ley 1160/1998 actualmente vigente, la cuota tributaria de un vehículo usado importado es equivalente a la de un vehículo nuevo similar, rebajándose su cuantía en un 0,6 % por cada mes de uso durante los primeros 100 meses y, durante los 100 meses siguientes, en un 0,9 % por cada mes de uso, calculado a partir del valor residual del impuesto al final de cada mes anterior, y por los meses de uso siguientes, a razón del 0,4 % calculado a partir del valor residual del impuesto al final de cada mes anterior. Se computan como meses de uso los meses naturales completos transcurridos desde la puesta en circulación del vehículo o desde su primera matriculación.

   ¿Puede interpretarse el artículo 90 CE (antiguo artículo 95 del Tratado CE) en

el sentido de que una norma tributaria nacional de este tipo no es discriminatoria, especialmente si se tiene en cuenta que:

— el punto de partida es el impuesto de un vehículo nuevo similar,

— según la norma anteriormente vigente, el impuesto de matriculación no se rebajaba hasta después de transcurridos seis meses, y

— tanto en la norma anteriormente vigente, como en la actual, el impuesto se rebaja de modo lineal en la forma expuesta?

3. ¿Además de las bases de cálculo establecidas en la legislación tributaria nacional, deben examinarse siempre las características individuales del vehículo a fin de garantizar que, en un caso concreto, la aplicación del impuesto de matriculación, no dé lugar a una discriminación contraria al artículo 90 CE (antiguo artículo 95 del Tratado CE)?

Sobre el IVA que grava el impuesto de matriculación

4. ¿Puede interpretarse la Directiva del IVA en el sentido de que el denominado impuesto sobre el valor añadido, regulado en el artículo 5, apartado 1, de la autoverolaki y en el artículo 1, apartado 5, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido, que grava el impuesto de matriculación, es un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Directiva del IVA, si se tiene en cuenta que, según la normativa nacional, el impuesto únicamente se recauda sobre la base del impuesto de matriculación?

5. ¿En caso de respuesta negativa a la cuarta cuestión, puede, no obstante, considerarse este tributo como un impuesto, derecho o tasa cuya recaudación está permitida con arreglo al artículo 33 de la Directiva del IVA?

6. ¿Si estas normas tributarias nacionales no se consideran contrarias a la Directiva del IVA, puede interpretarse el artículo 90 CE (antiguo artículo 95 del Tratado CE) en el sentido de que no son discriminatorias en la forma señalada en dicho artículo?

V. Cuestiones prejudiciales relativas al impuesto de matriculación

34. Las tres primeras cuestiones prejudiciales se refieren a distintos aspectos de las disposiciones de la Ley del impuesto de matriculación aplicables al asunto del procedimiento principal. Deben, por lo tanto, tratarse conjuntamente.

A. *Alegaciones de las partes*

35. El *Sr. Siillin* considera que el impuesto de matriculación es discriminatorio por lo que se refiere a los vehículos importados y que por ello es contrario al artículo 90 CE. Alega que para calcular la base imponible de un vehículo usado importado se tiene en cuenta el precio sin impuestos de un vehículo nuevo. En la mayoría de los casos, el impuesto de matriculación es superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo similar matriculado en Finlandia.

36. La aplicación del sistema tributario finlandés da lugar a que un vehículo usado importado por un particular resulta gravado con al menos el doble del impuesto que grava un vehículo usado importado en su día como nuevo por un importador oficial.

37. Con arreglo al artículo 7, apartado 1, de la Ley del impuesto de matriculación, el impuesto que grava un vehículo usado importado equivale al importe correspondiente a un vehículo nuevo similar, reducido con arreglo a lo dispuesto en dicha Ley. Si es un particular quien importe el vehículo usado, el impuesto que grava un vehículo nuevo similar equivale al impuesto sobre un vehículo en cuya base imponible se computa el margen de beneficios del vendedor y otras cantidades relacionadas con ello. A diferencia de lo anterior, el importador oficial que importa un vehículo nuevo en Finlandia paga el impuesto sobre el precio de compra, es decir sin que se computen su margen de beneficios ni otros gastos. En consecuencia, el impuesto que grava los vehículos nuevos importados por un importador oficial en Finlandia es menor que si es un particular quien importa un vehículo nuevo o usado.

38. El Sr. Siilin opina que, en estas circunstancias, las reducciones mensuales previstas en la Ley sólo producen un efecto moderado sobre la cuota tributaria residual incorporada a un vehículo similar. Las bases imponibles del vehículo usado y del vehículo nuevo similar importado por un importador oficial son distintas. Las reducciones porcentuales no eliminan la discriminación.

