CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL

apresentadas em 25 de Outubro de 2001 [1]

I — Introdução

1. O presente processo refere-se à tributação, num Estado-Membro, de um veículo usado que um particular comprou noutro Estado-Membro. As questões prejudiciais referem-se ao imposto automóvel cobrado na Finlândia e ao imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel. No caso em apreço, quando se fala de uma importação para a Finlândia, não se trata propriamente de «uma importação» na acepção do direito comunitário em vigor, isto é, de uma importação para a Comunidade. Pelo contrário, o litígio no processo principal diz unicamente respeito à transferência de bens comunitários de um Estado-Membro para outro, neste caso a Finlândia. Contudo, por razões de simplificação, a transferência para a Finlândia será em seguida também qualificada de importação.

1 — Língua original: alemão.

II — Enquadramento jurídico

A — *Direito nacional*

2. O presente litígio diz respeito a duas leis fiscais finlandesas, a lei relativa ao imposto automóvel (autoverolaki) e a lei que regula o imposto sobre o valor acrescentado (arvonlisäverolaki).

1. A lei relativa ao imposto automóvel (autoverolaki)

3. Segundo o artigo 1.°, n.° 1, da lei relativa ao imposto automóvel (1482/1994), o imposto automóvel deve ser pago, segundo as modalidades estabelecidas na referida lei, antes da matrícula ou da entrada em serviço, na Finlândia, de veículos de turismo (categoria M1), de

veículos de mercadorias (categoria N1) e de outros veículos cujo peso seja inferior a 1 875 quilogramas, bem como das motocicletas (categoria L3-L4) e outros veículos da categoria L.

4. O artigo 3.° regulamenta a tributação de veículos em que pelo menos 50% das peças foram substituídas. Os veículos importados estão sujeitos ao imposto se 25% das peças tiverem sido substituídas.

5. Segundo o artigo 4.°, n.° 1, o importador de um veículo ou o produtor, se o veículo for fabricado na Finlândia, está sujeito ao imposto automóvel.

6. Segundo o artigo 5.°, o sujeito passivo do imposto automóvel também é obrigado a pagar um imposto sobre o valor acrescentado calculado com base no imposto automóvel e cujo montante é fixado pela lei que rege o imposto sobre o valor acrescentado (arvonlisäverolaki). Para pagamento do imposto automóvel, a administração que o cobra fixa o montante a pagar, de acordo com as disposições pertinentes da lei.

7. Segundo o artigo 6.°, n.° 1, o imposto a pagar equivale ao valor aduaneiro do veículo diminuído de 4 600 FIM. No entanto, deve representar, no mínimo, 50% do valor do veículo.

8. Segundo o artigo 7.°, os veículos importados usados estão sujeitos ao imposto devido por um veículo novo similar, reduzido segundo as modalidades definidas nesse artigo.

Para os veículos cujo imposto a pagar foi fixado em 15 de Janeiro de 1999 ou posteriormente, o artigo 7.° aplica-se na versão da Lei 1160/1998. Segundo a versão do artigo 7.°, n.° 1, anteriormente em vigor e aplicável ao processo principal, o imposto relativo a um veículo novo sofria uma redução de 0,5% por mês completo de calendário após os primeiros seis meses posteriores à matrícula ou à sua entrada em serviço. O imposto era então reduzido apenas durante os primeiros 150 meses de utilização.

Não existindo veículo novo similar, o imposto é determinado, segundo o artigo 7.°, n.° 2, com base no imposto aplicável a um veículo novo que possua características, técnicas ou outras, similares. Caso o veículo esteja em circulação há menos tempo do que o indicado no n.° 1, o imposto pode ser determinado em função do período real de utilização. Se o imposto aplicável de acordo com o valor tributável do veículo importado usado exceder o imposto devido em aplicação do n.° 1, a sua determinação faz-se com base no valor tributável do veículo.

9. Segundo o artigo 10.° da lei, considera-se que um veículo importado é usado quando tenha percorrido mais de 10 000 quilómetros, comprovados por indicações fiáveis, e esteja matriculado no estrangeiro há mais de seis meses. A condição relativa ao número de quilómetros efectuados foi revogada pela Lei 1160/1998 de 30 de Dezembro de 1998.

10. Segundo o artigo 11.°, a base do valor tributável do veículo importado é o seu valor transaccional para o sujeito passivo, reduzido dos montantes referidos no artigo 16.°

O artigo 11.° dispõe, além disso, o que segue:

«O valor transaccional de um veículo importado é:

1. O valor aduaneiro nos termos do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário [(JO L 302, p. 1)], e do Regulamento (CEE) n.° 2454/93 da Comissão de 2 de Julho de 1993 [que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento n.° 2913/92 (JO L 253, p. 1)], quando não se trate de mercadorias comunitárias e

2. o valor do veículo importado como mercadoria comunitária é determinado em conformidade com o n.° 1.

O valor tributável deve incluir todas as despesas suportadas directa ou indirectamente pelo sujeito passivo anteriores ao facto gerador do imposto desde o transporte para a Finlândia ou para o primeiro entreposto na Finlândia, bem como, se for caso disso, os direitos aduaneiros.

O valor tributável de um veículo fabricado no território nacional é o preço de fábrica do veículo determinado com base nos custos de fabrico quando o fabricante for o sujeito passivo do imposto.

O valor tributável não inclui, todavia, o valor das reparações habituais tendo em vista a venda nem tão pouco o valor dos equipamentos incorporados, desde que não excedam 500 FIM. O imposto de matrícula e o imposto relativo às placas de matrícula não são incluídos no valor tributável.»

11. Segundo o artigo 12.° da mesma lei, o IVA pago pelo sujeito passivo relativamente ao veículo, em aplicação da lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, não faz parte do valor tributável que constitui a matéria colectável do imposto automóvel.

12. O artigo 37.° impõe ao sujeito passivo a obrigatoriedade de subscrever uma declaração para efeitos do imposto automóvel e fixa o seu conteúdo.

13. A lei aplicável aos factos do processo principal é a lei relativa ao imposto automóvel (1482/1994) antes da sua modificação pela Lei 1160/1998.

2. A lei que regula o imposto sobre o valor acrescentado (arvonlisäverolaki)

14. A lei principal que regula o imposto sobre o valor acrescentado na Finlândia é a arvonlisäverolaki (1501/1993). Foi modificada pelas Leis 1483/1994, 1486/1994 e 1767/1995.

15. Segundo o artigo 1.°, n.° 1, da lei aplicável, o IVA é cobrado em benefício do Estado. O n.° 5 do mesmo artigo estipula que o imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel é regulado à parte na lei relativa ao imposto automóvel (1482/1994).