39. De la sentencia dictada en el asunto Nunes Tadeu el Sr. Siilin deduce que, a los efectos de la cuota del impuesto residual incorporada al vehículo, aún debe tenerse en cuenta el impuesto que recayó sobre el vehículo similar con motivo de la primera matriculación. Dicha cuota residual debe reducirse en la misma proporción que el valor del vehículo usado.

40. Respecto al carácter lineal de la reducción del impuesto, el Sr. Siilin invoca la sentencia dictada en el asunto Comisión/Grecia,[4] de la que resulta que esta reducción del impuesto es improcedente.

41. Por último, el Sr. Siilin alega que de la sentencia dictada en el asunto Outokumpu[5] resulta que, aunque sólo se produzca en determinados casos una discriminación tributaria, en concreto una tributación superior de los productos importados en comparación con los productos de origen nacional, es contraria al Derecho comunitario.

42. El *Gobierno finlandés* considera que el impuesto de matriculación no infringe el artículo 90 CE, ya que dicha disposición no prohíbe a los Estados miembros gravar los productos de modo distinto, siempre que el impuesto se calcule con base en criterios objetivos sin discriminación de los productos importados. A los efectos de verificar el carácter discriminatorio de un régimen tributario para vehículos importados, el impuesto que grava vehículos importados de otros Estados miembros debe compararse con el impuesto que grava los vehículos usados que ya se encuentran en territorio nacional. Cuando en un Estado miembro los vehículos usados no estén sujetos a tributación con motivo del cambio de titular, el primer gravamen tributario de un vehículo importado de otro Estado miembro debe compararse con la cuota tributaria residual incorporada a un vehículo que ya se encuentra en territorio nacional.

43. En opinión del Gobierno finlandés, para identificar productos similares que puedan servir de base para comparar la tributación debe tenerse en cuenta el contexto económico, además de las características esenciales del vehículo como la marca, el modelo y la antigüedad. Al determinar el efecto discriminatorio de un impuesto que grava los vehículos usados importados, esto permite invocar como base de comparación la cuota tributaria residual incorporada a un vehículo que ya se encuentra en el Estado miembro, que se halla en la misma fase de comercialización y que fue importado con las mismas características. Sólo existe discriminación cuando el impuesto que grava los vehículos usados supere la cuota tributaria residual incorporada a un

4 — Sentencia de 23 de octubre de 1997, Comisión/Grecia (C-375/95, Rec. p. I-5981), apartado 22.

5 — Sentencia de 2 de abril de 1998, Outokumpu (C-213/96, Rec. p. I-1777), apartado 41.

vehículo similar que ya se encuentre en el mercado, y que en la misma fase de comercialización haya tributado como vehículo nuevo.

44. Por lo tanto, el impuesto de matriculación se determina aplicando criterios objetivos y no infringe el artículo 90 CE, porque el valor utilizado como base imponible puede variar en función de las circunstancias económicas relacionadas con la adquisición del vehículo.

45. Por lo que atañe al régimen finlandés, con arreglo al cual se toma como punto de partida el impuesto que grava un vehículo nuevo similar y se practica una reducción lineal, debe reconocerse que no se opone al Derecho comunitario. La reducción en función de la antigüedad del vehículo corresponde a la depreciación real. A ello hay que añadir que la depreciación real de los vehículos usados también es lineal.

46. Sobre la cuestión de si es necesario tener en cuenta las características individuales del vehículo, el Gobierno finlandés aduce que el Derecho comunitario no exige una valoración individual de cada vehículo.

47. En opinión de la *Comisión,* las disposiciones de la Ley sobre el impuesto de matriculación, según las cuales el impuesto debe calcularse tomando como base el valor de un vehículo nuevo similar no se opone en sí al artículo 90 CE, siempre que el vehículo nuevo equivalga en todos los aspectos al vehículo usado importado y siempre que el impuesto calculado de este modo no sea superior a la cuota tributaria residual incorporada a un vehículo ya matriculado en el Estado miembro.

48. Además, la Comisión estima que la base imponible es excesiva, pues, debido a los breves ciclos de renovación de los modelos, después, es decir en el momento de la tributación, resulta difícil encontrar un vehículo idéntico de la misma categoría. Cuando en el momento de la tributación el vehículo de que se trate ya no esté en venta tan sólo cabe utilizar como referencia un vehículo del mismo modelo que se haya comercializado con anterioridad. La inflación puede tenerse en cuenta mediante la corrección del valor de dicho vehículo.

49. Hay otros aspectos del régimen tributario finlandés que sí podrían ser constitutivos de infracción del artículo 90 CE. Esto ocurre con la consideración de las distintas fases de comercialización, que da lugar a que la cuota tributaria de un vehículo usado difiera de la cuota tributaria

residual incorporada a un vehículo usado que ya ha sido gravado y que se encuentra en el interior del país, es decir en el mercado finlandés.

50. El artículo 90 CE también se opone a un régimen con arreglo al cual se practica una reducción lineal del 0,5 % mensual sin tener en cuenta la depreciación real del vehículo. La Comisión entiende que no es posible tomar en consideración la depreciación en abstracto, pues ésta depende una multiplicidad de factores, tales como el país, la marca y el modelo. Si bien el Gobierno finlandés presentó un estudio del año 1998 sobre la depreciación, la Comisión no dispone de ninguna información acerca de cuál era la depreciación real en 1998. En el asunto Comisión/Grecia el Tribunal de Justicia señaló que la depreciación anual es generalmente superior al 5 % y que en los primeros años es mayor.

51. La Comisión añade que un régimen tributario que no tiene en cuenta las particularidades individuales es contrario al artículo 90 CE cuando ello dé lugar a que el impuesto que grava un vehículo usado importado supere la cuota tributaria residual incorporada a un vehículo similar ya matriculado en el Estado miembro.

52. Finalmente añade que el impuesto de matriculación es discriminatorio porque perjudica a los concesionarios de otros Estados miembros.

B. *Apreciación*

53. Las tres primeras cuestiones prejudiciales se refieren a distintos aspectos de la Ley finlandesa sobre el impuesto de matriculación, en la versión aplicable al procedimiento principal. Los aspectos a que se refieren las cuestiones están todos ellos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 90 CE que, con arreglo a jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia,[6] comprende, junto al tipo del tributo, las modalidades de recaudación y la base imponible.

54. No son objeto de las cuestiones prejudiciales ni, por tanto, del presente procedimiento, el régimen finlandés mencionado

6 — Véanse, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 1977, Ianelli/Meroni (74/76, Rec. p. 557), y la sentencia de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (47/88, Rec. p. I-4509), apartado 18.

por los interesados en lo relativo al tratamiento fiscal de las reparaciones ni la cuestión de si dicha disposición es discriminatoria.

55. Al calificar las medidas adoptadas a la luz del artículo 90 CE hay que recordar que el citado artículo prohíbe una base imponible que supere el valor real del objeto imponible. [7] Por lo tanto, en la tributación de vehículos usados ha de tenerse en cuenta su depreciación real. [8]

56. Asimismo, con arreglo a jurisprudencia reiterada [9] del Tribunal de Justicia, al calificar un régimen tributario ha de tenerse en cuenta que el límite del impuesto es la cuota aún incorporada al valor del producto gravado. En el caso de un vehículo usado esto corresponde al tributo residual recaudado en el momento de su matriculación como vehículo nuevo y que aún está incorporada a su valor como vehículo usado. Dicha cuota residual es directamente proporcional [10] a la depreciación, ya que disminuye en la misma proporción que el valor del vehículo.

57. El artículo 90 CE persigue la neutralidad fiscal entre los productos que ya se encuentran en el mercado nacional y los importados. Sin embargo, esta disposición no debe entenderse en el sentido de que tiene por finalidad la equivalencia del precio de venta final. Más bien tiene por objeto la neutralidad en materia de competencia de los regímenes tributarios de los Estados miembros, y ello en la medida en que éstos se oponen a regímenes que supriman ventajas competitivas [11] de un producto importado.

58. A continuación se analizarán los distintos aspectos del régimen finlandés.

1. Fase de comercialización del comprador

59. El problema de la fase de comercialización, planteado en la primera cuestión prejudicial, se refiere esencialmente a la cuestión de si el artículo 90 CE permite que se tome en consideración la correspondiente fase de comercialización del producto sujeto a tributación. Ello constituye un problema jurídico en la medida en que, dependiendo de la fase comercialización, la base imponible puede ser diferente. Esto da

7 — Véase la sentencia dictada en el asunto 47/88 (citado en la nota 6), apartado 22.

8 — Véanse la sentencia dictada en el asunto C-345/93 (citado en la nota 3), apartado 20, y la sentencia de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente (C-393/98, Rec. p. I-1327), apartado 23.

9 — Véase la sentencia dictada en el asunto 47/88 (citado en la nota 6), apartado 20.

10 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-393/98 (citado en la nota 8), apartado 41.

11 — De este modo se expresó el Abogado General Sr. Jacobs en sus conclusiones presentadas en el asunto C-345/93 (citado en la nota 3), punto 17; véase en este sentido la reciente sentencia dictada en el asunto C-393/98 (citado en la nota 8), apartado 43.

lugar a cuotas tributarias distintas, por lo que, a fin de cuentas, la consideración de la fase de comercialización podría constituir una discriminación.