16. Segundo o artigo 102.°, n.° 1, ponto 4, da lei já referida, o sujeito passivo pode deduzir este imposto do imposto automóvel cobrado nos termos da lei.

17. O artigo 102.° B faz depender o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel do aviso de cobrança que indique o montante do imposto que o sujeito passivo deve liquidar.

18. Segundo o artigo 141.°, n.° 5, as deduções referidas no capítulo 10 são afectadas ao mês em que o imposto foi pago em aplicação do artigo 102.°, n.° 1, ponto 4.

B — *O direito comunitário*

19. As disposições pertinentes do direito comunitário são o artigo 90.° CE, relativo à proibição de imposições internas discriminatórias, bem como a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das

legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme[2] (a seguir «Sexta Directiva»).

20. Nos termos do artigo 2.° da Sexta Directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. as importações de bens.»

21. A partir de 1 de Janeiro de 1993, só se considera importação a transferência de bens para a Comunidade e não a transferência de bens provenientes de outro Estado-Membro. Assim, em todo o território da Comunidade, a compra de um veículo usado deixou de estar sujeita ao IVA do país de destino.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

22. O artigo 28.° A da Sexta Directiva inclui uma derrogação para a importação de veículos novos.

23. O artigo 28.° A, n.° 1, alínea b), dispõe que:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

[...]

b) As aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos efectuadas a título oneroso no território do país por sujeitos passivos ou pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos que beneficiem da derrogação prevista no segundo parágrafo da alínea a), ou por qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo. [...]»

24. O artigo 28.° A, n.° 2, dispõe o que segue (extractos)

«2. Para efeitos do presente título:

[...]

b) Não são considerados 'meios de transporte novos', os meios de transporte referidos na alínea a), se se verificarem cumulativamente as duas condições seguintes:

— a entrega ser efectuada num prazo superior a três meses a contar da data da primeira entrada em serviço. Esse prazo é no entanto elevado a seis meses para os veículos motorizados terrestres definidos na alínea a),

— o meio de transporte ter percorrido mais de 6 000 quilómetros, se se tratar de um veículo terrestre, ter navegado mais de 100 horas, se se tratar de uma embarcação, ou ter voado mais de 40 horas, se se tratar de uma aeronave.

Os Estados-Membros definirão as condições em que podem ser fixados os dados acima referidos.»

25. O artigo 33.º da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros manter ou introduzir certas imposições que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios e que não dêem origem a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

III — Matéria de facto

26. Um dos recorrentes no processo principal, A. Siilin, comprou, em 2 de Março de 1998, um automóvel de turismo Mercedes-Benz 190 2.0 Diesel por 7 350 DEM numa garagem na República Federal da Alemanha. O veículo fora fabricado em 1 de Janeiro de 1986 e posto em circulação em 13 de Novembro de 1986. Estava equipado, em suplemento, com transmissão automática e tecto de abrir mecânico. Em 20 de Abril de 1998, A. Siilin importou este veículo para a Finlândia (quilometragem: 180 000 km) e efectuou uma declaração para efeitos do imposto automóvel.

27. Os serviços da alfândega de Helsínquia (Helsingin piiritullikamari) consideraram que o valor de um veículo novo similar era de 41 000 DEM, acrescido de 3 880 DEM para as opções. Daqui resulta um valor de cerca de 136 851 FIM. A este montante deduziu-se uma quantia forfetária de 4 600 FIM, assim como o montante de 85 963 FIM devido à idade do automóvel. O montante do imposto automóvel foi fixado em 46 288 FIM e o montante do

IVA assente neste imposto em 10 183 FIM. Segundo A. Siilin, o montante do imposto a pagar foi fixado com base na tabela de preços de venda, livre de impostos, do importador finlandês. A. Siilin pagou a totalidade desse montante em 21 de Abril de 1998.

28. A. Siilin interpôs recurso do aviso de liquidação dos serviços aduaneiros no Uudenmaan lääninoikeus (tribunal administrativo competente).

29. No que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado, pediu a anulação do aviso de liquidação. No que respeita ao imposto automóvel, pediu que o processo fosse devolvido ao serviço aduaneiro competente. Alegou a este respeito, baseando-se no acórdão do Tribunal de Justiça no processo Nunes Tadeu [3], que o montante do imposto automóvel não devia exceder o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo similar ao seu, pela idade, características e estado, no mercado finlandês.

30. O Uudenmaan lääninoikeus concluiu que o serviço aduaneiro fixara o imposto automóvel de tal maneira que a depreciação real não havia sido verificada, do mesmo modo que também não se tinha tentado determinar se o imposto fixado para o veículo de A. Siilin excedia o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar matriculado na Finlândia. Em consequência, anulou a decisão na parte relativa a esse imposto e remeteu o processo ao serviço aduaneiro competente para que este procedesse a uma sua nova determinação.

31. Quanto ao imposto sobre o valor acrescentado finlandês, o Uudenmaan lääninoikeus estimou não estar em presença de um imposto que apresentasse, pelas suas características, o aspecto de um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva, nem de um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo artigo 33.° Nestas condições, a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel não era contrária à Sexta Directiva. Porém, visto dever proceder-se a uma nova determinação do imposto, há que igualmente determinar de novo o montante do imposto sobre o valor acrescentado assente nesse imposto.

32. Tanto o tulliasiamies (representante da Direcção-Geral das Alfândegas) como A. Siilin pediram ao Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo finlandês) autorização para interporem recurso da decisão do Uudenmaan lääninoikeus. Enquanto o recurso do tulliasiamies visa a decisão do Uudenmaan lääninoikeus, tanto no que respeita ao imposto automóvel como ao imposto sobre o valor acrescentado assente nesse imposto, o recurso de A. Siilin está limitado à determinação do IVA assente no imposto automóvel.

3 — Acórdão de 9 de Março de 1995 (C-345/93, Colect., p. I-479).

IV — As questões prejudiciais

33. O Korkein hallinto-oikeus decidiu em 15 de Março de 2000 apresentar um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça e submeter-lhe as questões seguintes:

«*O imposto automóvel*

1) Segundo o artigo 11.° da lei finlandesa relativa ao imposto automóvel, o valor transaccional de um veículo para o sujeito passivo constitui a base do valor tributável para efeitos de determinação do imposto automóvel sobre um veículo importado como mercadoria comunitária. O valor transaccional utilizado é o valor aduaneiro definido no código aduaneiro e no seu regulamento de aplicação.