60. a) En primer lugar hay que observar que, por lo que se refiere al valor del vehículo usado en cada fase de comercialización, el Derecho finlandés se remite al régimen aduanero comunitario. Por lo tanto, el distinto valor fiscal resulta de la aplicación de la normativa comunitaria relativa al valor en aduana recogida en el Código aduanero y en el Reglamento de aplicación de éste.

61. Habida cuenta de las dudas de la Comisión acerca de si es compatible con el mercado interior aplicar dentro de éste regímenes destinados al comercio exterior, cabe invocar la sentencia Dounias, [12] en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que la mera remisión al Reglamento referente al valor en aduana para la determinación del valor imponible no es, en sí, contraria al Tratado.

62. b) A continuación se plantea la cuestión de si la fase de comercialización en la que se encuentra el producto no forma parte de las características del producto, por lo que habrá que tenerla en cuenta necesariamente.

63. Lo decisivo para calificar un régimen tributario a la luz del artículo 90 CE es si los productos nacionales y extranjeros objeto de comparación son similares. [13] La similitud se define por las propiedades del producto, en el presente asunto del vehículo usado, y por las necesidades de los consumidores. [14] Si bien ambos aspectos se componen de una multitud de elementos que analizaré a continuación, tienen en común lo siguiente: se trata de aspectos que se refieren todos ellos al propio vehículo. Sin embargo, esto no ocurre con la fase de comercialización en la que también se encuentra el vehículo usado.

64. c) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es ilícito que un régimen tributario nacional esté configurado de tal modo que al calcular la base imponible de los vehículos usados nacionales no se compute el impuesto sobre el volumen de negocios del mismo modo que en el caso de los vehículos usados importados, [15] al igual que sería ilícito que respecto a los vehículos usados nacionales no se computasen deter-

12 — Sentencia de 3 de febrero de 2000, Dounias (C-228/98, Rec. p. I-577), apartado 45.

13 — Véase la sentencia de 15 de marzo de 2001, Comisión/Francia (C-265/99, Rec. p. I-2305), apartado 41.

14 — Véanse la sentencia dictada en el asunto C-265/99 (citado en la nota 13), apartado 42, y la sentencia de 15 de junio de 1999, Tarantik (C-421/97, Rec. 1999, p. I-3633), apartado 28.

15 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-228/98 (citada en la nota 12), apartado 48.

minados gastos o que no se autorizase para los vehículos usados importados ninguna deducción, a diferencia de lo que ocurre con los vehículos usados nacionales. [16]

65. Por lo tanto, aun cuando sea cierto que —como afirma la Comisión— la consideración de la fase de comercialización produce el efecto de incrementar, por lo general, el valor de los vehículos usados, esto no constituye, por sí solo, una discriminación. Ésta radica más bien en que, tal como se desprende de los cálculos presentados, la consideración de las fases de comercialización siempre da lugar a que, en proporción al valor de un vehículo, la cuota tributaria correspondiente a un vehículo usado sea superior a la cuota tributaria incorporada al valor de un vehículo nuevo.

66. Con arreglo a jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, un régimen tributario ya infringe el artículo 90 CE cuando no «se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales». [17] Por lo tanto, aunque sólo ocurra en determinados casos, es contrario a Derecho que los vehículos usados importados soporten un gravamen más riguroso que los vehículos usados que ya se encuentran en el mercado nacional. Según el régimen finlandés, esto ocurriría, por ejemplo, cuando se aplicase una base imponible superior a la de un vehículo usado nacional similar.

67. En el caso de autos se aplican bases imponibles diferentes en las distintas fases de comercialización, por lo que un vehículo usado importado en una fase de comercialización «valorada» como superior soporta un gravamen más riguroso que un vehículo usado de importación, o que ya se encuentre en territorio nacional, en una fase de comercialización «valorada» como inferior. Puesto que entre los vehículos usados que soportan un gravamen menos riguroso también hay vehículos usados nacionales y entre los vehículos usados que soportan un gravamen más riguroso también hay vehículos usados de importación, existe una discriminación.

68. Este efecto demuestra que un régimen tributario que prevé una tributación diferente para las distintas fases de comercialización, no excluye que en determinados casos se produzca una mayor tributación de los productos importados.

16 — Véase la sentencia de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Rec. p. I-3775), apartados 17 a 21.

17 — Véase, en este sentido, la sentencia dictada en el asunto C-375/95 (citado en la nota 4), apartado 29, y la jurisprudencia en ella citada; véase asimismo la sentencia dictada en el asunto C-393/98 (citado en la nota 8), apartado 37.

2. Criterios de valoración

69. La segunda cuestión prejudicial se refiere a algunos criterios de valoración de los vehículos usados. A este respecto, la respuesta ha de limitarse a aquellas circunstancias, en particular las disposiciones de Derecho interno, relevantes para la resolución del litigio principal.

a) Referencia: vehículos nuevos similares

70. Una normativa nacional que prevé que para calcular la base imponible ha de tomarse como punto de partida el valor de un vehículo nuevo es lícita cuando se cumplan determinados requisitos: el vehículo de referencia sólo puede ser un vehículo similar.

71. Para determinar si un vehículo es (lo más) semejante (posible) se debe recurrir a sus características esenciales. Entre ellas se cuentan, en todo caso, la marca, el modelo y determinadas propiedades, como la antigüedad, el kilometraje, el equipamiento, el estado y el modo de propulsión.

b) Reducción del valor sólo después de seis meses

72. En primer lugar hay que señalar que al caso de autos se aplica la normativa anterior, es decir, la vigente antes del 15 de enero de 1999.

73. Teniendo en cuenta el principio de que el elemento decisivo es la depreciación real, resulta dudoso que, para calcular el valor de un vehículo usado, la reducción del valor del vehículo nuevo sólo se atenga a lo preceptuado en el artículo 90 CE a partir de los seis meses de su puesta en servicio o matriculación.

74. Además, este retraso en la reducción tampoco se corresponde con los resultados del estudio invocado por el Gobierno finlandés.

75. Aunque de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tan sólo se desprenden indicaciones expresas en cuanto a la depreciación anual, del hecho de que —según la

experiencia— la depreciación es muy superior al 5 % anual, en particular durante los primeros años, [18] se deduce que, en los primeros seis meses se produce al menos una depreciación del 2,5 %. Si la depreciación real durante los tres primeros meses fuese aún superior, los defectos del retraso en la reducción serían aún más evidentes.

c) Reducción lineal

76. Dado que al caso de autos se aplica el impuesto de matriculación en su versión vigente antes del 15 de enero de 1999, es determinante la reducción lineal del 0,5 % mensual prevista en la misma.

77. Como ya resulta de la jurisprudencia, la depreciación real de los vehículos usados «no es uniforme». [19] Un régimen tan rígido debe ser contrario al principio según el cual debe tenerse en cuenta la depreciación real.

3. Valoración abstracta o individual

78. La tercera cuestión prejudicial debe entenderse en el sentido de que el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si la consideración de las propiedades del vehículo debe efectuarse de modo individualizado o si es suficiente, es decir, compatible con el artículo 90 CE, una valoración basada en criterios abstractos.

79. Por lo que se refiere a la cuestión de si las propiedades del vehículo de ocasión deben valorarse de modo individual o si pueden determinarse de forma abstracta, la sentencia dictada en el asunto Gomes Valente señala que, cumpliendo determinados requisitos, el artículo 90 CE no se opone al cálculo basado en criterios generales y abstractos. Esto ocurre, por ejemplo, con baremos genéricos que recogen criterios tales como la antigüedad, el kilometraje, el equipamiento, el estado general, el modo de propulsión, la marca o el modelo del vehículo para calcular su valor. Del mismo modo, puede tenerse en cuenta el precio medio. [20]

80. Sin embargo, este cálculo —abstracto— del valor no puede ser discriminatorio. [21] Por lo tanto, la cuota tributaria resultante no puede ser superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de

18 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-375/95 (citado en la nota 4), apartado 22; véanse la conclusiones del Abogado General Sr. La Pergola, punto 5, que considera que el límite de depreciación en un 5 % anual es contrario a la experiencia.

19 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-375/95 (citado en la nota 4), apartado 22.

20 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-393/98 (citado en la nota 8), apartados 24, 25 y 28.

21 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-393/98 (citado en la nota 8), apartado 26.

un vehículo ya matriculado en territorio nacional.

— se determina el valor imponible tomando en consideración —al menos en abstracto— todas las propiedades esenciales del vehículo usado,

81. La transparencia o accesibilidad de tales baremos, mencionadas por las partes y la cuestión de si la práctica habitual en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal es conforme con el Derecho comunitario no es objeto del caso de autos, por no haberse hecho referencia a ellas en las cuestiones prejudiciales. A este respecto basta con recordar la sentencia dictada en el asunto Gomes Valente, según la cual deben ponerse en conocimiento del público los criterios que hayan servido de base para calcular el baremo. [22]

salvo que ello dé lugar, por una parte, a que la cuota tributaria sea superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo que ya se encuentre en el mercado nacional y que ya haya sido objeto de gravamen y, por otra parte, a que no se tenga en cuenta la depreciación real.

4. Conclusión

El artículo 90 CE también debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición tributaria nacional con arreglo a la cual, al calcular el valor imponible de un vehículo usado para determinar el impuesto de matriculación, debe tenerse en cuenta la fase de comercialización, el valor imponible sólo se reduce una vez transcurridos seis meses y dicha reducción se practica de modo lineal en la forma aplicable en el litigio principal.