O artigo 95.° do Tratado CE (actual artigo 90.° CE) pode ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que fixa o valor tributável que constitui a base do imposto automóvel não é discriminatória se for tido especialmente em conta que o valor tributável varia consoante a fase (ou o nível) de comercialização na qual opera o importador do veículo, isto é, consoante o importador é grossista, retalhista ou consumidor?

2) Segundo o artigo 7.°, primeiro parágrafo, da lei relativa ao imposto automóvel, a base do imposto a cobrar sobre um veículo usado importado é constituída pelo imposto sobre um veículo novo similar, reduzida segundo as modalidades previstas na lei. Segundo a Lei 1482/1994, o imposto exigível sobre um veículo usado importado era o imposto relativo a um veículo novo similar, reduzido de 0,5% por cada mês de calendário, calculado a partir do momento em que decorreram 6 meses sobre a matrícula ou sobre a entrada em serviço, até ao limite de 150 meses a contar da primeira utilização. Segundo a Lei 1160/1998 actualmente em vigor, o imposto a cobrar sobre um veículo usado é o imposto exigível sobre um veículo novo similar, reduzido de 0,6% por cada mês de calendário para os 100 primeiros meses de utilização, de 0,9% para os 100 meses seguintes e de 0,4% depois deste último período, sendo estas percentagens calculadas com base no valor residual do imposto no final do mês anterior. Consideram-se meses de utilização os meses de calendário decorridos desde a primeira entrada em serviço ou desde a matrícula.

O artigo 95.° do Tratado CE (actual artigo 90.° CE) pode ser interpretado

no sentido de que uma legislação nacional desta natureza não é discriminatória desde que sejam tidos em conta essencialmente os seguintes pontos:

— o ponto de partida é o imposto relativo a um veículo novo similar;

— segundo a legislação anteriormente em vigor, o imposto só era reduzido decorrido um prazo de 6 meses;

— quer segundo a nova legislação quer segundo a legislação que a precedeu, o imposto era reduzido de forma linear, segundo as modalidades atrás descritas?

3) Além das bases de cálculo definidas na legislação fiscal nacional, devem ser sistematicamente examinadas as especificidades individuais do veículo, a fim de garantir que a cobrança do imposto automóvel não dê lugar, em determinados casos, a uma discriminação contrária ao artigo 95.° do Tratado CE (actual artigo 90.° CE)?

O imposto sobre o valor acrescentado assente sobre o imposto automóvel

4) A [Sexta Directiva] pode ser interpretada no sentido de que o imposto designado 'imposto sobre o valor acrescentado', exigido sobre o imposto automóvel nos termos do artigo 5.°, primeiro parágrafo, da lei relativa ao imposto automóvel e do artigo 1.°, n.° 5, da lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, é efectivamente um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da directiva, tendo em conta que, segundo a legislação nacional, este imposto é cobrado exclusivamente sobre o imposto automóvel?

5) Se a resposta à quarta questão for negativa, um imposto deste tipo pode, no entanto, ser considerado um imposto ou uma imposição cuja cobrança é autorizada ao abrigo do artigo 33.° da directiva?

6) No caso de estas disposições fiscais nacionais não serem consideradas contrárias à [Sexta Directiva], o artigo 95.° do Tratado CE (actual artigo 90.° CE) pode ser interpretado no sentido de que estas disposições não são discriminatórias no sentido indicado neste artigo?»

V — As questões relativas ao imposto automóvel

34. As três primeiras questões submetidas são relativas a diferentes aspectos das disposições da lei relativa ao imposto automóvel aplicáveis ao litígio no processo principal. Devem, por conseguinte, ser tratadas conjuntamente.

A — *Observações das partes*

35. Segundo A. Siilin, é discriminatório e, portanto, contrário ao artigo 90.° CE cobrar um imposto sobre os veículos importados. A. Siilin alega que, para determinar a matéria colectável do imposto a cobrar sobre um veículo importado, há que partir do preço de um veículo novo livre de impostos. Na maioria dos casos, o montante do imposto a pagar excede o montante do imposto residual a pagar por um veículo usado similar, matriculado na Finlândia.

36. A aplicação do regime fiscal finlandês conduz a que um veículo usado importado por um particular seja onerado com um imposto que é pelo menos o dobro do aplicável a um automóvel usado que, na época, foi importado novo por um importador oficial.

37. Segundo o artigo 7.°, n.° 1, da lei relativa ao imposto automóvel, o imposto devido por um veículo importado usado equivale ao imposto cobrado por um veículo novo similar, embora reduzido segundo as modalidades previstas na lei relativa ao imposto automóvel. No caso da importação de um veículo usado por um particular, o imposto que incide sobre um veículo novo similar corresponde ao imposto cobrado por um veículo cuja valor tributável inclua tanto a margem do vendedor como os outros custos a ela ligados. Contrariamente a isto, um importador oficial que importe um veículo para a Finlândia paga um imposto sobre o preço de compra, isto é, sem que a sua margem e os outros custos tenham sido incluídos. Por conseguinte, os impostos sobre os veículos novos importados para a Finlândia por um importador oficial são inferiores aos pagos por um particular em caso da importação de um veículo novo ou de um veículo usado.

38. A. Siilin sustenta que, nestas condições, as reduções mensais previstas pela lei pouco afectam o montante do imposto residual ainda incluído no valor de um veículo similar. Os valores tributáveis de um veículo usado e de um veículo novo similar importado por um importador oficial são diferentes. As reduções forfetárias não eliminam, em seu entender, a discriminação.

39. A. Siilin deduz do acórdão no processo Nunes Tadeu que, para efeitos do cálculo do montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado, há que atender ao imposto cobrado sobre um veículo análogo no momento da sua primeira matrícula. Importa reduzir esse montante de forma proporcional à real depreciação do veículo.

40. Quanto à questão de saber se a redução do imposto pode ser linear, A. Siilin chama a atenção para o acórdão no processo Comissão/Grécia [4], do qual resulta ser essa redução ilegal.

41. Por fim, A. Siilin alega que resulta do acórdão Outokumpu [5] que uma discriminação fiscal, ou seja, o facto de um produto importado ser onerado com um imposto mais elevado do que o produto de origem nacional, praticada, ainda que apenas em certos casos, contraria o direito comunitário.

42. O *Governo finlandês* parte da ideia de que o imposto automóvel não é contrário ao artigo 90.º CE. Esta disposição não proíbe, com efeito, os Estados-Membros de tributar diferentemente as mercadorias, se o imposto em causa for calculado com base em critérios objectivos, sem discriminação. Para analisar se o regime fiscal dos veículos importados tem carácter discriminatório, importa comparar os impostos que incidem sobre os veículos importados de outros Estados-Membros com os impostos cobrados sobre os veículos que já se encontram no país em causa. Se, num Estado-Membro, um veículo usado não está sujeito a um imposto no momento da mudança de proprietário, deve-se comparar a primeira imposição que incide sobre um veículo proveniente de outro Estado-Membro com o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo que já se encontra no território nacional.

43. Segundo o Governo finlandês, para determinar os produtos similares em que deve assentar uma comparação, importa tomar em consideração o contexto económico e as características essenciais do veículo, como a marca, modelo e idade. Esta maneira de proceder permite tomar como base de comparação, para avaliar o efeito discriminatório de um imposto sobre a importação de veículos usados, o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo que já se encontra no Estado-Membro em causa, que aí foi introduzido na mesma fase de comercialização e possui as mesmas características. Só há discriminação se o imposto sobre os veículos usados exceder o montante do imposto residual incorporado no valor de um veí-

4 — Acórdão de 23 de Outubro de 1997 (C-375/95, Colect., p. I-5981, n.º 22).

5 — Acórdão de 2 de Abril de 1998 (C-213/96, Colect., p. I-1777, n.º 41).

culo similar que se encontra no referido Estado-Membro e que aí foi tributado como veículo novo na mesma fase de comercialização.

44. O imposto automóvel é, por conseguinte, fixado através da aplicação de critérios objectivos e não é contrário ao artigo 90.° CE, visto que o valor tomado como matéria colectável pode variar em função das circunstâncias económicas ligadas à compra do veículo.

45. No que respeita à regra aplicável na Finlândia, segundo a qual o imposto é determinado com base no imposto cobrado sobre um veículo novo similar e aplicando-lhe uma redução linear, há que notar que esta regra não é contrária ao direito comunitário. Uma redução em função da idade do veículo corresponde à depreciação real. A isto acresce que a depreciação real de um veículo também é linear.

46. No que respeita à questão de saber se é necessário tomar em consideração as características individuais de um veículo, o Governo finlandês expõe que o direito comunitário não exige que cada veículo seja objecto de uma apreciação individual.

47. Segundo a *Comissão,* as disposições da lei relativa ao imposto automóvel, segundo as quais o imposto em causa deve ser determinado em função do valor de um veículo novo similar, não são em si contrárias ao artigo 90.° CE se o veículo novo corresponder em todos os aspectos ao veículo usado importado e se o montante do imposto assim obtido não exceder o do imposto residual incorporado no valor do veículo usado já matriculado no Estado-Membro em causa.

48. A Comissão é da opinião, por outro lado, que a base de tributação está sobreavaliada. Por causa do rápido renovamento das gamas de modelos, é difícil, em seu entender, encontrar ulteriormente, à data da tributação, um veículo idêntico da mesma categoria. Com efeito, se esse veículo já não estiver à venda à data da tributação, a Comissão considera que o veículo de referência só pode ser um veículo do mesmo modelo que tenha estado à venda anteriormente. A inflação pode ser tomada em consideração por meio de uma rectificação do valor do veículo de referência.

49. Segundo a Comissão, outros aspectos da regulamentação finlandesa em vigor poderiam constituir uma violação ao artigo 90.° CE. Trata-se, nomeadamente, da tomada em consideração de diferentes fases de comercialização, o que conduz a que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado seja diferente do

montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado que se encontra já no mercado nacional, isto é, no mercado finlandês e, portanto, já aí tributado.

50. A Comissão indica que o artigo 90.° CE se opõe, por outro lado, a uma regulamentação segundo a qual se procede a uma redução mensal linear do valor do veículo à razão de 0,5% ao mês, sem atender à desvalorização real do veículo. A Comissão é da opinião que não é possível tomar em consideração esta depreciação real de maneira geral, visto que depende de numerosos factores, como o país, o tipo e o modelo de veículo. É verdade que o Governo finlandês apresentou um estudo sobre a depreciação datado de 1998, mas a Comissão não dispõe, no entanto, de informações que lhe permitam apurar qual foi realmente o montante da depreciação em 1998. No processo Comissão/Grécia, o Tribunal de Justiça declarou que a depreciação anual é habitualmente superior a 5% e que essa depreciação é maior durante os primeiros anos.

51. A Comissão indica, além disso, que uma regulamentação fiscal que não atende às especificidades individuais é contrária ao artigo 90.° CE, quando essa não tomada em consideração conduz a que o montante do imposto sobre o veículo usado importado seja diferente do montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no mercado do Estado-Membro em causa.

52. Por fim, o imposto automóvel é discriminatório porque desfavorece os comerciantes de outros Estados-Membros.

B — *Análise jurídica*

53. As três primeiras questões submetidas dizem respeito a diferentes aspectos das disposições da lei finlandesa relativa ao imposto automóvel na sua versão aplicável ao litígio no processo principal. Os aspectos abordados nessas questões integram o âmbito do artigo 90.° CE que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça [6], inclui, além da taxa de imposição, também as modalidades de cobrança do imposto e a matéria colectável.

54. A regulamentação finlandesa referida pelas partes interessadas quanto ao tratamento fiscal das reparações e à questão de

6 — Acórdãos de 22 de Março de 1977, Iannelli e Volpi (74/76, Colect., p. 175), e de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/ /Dinamarca (47/88, Colect., p. I-4509, n.° 18).

saber se essas disposições são discriminatórias não é objecto das questões prejudiciais e, por conseguinte, do presente processo.

55. Quando da apreciação das medidas tomadas pelos Estados-Membros a respeito do artigo 90.° CE, importa tomar em consideração o facto de o artigo 90.° CE proibir que se tome por base de tributação um valor superior ao valor real do bem tributável [7]. Quando da tributação de veículos usados, importa, por conseguinte, tomar em consideração a real depreciação dos veículos [8].

56. Além disso, quando da apreciação de uma regra fiscal como a em causa no processo principal, há que, em aplicação de uma jurisprudência constante [9], tomar em consideração o facto de o imposto em causa não dever exceder o montante do imposto residual incorporado no valor do bem tributado. No caso de um veículo usado, esse montante corresponde ao montante residual do imposto que foi cobrado no momento da matrícula do veículo em causa como veículo novo e que ainda está incorporado no seu valor como veículo usado. Esse montante residual é directamente proporcional [10] à depreciação, diminuindo na mesma proporção que o valor do automóvel.