82. Propongo, en consecuencia, que se responda a las tres primeras cuestiones que el artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición tributaria nacional según la cual, para calcular el valor imponible de un vehículo usado a los efectos de determinar el impuesto de matriculación:

VI. Cuestiones prejudiciales relativas al impuesto sobre el valor añadido

— se hace uso del valor en aduana,

83. Las cuestiones prejudiciales cuarta a sexta se refieren a la apreciación del IVA

22 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-393/98 (citado en la nota 8), apartado 34.

que grava el impuesto de matriculación y, en concreto, a su calificación como impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva, y a su compatibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva y con el artículo 90 CE.[23]

A. *Alegaciones de las partes*

84. Por lo que se refiere al IVA que grava el impuesto de matriculación, el *Sr. Siilin* opina que se trata de un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva y que es contrario a ella. El hecho de que sea deducible con arreglo al artículo 102, apartado 1, número 4, de la Ley del impuesto sobre el valor añadido y que se trate de un tributo general apoyan su calificación como impuesto sobre el valor añadido. Habida cuenta de la respuesta que debe darse a la cuarta cuestión, estima que no resulta necesario responder a las cuestiones quinta y sexta.

85. A juicio del *Gobierno finlandés,* a pesar de su denominación, el IVA que grava el impuesto de matriculación no es un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva, ni tampoco un impuesto sobre el volumen de negocios, prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

23 — En consecuencia, no es necesario analizar la compatibilidad con los artículos 23 CE y 25 CE, señalada por la Comisión.

86. El IVA que grava el impuesto de matriculación se recauda además del IVA y con independencia de éste. Por otra parte, debe pagarse en un supuesto que no constituye una operación sujeta a IVA, es decir cuando un consumidor adquiere un vehículo usado en otro Estado miembro.

87. El Gobierno finlandés también invoca jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 33 de la Sexta Directiva de la que se desprenden las características esenciales del IVA. A diferencia de este último, en el caso del impuesto que grava el impuesto de matriculación el hecho imponible es exclusivamente el pago de dicho impuesto. Además, el impuesto no grava la venta de objetos, las importaciones ni las adquisiciones intracomunitarias. Por último, sólo se recauda una vez.

88. En cuanto a la quinta cuestión, el Gobierno finlandés manifiesta que el impuesto mencionado en el artículo 5 de la Ley sobre el impuesto de matriculación no reúne las características esenciales del IVA y que no obstaculiza el funcionamiento del sistema del IVA aplicable en la Comunidad. Se trata más bien de un impuesto permitido por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

89. Sobre la sexta cuestión, el Gobierno finlandés opina que el impuesto mencionado en el artículo 5 de la Ley del impuesto de matriculación grava del mismo modo a todos los vehículos. En consecuencia, por sus características, dicho impuesto no infringe el artículo 90 CE.

90. En la vista, el Gobierno finlandés rechazó expresamente la alegación de la Comisión, según la cual el IVA puede deducirse del impuesto de matriculación. Afirma que, en definitiva, el IVA es neutral.

91. La *Comisión* entiende que el IVA que grava el impuesto de matriculación es un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva. Puesto que se devenga sobre la base de hechos imponibles distintos de los previstos en la Sexta Directiva, es incompatible con el artículo 2 de dicha Directiva.

92. Además, el IVA controvertido no reúne los requisitos de los artículos 7 y 10 de la Sexta Directiva, relativos a la importación de bienes y al devengo.

93. Tampoco se trata de un impuesto que grava las adquisiciones intracomunitarias en el sentido del artículo 28 *bis* de la Sexta Directiva.

94. Si el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión de que no se trata de un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva, dicho impuesto no es contrario al artículo 33 de la Sexta Directiva, pues no es un impuesto general.

95. La Comisión también opina que el impuesto controvertido infringe los artículos 23 CE y 25 CE, por lo que debe calificarse de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana, pues en la práctica obstaculiza que la personas no sujetas a IVA importen en Finlandia vehículos nuevos o usados.

96. Sin embargo, si el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión de que el impuesto controvertido no es ni un impuesto sobre el valor añadido ni una exacción de efecto equivalente, la Comisión señala que en todo caso infringe el artículo 90 CE, pues no se aplica a los vehículos usados nacionales, sino a los vehículos usados importados de otro Estado miembro, y el consumidor final que haya adquirido un vehículo usado en otro Estado miembro no disfruta del derecho a deducción. En cambio, los vehículos usados nacionales no están sujetos al impuesto de matriculación ni, en consecuencia, al IVA que grava el impuesto de matriculación.

B. *Apreciación*

97. A continuación se analizará el impuesto que grava el impuesto de matriculación a la luz de los aspectos de Derecho comunitario mencionados por el órgano jurisdiccional remitente.

1. Calificación como impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Sexta Directiva

98. En primer lugar, la calificación del impuesto que grava el impuesto de matriculación no puede depender de la denominación que se dé a dicho impuesto en cada Estado miembro. Tampoco resulta decisivo cuál sea la ley que recoge la disposición de que se trate, como ocurre en el presente asunto con el régimen del impuesto sobre el valor añadido de la Ley 1501/1993.

99. Para su calificación resulta en cambio determinante si el impuesto controvertido presenta las características definidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

100. a) Una de estas características es la deducibilidad del impuesto que ya se ha pagado con motivo de la operación anterior. Si bien el régimen finlandés prevé la posibilidad de que se practique una deducción, el sistema no produce el efecto —necesario cuando se trata del impuesto sobre el valor añadido— [24] de gravar el valor añadido, sino que grava el valor total.

101. b) También es dudoso que el impuesto que grava el impuesto de matriculación se aplique «con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios». [25]

102. El impuesto controvertido es general en el sentido de que grava tanto las adquisiciones por parte de empresarios sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios como las adquisiciones por parte de los consumidores finales. Sin embargo, el impuesto que grava el impuesto de matriculación no ha de pagarse por todo tipo de productos, sino tan sólo por determinados vehículos, por lo que se trata de un impuesto que sólo grava determinados productos que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, [26] no ha de considerarse un impuesto general.

24 — Véanse las sentencias de 7 de mayo de 1992, Bozzi (C-347/90, Rec. p. I-2947), apartado 12, y de 16 de diciembre de 1992, Beaulande (C-208/91, Rec. p. I-6709), apartado 18.

25 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-347/90 (citada en la nota 24), apartado 12 y la jurisprudencia citada en ella.

26 — Véanse las sentencias de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), apartado 14, y de 17 de septiembre de 1997, UCAL (C-347/95, Rec. p. I-4911), apartado 36, relativas a un tributo que grava determinados productos lácteos.

103. Según la jurisprudencia, tampoco cabe calificar de impuestos generales aquellos impuestos que no abarcan el «conjunto de operaciones económicas». [27] Esto ocurre con el impuesto controvertido porque sólo se devenga cuando, a su vez, se recauda el impuesto que grava la matriculación de un vehículo. Por lo tanto, se trata de un impuesto que se determina de acuerdo con la cuota adeudada por el sujeto pasivo, es decir el impuesto de matriculación adeudado. [28]

104. A ello se añade que el impuesto que grava el impuesto de matriculación no se recauda con ocasión de entregas de bienes o prestaciones de servicios ni de importaciones en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

105. Además, a diferencia de lo que ocurre en el caso del IVA, el impuesto que grava el impuesto de matriculación no se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución. [29] En cambio, según el artículo 5 de la Ley sobre el impuesto de matriculación, el impuesto —únicamente— se percibe con motivo de la recaudación del impuesto de matriculación.

106. c) Por último, es preciso examinar si el impuesto que grava el impuesto de matriculación es proporcional al valor del producto, es decir al precio del vehículo, [30] como ocurre con el IVA. A este respecto cabe, por un lado, dar la razón al Gobierno finlandés en el sentido de que no es el valor del producto sino el impuesto de matriculación el que constituye la base imponible; sin embargo, por otro lado, también es cierto que, por su parte, el impuesto de matriculación se calcula en función del valor del producto. Por lo tanto, el impuesto que grava el impuesto de matriculación se basa indirectamente en el valor del producto.

107. En consecuencia, el impuesto que grava el impuesto de matriculación no presenta todas las características del impuesto sobre el valor añadido.

2. Apreciación a la luz del artículo 33 de la Sexta Directiva

108. Del artículo 33 de la Sexta Directiva se deduce que, en determinadas circuns-

27 — Véanse la sentencia dictada en el asunto C-208/91 (citada en la nota 24), apartado 16, y la sentencia de 17 de septiembre de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-208/91, Rec. p. I-5053), apartado 17.

28 — En cuanto a la calificación de tal impuesto, véase la sentencia de 19 de febrero de 1998, SPAR (C-318/96, Rec. p. I-785), apartado 25.

29 — A este respecto, véanse las sentencias de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Rec. p. 3759), apartado 15; de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartado 49, y la sentencia dictada en el asunto C-347/90 (citado en la nota 24), apartado 12.