57. O artigo 90.° CE garante a neutralidade da imposição entre produtos que já se encontram no mercado nacional e produtos importados. Este artigo não deve, no entanto, ser percebido no sentido de ter por objectivo a obtenção de uma equivalência dos preços de venda ao consumidor final. Visa, pelo contrário, garantir a neutralidade das regras dos Estados-Membros em matéria fiscal, na medida em que se opõe a um regime cujo objectivo seja eliminar vantagens concorrenciais [11] dos produtos importados.

58. Examinarei em seguida os diferentes aspectos da legislação finlandesa aplicável.

1. A fase de comercialização em que se situa o comprador

59. O problema da fase de comercialização abordado na primeira questão visa no essencial a questão de saber se o artigo 90.° CE autoriza a tomada em consideração das diferentes fases de comercialização dos produtos sujeitos ao imposto. Esta questão suscita um problema jurídico na medida em que a base tributável pode ser diferente segundo a fase de

7 — Acórdão Comissão/Dinamarca (já referido na nota 6, n.° 22).

8 — Acórdãos Nunes Tadeu (já referido na nota 3, n.° 20), e de 22 de Fevereiro de 2001, Gomes Valente (C-393/98, Colect., p. I-1327, n.° 23).

9 — Acórdão Comissão/Dinamarca (já referido na nota 6, n.° 20).

10 — Acórdão Gomes Valente (já referido na nota 8, n.° 41).

11 — Era já o que indicava o advogado-geral F. G. Jacobs nas conclusões que apresentou no processo Nunes Tadeu (já referido na nota 3, n.° 17); v., a este respeito, o muito recente acórdão Gomes Valente (já referido na nota 8, n.° 43).

comercialização. Ora, esta situação conduz a impostos de montante diferente, motivo pelo qual o facto de atender à fase de comercialização poderia afinal constituir uma discriminação.

60. a) Há que começar por observar que o direito finlandês remete para o Código Aduaneiro Comunitário no que respeita ao valor de um veículo usado nas diferentes fases de comercialização. O valor fiscal diferente resulta, por conseguinte, da aplicação da regulamentação aduaneira em matéria de valor aduaneiro, tal como figura no código aduaneiro e nos regulamentos adoptados para a sua aplicação.

61. Quanto às dúvidas da Comissão sobre a questão de saber se, de qualquer modo, é compatível com o mercado interno aplicar, a esse mercado, regras válidas para países terceiros, importa remeter para o acórdão Dounias [12] em que o Tribunal de Justiça declarou que a mera remissão para o Código Aduaneiro Comunitário para a determinação da matéria colectável não é, em si mesma, contrária ao Tratado CE.

62. b) A questão que se coloca, além disso, é a de saber se a fase de comercialização em que se encontra o produto não depende das características do produto e se, por conseguinte, deve necessàriamente tomar-se em consideração a fase de comercialização.

63. O que é decisivo na apreciação de um regime fiscal na perspectiva do artigo 90.° CE é, com efeito, a questão de saber se os produtos nacionais e estrangeiros a comparar são mercadorias similares [13]. A similitude determina-se em função das características do produto, no caso vertente, do veículo usado, e das necessidades dos consumidores [14]. Embora estes dois aspectos incluam um grande número de elementos que será necessário apreciar, possuem uma característica comum: trata-se de aspectos que estão todos relacionados com o próprio veículo. Contudo, isto não é verdade relativamente à fase de comercialização em que se encontra igualmente o veículo usado.

64. c) Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é ilegal que uma regulamentação fiscal nacional estabeleça que para efeitos da determinação do valor tributável dos veículos usados nacionais o imposto sobre o volume de negócios não seja tomado em consideração da mesma forma que para os veículos usados importados [15], do mesmo modo que seria ilegal não incluir

12 — Acórdão de 3 de Fevereiro de 2000 (C-228/98, Colect., p. I-577, n.° 45).

13 — Acórdão de 15 de Março de 2001, Comissão/França (C-265/99, Colect., p. I-2305, n.° 41).

14 — Acórdãos Comissão/França (já referido na nota 13, n.° 42), e de 15 de Junho de 1999, Tarantik (C-421/97, Colect., p. I-3633, n.° 28).

15 — Acórdão Dounias (já referido na nota 12, n.° 48).

certos custos relativos aos veículos usados nacionais ou não prever possibilidades de dedução para os veículos usados importados, ao contrário do que acontece com os veículos usados nacionais [16].

65. Mesmo que, consequentemente, seja exacto, como sustenta a Comissão, que a tomada em consideração da fase de comercialização conduz a uma tendência para aumentar o valor do veículo usado, não constitui em si uma discriminação. A discriminação reside mais no facto de a tomada em consideração das fases de comercialização conduzir em princípio, como resulta dos cálculos apresentados no pedido, a que o montante do imposto que incide sobre um veículo usado seja proporcionalmente mais elevado em relação ao valor deste veículo do que o montante do imposto incorporado no valor de um veículo novo.

66. Com efeito, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, um sistema de tributação já é contrário ao artigo 90.º CE se não excluir sempre «a possibilidade de os produtos importados serem tributados mais fortemente que os produtos nacionais» [17]. Seria por consequência ilegal tributar mais fortemente os veículos usados importados do que os veículos usados que se encontram no mercado nacional, mesmo que essa tributação só se verifique em certos casos. Em conformidade com a lei finlandesa, seria o que aconteceria, por exemplo, se se aplicasse uma base de tributação mais elevada a um veículo usado importado do que a um veículo usado nacional similar.

67. No presente caso, são aplicáveis bases de tributação diferentes segundo as diversas fases de comercialização. Um veículo importado numa fase de comercialização em que se considere ter mais valor é, por conseguinte, mais tributado do que um veículo usado importado numa fase em que se considere ter menos valor ou que já se encontre no território nacional. Como entre os veículos usados menos tributados também figuram sempre veículos usados nacionais e entre os veículos usados tributados com uma taxa mais elevada figuram igualmente veículos usados importados não há, a este respeito, discriminação.

68. Esta consequência, com efeito, revela claramente que um regime fiscal que estabeleça uma tributação diferenciada em função das diversas fases de comercialização não exclui, de qualquer modo, a possibilidade de os produtos importados poderem ficar submetidos, em certos casos, a um imposto mais elevado.

16 — Acórdão de 17 de Junho de 1998, Grundig Italiana (C-68/96, Colect., p. I-3775, n.os 17 a 21).

17 — V., a este respeito, o acórdão Comissão/Grécia, (já referido na nota 4, n.º 29), assim como a jurisprudência aí referida; v., também, o acórdão Gomes Valente (já referido na nota 8, n.º 37).