30 — Véanse la sentencia dictada en el asunto C-295/84 (citado en la nota 29), apartado 15; la sentencia de 3 de marzo de 1988, Bergandi (252/86, Rec. p. 1343), apartado 15, y la sentencia dictada en el asunto C-347/90 (citado en la nota 24), apartado 12.

tancias, el Derecho comunitario admite la existencia de «regímenes impositivos concurrentes con el IVA». [31] «Por consiguiente, los Estados miembros pueden establecer tributos que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.» [32] o —en otros términos— «impuestos, derechos y tasas que no tengan las características esenciales del IVA». [33]

109. Dado que, con arreglo a la solución que se propone, el impuesto que grava el impuesto de matriculación no presenta todas las características del impuesto sobre el valor añadido, no se oponen al mismo las disposiciones de la Sexta Directiva.

3. Apreciación a la luz del artículo 90 CE

110. Por lo que se refiere a la compatibilidad del impuesto que grava el impuesto de matriculación con el artículo 90 CE hay que señalar que dicho impuesto se aplica a vehículos matriculados en Finlandia. A este respecto, al igual que ocurre con el impuesto de matriculación, existe un trato distinto entre los vehículos usados llevados a Finlandia desde otro Estado miembro para su matriculación allí y los vehículos usados que ya se encuentran en territorio nacional. Dado que el impuesto de matriculación correspondiente a estos vehículos, así como el IVA que grava el impuesto de matriculación ya se recaudaron cuando los vehículos eran nuevos, éstos no vuelven a estar sujetos a ambos impuestos con motivo de su transmisión como vehículos usados en Finlandia.

111. Habida cuenta de que el denominado impuesto sobre el valor añadido grava el impuesto de matriculación, debe calificársele esencialmente del mismo modo que el impuesto de matriculación. Por lo tanto, en la medida en que la cuota del impuesto que grava el impuesto de matriculación recaudado con motivo de la matriculación de un vehículo usado de importación supere la cuota residual incorporada al valor de un vehículo usado que ya se encuentra en territorio nacional, dicho impuesto es discriminatorio e infringe el artículo 90 CE.

112. De este modo, el impuesto que grava el impuesto de matriculación produce el efecto de eliminar la ventaja competitiva de un vehículo usado importado de otro Estado miembro frente a un vehículo usado que se encuentra en territorio nacional.

4. Conclusión

113. Propongo, en consecuencia, que se responda a las cuestiones cuarta y quinta

31 — Jurisprudencia reiterada desde la sentencia de 8 de julio de 1986 dictada en el asunto 73/85 (Kerrutt, Rec. p. 2219).

32 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-109/90 (citada en la nota 26), apartado 9; véase la sentencia anterior dictada en el asunto 295/84 (citado en la nota 29), apartado 16.

33 — Véase la sentencia dictada en el asunto C-347/90 (citado en la nota 24), apartado 10.

que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el impuesto denominado impuesto sobre el valor añadido, como el del litigio principal, no puede considerarse un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Directiva, sino como un impuesto, derecho o tasa cuya recaudación está permitida con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva.

114. Propongo que se responda a la sexta cuestión que el artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que el impuesto denominado impuesto sobre el valor añadido es discriminatorio en la forma señalada en dicho artículo cuando la cuota tributaria sea superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo que ya se encuentre en el mercado nacional y que ya haya sido objeto de tributación.

VII. Conclusión

115. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales:

«1) Propongo que se responda a las tres primeras cuestiones que el artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición tributaria nacional según la cual, para calcular el valor imponible de un vehículo usado a los efectos de determinar el impuesto de matriculación,

— se hace uso del valor en aduana,

— se determina el valor imponible tomando en consideración —al menos en abstracto— todas las propiedades esenciales del vehículo usado,

salvo que ello dé lugar, por una parte, a que la cuota tributaria sea superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo que ya se encuentra en el mercado nacional y que ya haya sido objeto de gravamen y, por otra parte, a que no se tenga en cuenta la depreciación real.

El artículo 90 CE también debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición tributaria nacional con arreglo a la cual, al calcular el valor imponible de un vehículo usado para determinar el impuesto de matriculación, debe tenerse en cuenta la fase de comercialización, el valor imponible sólo se reduce una vez transcurridos seis meses y dicha reducción se practica de modo lineal en la forma aplicable en el litigio principal.

2) Propongo que se responda a las cuestiones cuarta y quinta que la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el impuesto denominado impuesto sobre el valor añadido, como el del litigio principal, no puede considerarse un impuesto sobre el valor añadido en el sentido de la Directiva, sino como un impuesto, derecho o tasa cuya recaudación está permitida con arreglo al artículo 33 de la Sexta Directiva.

Propongo que se responda a la sexta cuestión que el artículo 90 CE debe interpretarse en el sentido de que el impuesto denominado impuesto sobre el valor añadido es discriminatorio en la forma señalada en dicho artículo cuando la cuota tributaria sea superior a la cuota tributaria residual incorporada al valor de un vehículo que ya se encuentre en el mercado nacional y que ya haya sido objeto de tributación.»