2. Critérios de avaliação

69. A segunda questão é relativa a certos aspectos dos critérios de avaliação dos veículos usados. Há que limitar a resposta às circunstâncias que, segundo as disposições do direito nacional aplicável, importam para efeitos da decisão no processo principal.

a) Referência: veículo novo similar

70. Uma regulamentação nacional que prevê, para determinação do valor tributável, que se deve partir do valor de um veículo novo, é lícita sob certas condições: assim, como veículo de referência, só se pode considerar um veículo similar.

71. Importa determinar se se trata do veículo mais similar possível comparando as características essenciais do veículo de referência. Entre essas características figuram, de qualquer modo, o modelo, tipo e certas características, como a idade, quilometragem, equipamento, estado e modo de propulsão.

b) Diminuição do valor unicamente no termo de um prazo de seis meses

72. Em primeiro lugar, há que observar que, no presente processo, as regras pertinentes são as regras jurídicas anteriores, ou seja, as aplicáveis antes de 15 de Janeiro de 1999.

73. Partindo do pressuposto de que o que importa é a depreciação real, parece duvidoso que a diminuição do valor de um veículo novo para determinar o valor de um veículo usado, unicamente no termo de um prazo de seis meses após a sua entrada em serviço ou a sua matrícula, corresponda às condições que figuram no artigo 90.° CE.

74. De resto, essa dilação na aplicação da diminuição do valor não corresponde aos resultados constantes do estudo referido pelo Governo finlandês.

75. Efectivamente, da jurisprudência do Tribunal de Justiça apenas se retiram, expressamente, indicações quanto à depreciação anual, todavia, do facto de —

segundo os dados disponíveis — a depreciação, sobretudo nos primeiros anos, ser claramente superior a 5% por ano [18], pode-se deduzir efectivamente uma depreciação de pelo menos 2,5% nos primeiros seis meses. Se a depreciação real durante o período referido fosse ainda superior a este valor, ainda seria mais clara a inadequação de um prazo na aplicação da depreciação.

c) A depreciação linear

76. Já que a lei relativa ao imposto automóvel que vigorava antes de 15 de Janeiro de 1999 é aplicável ao presente processo, aplica-se igualmente a depreciação linear de 0,5% ao mês nela prevista.

77. Como resulta da jurisprudência, a depreciação efectiva de veículos usados «não é linear» [19]. Por conseguinte, uma regra aplicável de maneira tão rígida é forçosamente contrária ao princípio segundo o qual se deve tomar em consideração a depreciação real.

3. Apreciação abstracta ou caso a caso

78. A terceira questão submetida deve ser entendida no sentido de que o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se se devem examinar as características individuais de um veículo ou se uma apreciação com base em critérios abstractos basta, ou seja, é compatível com o artigo 90.° CE.

79. Relativamente à questão de saber se as características de um veículo devem ser apreciadas caso a caso ou em abstracto, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão que proferiu no processo Gomes Valente, que o artigo 90.° CE não se opõe a um cálculo baseado em critérios gerais e abstractos. Isto é válido, por exemplo, para tabelas fixas, em que o valor é determinado segundo critérios como a idade, a quilometragem, o estado geral, o tipo de propulsão, a marca ou o modelo do veículo. Também é lícita a referência a preços médios [20].

80. Como condição para essa determinação — abstracta — do valor continua, no entanto, a exigir-se que não seja discriminatória [21]. O montante do imposto que resulta desse cálculo não deve, por conse-

18 — Acórdão Comissão/Grécia (já referido na nota 4, n.° 22); v., igualmente, o n.° 5 das conclusões do advogado-geral A. La Pergola, que entende que uma depreciação limitada a 5% por ano é contrária à experiência.

19 — Acórdão Comissão/Grécia (já referido na nota 4, n.° 22).

20 — V. acórdão Gomes Valente (já referido na nota 8, n.os 24, 25 e 28).

21 — *Ibidem*, n.° 26.

guinte, exceder o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado já matriculado no território nacional.

— fixar o valor tributável por forma a que o conjunto das características essenciais de um veículo usado seja tomado em consideração — pelo menos em abstracto,

81. A transparência ou a disponibilidade invocadas pelas partes, nomeadamente no que toca às referidas tabelas e à questão de saber se no momento relevante a prática seguida a este respeito correspondia efectivamente às condições fixadas pelo direito comunitário, não estão em causa no presente processo pois não foram referidas nas questões. Apenas recordo, a este respeito, o acórdão Gomes Valente, segundo o qual os critérios com base nos quais é calculada a tabela devem ser do domínio público [22].

salvo se essa tomada em consideração implicar um valor tributável que exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado que se encontre no mercado nacional em causa e relativamente ao qual esse imposto já tenha sido pago e que, além disso, não seja tomada em consideração a depreciação real do veículo.

4. Conclusão

Além disso, o artigo 90.° CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual o valor tributável de um veículo usado para efeitos do imposto automóvel é determinado em função da fase de comercialização, só sofrendo o valor tributável uma redução no termo de um prazo de seis meses e efectuando-se a referida determinação da forma linear aplicada no processo principal.

82. Por conseguinte, há que responder às três primeiras questões submetidas declarando que o artigo 90.° CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual, para determinar o valor tributável de um veículo usado para efeitos do imposto automóvel, há que:

VI — As questões relativas ao imposto sobre o valor acrescentado

— fazer referência ao valor aduaneiro,

83. As quarta a sexta questões são relativas à apreciação do imposto sobre o valor

22 — *Ibidem*, n.° 34.

acrescentado cobrado sobre o imposto automóvel, isto é, à sua qualificação como imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva bem como à sua compatibilidade com o artigo 33.° da referida directiva e com o artigo 90.° CE [23].

A — *Argumentos apresentados pelas partes*

84. Quanto ao imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel, *A. Siilin* alega que se trata de um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva e que é contrário à referida directiva. Em seu entender, o facto de poder ser deduzido, nos termos do artigo 102.°, n.° 1, ponto 4, da lei finlandesa que regula o imposto sobre o valor acrescentado, e de se tratar de um imposto geral milita em favor da sua qualificação como imposto sobre o valor acrescentado. Tendo em atenção a resposta a dar à quarta questão, não é necessário, em seu entender, responder às quinta e sexta questões.

85. Na opinião do *Governo finlandês*, o imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel não é, apesar da sua denominação, nem um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva nem um imposto sobre o volume de negócios proibido pelo artigo 33.° da Sexta Directiva.

23 — Não é por conseguinte necessário analisar de maneira mais precisa a compatibilidade deste imposto com os artigos 23.° CE e 25.° CE, invocada pela Comissão.

86. O Governo finlandês alega que o imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel é cobrado em suplemento ao imposto sobre o valor acrescentado e independentemente dele. Além disso, também deve ser liquidado em casos que não constituem aquisições sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, ou seja, quando um consumidor adquire um veículo usado noutro Estado-Membro.

87. Além disso, o Governo finlandês chama a atenção para a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 33.° da Sexta Directiva, donde se inferem as características essenciais de um imposto sobre o valor acrescentado. Ao contrário do que se passa com o imposto sobre o valor acrescentado, o facto gerador do imposto aqui em causa é exclusivamente o pagamento do imposto automóvel. Além disso, o imposto em questão não é cobrado nem sobre as vendas de bens, nem sobre as importações ou as aquisições intracomunitárias. Por fim, só é cobrado uma vez.

88. Quanto à quinta questão, o Governo finlandês sustenta que o imposto a que se refere o artigo 5.° da lei relativa ao imposto automóvel não possui as características essenciais de um imposto sobre o valor acrescentado e não obsta ao funcionamento do regime do IVA aplicável na Comunidade. Constitui, pelo contrário, um imposto autorizado pelo artigo 33.° da Sexta Directiva.

89. Relativamente à sexta questão, o Governo finlandês é da opinião que o imposto a que se refere o artigo 5.° da lei relativa ao imposto automóvel incide da mesma maneira sobre todos os veículos. Pelas suas características, esse imposto não é, por conseguinte, contrário ao artigo 90.° CE.

90. Na audiência, o Governo finlandês rejeitou expressamente o ponto de vista da Comissão, segundo o qual era possível deduzir o imposto em causa do imposto automóvel. Concluiu que o referido imposto era neutro.

91. Para a *Comissão*, o imposto assente no imposto automóvel é um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva. Como é cobrado com base em factos geradores diferentes dos previstos nessa directiva, a Comissão considera que é incompatível com o seu artigo 2.°

92. Além disso, o referido imposto não preenche as condições dos artigos 7.° e 10.° da Sexta Directiva no que respeita à importação de bens e ao facto gerador.

93. Também não se trata de um imposto sobre as aquisições intracomunitárias na acepção do artigo 28.° A da Sexta Directiva.

94. Mesmo que eventualmente o Tribunal de Justiça chegue à conclusão de que não se trata, no caso presente, de um imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva, o imposto em causa não é contrário ao artigo 33.° da Sexta Directiva pois não é de natureza geral.

95. Além disso, a Comissão sustenta que o imposto em causa no presente processo é contrário aos artigos 23.° CE e 25.° CE e deve, por conseguinte, ser qualificado de encargo de efeito equivalente. Com efeito, na prática, obsta à importação para a Finlândia de veículos novos ou usados por pessoas que não sejam devedoras do IVA.

96. Todavia, para o caso de o Tribunal de Justiça chegar à conclusão de que o imposto em causa no presente processo não constitui nem um imposto sobre o volume de negócios nem um encargo de efeito equivalente, a Comissão observa que, de qualquer modo, é contrário ao artigo 90.° CE pois não se aplica aos veículos usados nacionais, mas sim aos veículos usados importados de outro Estado-Membro. Com efeito, um consumidor final que adquiriu um veículo usado noutro Estado-Membro não beneficia do direito à dedução. Por seu lado, os veículos usados nacionais não estão sujeitos ao imposto automóvel e, por conseguinte, também não estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado que nele se baseia.

B — *Análise*

97. Importa examinar em seguida o imposto assente no imposto automóvel na perspectiva dos diferentes aspectos do direito comunitário abordados pelo órgão jurisdicional de reenvio.

1. Qualificação do imposto em causa como imposto sobre o valor acrescentado na acepção da Sexta Directiva

98. Em primeiro lugar, a qualificação do imposto assente no imposto automóvel não pode depender da denominação desse imposto nos diferentes Estados-Membros. A questão de saber em que lei foi integrada a disposição em causa — trata-se, no caso vertente, das disposições relativas ao imposto sobre o valor acrescentado da Lei 1501/1993 — também é pouco pertinente.

99. Em contrapartida, determinante para esta qualificação é saber se o imposto em causa no caso vertente possui as características desenvolvidas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

100. a) Integram esta categoria, por um lado, a dedutibilidade do imposto que já foi pago quando da transacção anterior. A regulamentação finlandesa prevê, efectivamente, uma possibilidade de dedução, contudo o sistema não conduz a que se tribute o valor acrescentado — o que é necessário para que um imposto possua o carácter de imposto sobre o valor acrescentado [24] — mas sim o valor total.

101. b) Além disso, podemo-nos questionar sobre se o imposto assente no imposto automóvel se «aplica [...], em geral, às transacções que têm por objecto bens ou serviços» [25].

102. O imposto aqui aplicável é geral na medida em que se aplica tanto às aquisições efectuadas por um empresário sujeito ao imposto sobre o volume de negócios como às aquisições efectuadas por um consumidor final. O imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel não deve ser aplicado a todos os tipos de produtos, mas apenas a certos veículos. Por conseguinte, trata-se de um imposto cobrado unicamente sobre certos produtos que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça [26], não deve ser considerado um imposto de carácter geral.

24 — Acórdão de 7 de Maio de 1992, Bozzi (C-347/90, Colect., p. I-2947, n.° 12); v. o acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Beaulande (C-208/91, Colect., p. I-6709, n.° 18).

25 — Acórdão Bozzi (já referido na nota 24, n.° 12, e jurisprudência indicada).

26 — Acórdãos de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385, n.° 14), e de 17 de Setembro de 1997, UCAL (C-347/95, Colect., p. I-4911, n.° 36), no que respeita a uma taxa sobre certos produtos lácteos.

103. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um imposto desse tipo também não deve ser qualificado de imposto geral visto não ter por objectivo abranger «todas as operações económicas» [27]. Esta conclusão aplica-se igualmente à tributação em causa no caso em apreço, na medida em que só está associada à cobrança do imposto quando da matrícula de um veículo. Não se trata, por conseguinte, de um imposto determinado em função do montante devido pelo sujeito passivo, ou seja, em função do imposto cobrado sobre os veículos [28].

104. A isto acresce o facto de o imposto assente no imposto automóvel não ser devido nem em razão do fornecimento de bens ou de prestações nem em virtude de uma importação na acepção do artigo 2.° da Sexta Directiva.

105. Além disso, o referido imposto não tem de ser liquidado em cada fase do processo de produção e de distribuição [29] — como é necessário para que um imposto tenha o carácter de imposto sobre o valor acrescentado. Pelo contrário, nos termos do n.° 5 da lei relativa ao imposto automóvel, o imposto em causa é — unicamente — cobrado no momento da cobrança do imposto automóvel.

106. c) Por fim, há que analisar a questão de saber se o imposto cobrado sobre o imposto automóvel é proporcional ao valor do produto, isto é, ao preço do veículo [30]. A este respeito pode-se, por um lado, dar razão ao Governo finlandês, no sentido de que não é o valor do produto, mas o imposto automóvel, que constitui a base de tributação, embora seja exacto, por outro, que o imposto automóvel é calculado com base no valor do produto. Por conseguinte, o imposto assente no imposto automóvel baseia-se, pelo menos indirectamente, no valor da mercadoria.

107. O imposto assente no imposto automóvel não possui, por conseguinte, o conjunto das características essenciais de um imposto sobre o valor acrescentado.

2. Qualificação na perspectiva do artigo 33.° da Sexta Directiva

108. Resulta do artigo 33.° da Sexta Directiva que o direito comunitário permite, sob

27 — Acórdãos Beaulande (já referido na nota 24, n.° 16), e de 17 de Setembro de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Colect., p. I-5053, n.° 17).

28 — Sobre a determinação desse imposto, v. acórdão de 19 de Fevereiro de 1998, SPAR (C-318/96, Colect., p. I-785, n.° 25).

29 — V. a este respeito, os acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, p. 3759, n.° 15); de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co. (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.° 49); e Bozzi (já referido na nota 24, n.° 12).

30 — Acórdãos Rousseau Wilmot (já referido na nota 29, n.° 15); de 3 de Março de 1988, Bergandi (252/86, Colect., p. 1343, n.° 15); e Bozzi (já referido na nota 24, n.° 12).

certas condições, «a existência de regimes de tributação em concorrência com o IVA» [31]. «Os Estados-Membros podem, por conseguinte, instituir impostos que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios» [32] ou, noutros termos, «impostos, direitos e taxas que não possuam as características essenciais do IVA» [33].

109. Como o imposto assente no imposto automóvel não possui o conjunto das características essenciais de um imposto sobre o valor acrescentado, não é contrário às disposições da Sexta Directiva.

3. Qualificação na perspectiva do artigo 90.° CE

110. No que respeita à compatibilidade do imposto sobre o valor acrescentado assente no imposto automóvel com o artigo 90.° CE, importa sublinhar que esse imposto se aplica aos veículos matriculados na Finlândia. Como já aconteceu com o imposto automóvel, verifica-se, a este respeito, existir uma diferença de tratamento entre os veículos usados, ou seja, entre os veículos que foram importados de outro Estado-Membro para a Finlândia para aí serem matriculados e os que já se encontravam no território finlandês. Como o imposto automóvel, incluindo o imposto assente neste último, já foi cobrado sobre os veículos em causa quando eram novos, já não estão novamente sujeitos a esses dois impostos quando são comprados como veículos usados na Finlândia.

111. Como o referido imposto denominado «imposto sobre o valor acrescentado» é cobrado sobre o imposto automóvel, há que, no essencial, aplicar-lhe o mesmo tratamento que ao imposto automóvel. Por conseguinte, na medida em que o montante cobrado sobre o imposto automóvel no momento da matrícula de um veículo usado importado exceder o montante do imposto residual incorporado no valor de um automóvel usado nacional, esse imposto é discriminatório e contrário ao artigo 90.° CE.

112. Com efeito, o imposto assente no imposto automóvel implica, assim, a eliminação da vantagem concorrencial de que beneficia um veículo usado importado de outro Estado-Membro relativamente a um veículo que se encontra no território nacional.

4. Conclusão

113. Por conseguinte, há que responder às quarta e quinta questões declarando que a

31 — Jurisprudência constante a partir do acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219).

32 — Acórdão Giant (já referido na nota 26, n.° 9); v. acórdão Rousseau Wilmot (já referido na nota 29, n.° 16).

33 — Acórdão Bozzi (já referido na nota 24, n.° 10).

Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que um imposto denominado «imposto sobre o valor acrescentado», como o em apreço no processo principal, não pode ser considerado um imposto sobre o valor acrescentado na acepção dessa directiva, mas sim uma imposição autorizada pelo artigo 33.° dessa mesma directiva.

114. Há que responder à sexta questão declarando que o artigo 90.° CE deve ser interpretado no sentido de que o imposto denominado «imposto sobre o valor acrescentado» é discriminatório na acepção desse artigo, se exceder o montante do imposto residual incorporado no valor de um automóvel usado que já se encontra no território nacional em causa e relativamente ao qual o referido imposto já foi pago.

VII — Conclusões

115. Atendendo às observações que precedem, propõe-se ao Tribunal de Justiça que responda às questões submetidas do seguinte modo:

«1) Há que responder às três primeiras questões submetidas declarando que o artigo 90.° CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual, para determinar o valor tributável de um veículo usado para efeitos do imposto automóvel, há que:

— fazer referência ao valor aduaneiro,

— fixar o valor tributável por forma a que o conjunto das características essenciais de um veículo usado seja tomado em consideração — pelo menos em abstracto,

salvo se essa tomada em consideração implicar um valor tributável que exceda o montante do imposto residual incorporado no valor de um veículo usado que se encontre no mercado nacional em causa e relativamente ao qual esse imposto já tenha sido pago e que, além disso, não seja tomada em consideração a depreciação real do veículo.

Por último, o artigo 90.° CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional segundo a qual o valor tributável de um veículo usado para efeitos do imposto automóvel é determinado em função da fase de comercialização, só sofrendo o valor tributável uma redução no termo de um prazo de seis meses e efectuando-se a referida determinação da forma linear aplicada no processo principal.

2) Há que responder às quarta e quinta questões declarando que a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretada no sentido de que um imposto denominado imposto sobre o valor acrescentado, como o em apreço no processo principal, não pode ser considerado um imposto sobre o valor acrescentado na acepção dessa directiva, mas sim uma imposição autorizada pelo artigo 33.° dessa mesma directiva.

Há que responder à sexta questão declarando que o artigo 90.° CE deve ser interpretado no sentido de que o imposto denominado imposto sobre o valor acrescentado é discriminatório na acepção desse artigo se exceder o montante do imposto residual incorporado no valor de um automóvel usado que já se encontra no território nacional em causa e relativamente ao qual o referido imposto já foi pago.»