Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 2 de marzo de 2017 [1]

Asunto C-552/15

Comisión Europea
contra

Irlanda

«Incumplimiento de Estado — Libre prestación de servicios — Vehículos automóviles — Residente de un Estado miembro que recibe en alquiler o en arrendamiento financiero (*leasing*) un vehículo automóvil de un proveedor establecido en otro Estado miembro — Impuesto de matriculación — Pago de la totalidad del impuesto en el momento de la matriculación — Requisitos para la devolución del impuesto — Proporcionalidad»

Introducción

1. Los impuestos de matriculación de vehículos automóviles no están armonizados en el Derecho de la Unión. En principio, los Estados miembros pueden regular como deseen, en su Derecho nacional, este tipo de impuesto. Sin embargo, no pueden hacerlo de una manera que vulnere los principios generales del Derecho de la Unión, especialmente las libertades del mercado interior. El presente asunto tiene por objeto el margen de maniobra de los Estados miembros a este respecto.

2. Tras haber sido requerida por la Comisión Europea para que adaptara su régimen de impuestos de matriculación a las exigencias de la libre prestación de servicios en lo referente al alquiler y el arrendamiento financiero (en lo sucesivo, «*leasing*») de vehículos automóviles, Irlanda estableció modificaciones en tal sentido en su Derecho nacional. Sin embargo, la Comisión considera que, en cuanto a los vehículos importados a Irlanda desde otros Estados miembros para ser utilizados allí por un período de tiempo limitado, las adaptaciones efectuadas en la legislación irlandesa son insuficientes y que dicha legislación es contraria a la libre prestación de servicios. Dado que Irlanda no comparte esta opinión, el litigio debe ser resuelto por el Tribunal de Justicia.

Marco jurídico del Derecho irlandés

3. El artículo 131, apartado 4, de la Finance Act 1992 (Ley de Presupuestos de 1992) establece una prohibición de utilización en el territorio irlandés de vehículos automóviles no matriculados en Irlanda, sin perjuicio de determinadas excepciones establecidas en diversas disposiciones. [2] La obligación de matriculación debe cumplirse dentro del plazo de un mes desde la puesta en circulación del vehículo en el territorio irlandés.

1 Lengua original: polaco.

2 Estas excepciones se refieren esencialmente a los vehículos importados temporalmente en territorio irlandés por personas no residentes en Irlanda o por personas que ejerzan una actividad profesional en otro Estado miembro.

4. El artículo 132, apartado 1, de dicha Ley, en su redacción actualmente vigente derivada del artículo 83, apartado 1, letra d), de la Finance Act de 2012 (Ley de Presupuestos de 2012), establece un impuesto especial sobre los vehículos calificado de impuesto de matriculación. La obligación fiscal correspondiente al impuesto de matriculación nace en el momento de la matriculación del vehículo. La cuota del impuesto se calcula como un porcentaje del valor de mercado, teniendo en cuenta el nivel de emisiones de anhídrido carbónico. Para los vehículos más contaminantes, el impuesto puede alcanzar hasta el 36 % de su valor de mercado. Antes de matricular el vehículo, este debe ser inspeccionado en un centro de inspección técnica, en particular a fin de determinar su valor de mercado del vehículo.

5. La obligación de matriculación y de pago del impuesto de matriculación también afecta los vehículos alquilados o recibidos en *leasing* en virtud de un contrato celebrado entre personas residentes en territorio irlandés y prestadores de servicios establecidos en otros Estados miembros.

6. En caso de salida del vehículo del territorio irlandés y de baja del mismo en el registro, el artículo 135 D de la Ley de Presupuestos de 1992, establecido de conformidad con el artículo 83, apartado 1, letra j), de la Ley de Presupuestos de 2012, y que entró en vigor el 8 de abril de 2013, establece la devolución de una parte del impuesto de matriculación. La cuantía de la devolución se calcula en función del valor de mercado del vehículo en el momento de su salida. La determinación de este valor exige realizar una nueva inspección técnica menos de un mes antes de la salida. De la cuantía de la devolución se deducen unos gastos administrativos establecidos en la cantidad a tanto alzado de 500 euros.

7. Desde el 1 de enero de 2016, la cuantía de la devolución se acompaña de intereses calculados con arreglo al reglamento de ejecución del artículo 135 D de la Ley de Presupuestos de 1992. También a partir del 1 de enero de 2016, la deducción en concepto de gastos administrativos ha sido reducida a 100 euros, en virtud del artículo 49 de la Finance Act 2015 (Ley de Presupuestos de 2015).

Procedimiento, motivos y alegaciones de las partes

Procedimiento

8. En 2003 y en 2006, la Comisión solicitó aclaraciones a Irlanda sobre la conformidad con la libre prestación de servicios del impuesto de matriculación aplicable en ese Estado miembro, a la luz de las sentencias Cura Anlagen [3] y Comisión/Dinamarca. [4] Tras una reunión consultativa y una nueva solicitud de aclaraciones en 2010, el 27 de enero de 2011, la Comisión remitió un escrito de requerimiento a Irlanda y estimó que, al imponer a los residentes irlandeses que importen vehículos temporalmente al territorio de dicho Estado miembro la obligación de abonar el importe íntegro del impuesto de matriculación sobre esos vehículos, sin posibilidad de disminuir dicha cuantía o de obtener su devolución, Irlanda había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 TFUE a 62 TFUE. Al considerar insatisfactoria la respuesta de Irlanda, la Comisión emitió el 28 de octubre de 2011 un dictamen motivado en el que formuló esencialmente las mismas imputaciones.

9. Estas medidas llevaron a Irlanda a establecer la posibilidad de devolver una parte del impuesto de matriculación en caso de salida del vehículo del territorio irlandés. El sistema de devolución entró en vigor el 8 de abril de 2013.

3 Sentencia de 21 de marzo de 2002 (C-451/99, EU:C:2002:195).

4 Sentencia de 15 de septiembre de 2005 (C-464/02, EU:C:2005:546).

10. El 10 de julio de 2014, la Comisión remitió a Irlanda un escrito de requerimiento adicional y, más adelante, el 26 de febrero de 2015, un dictamen motivado complementario. La Comisión indicó en ellos que el régimen del impuesto de matriculación aplicable en Irlanda seguía siendo contrario a la libre prestación de servicios, debido a que imponía el pago de la totalidad del impuesto a las personas que importaran vehículos a Irlanda por un período limitado, no permitiéndoles sino *a posteriori* la devolución de una parte del impuesto abonado. Según la Comisión, tales disposiciones son ilícitas con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el auto VAV-Autovermietung.[5] Asimismo, la Comisión consideró que la normativa irlandesa no contemplaba el pago de intereses sobre la parte devuelta del impuesto de matriculación, al tiempo que deducía de dicho devolución una cantidad importante en concepto de gastos administrativos. La Comisión instó a Irlanda a adoptar las medidas necesarias para atenerse a este dictamen motivado complementario en un plazo de dos meses desde su recepción.

11. Irlanda respondió al dictamen motivado mediante un escrito de 27 de abril de 2015, donde indicó que, a su entender, en ese momento el régimen del impuesto de matriculación era en principio conforme con el Derecho de la Unión. No obstante, añadió que la devolución de una parte del impuesto en caso de salida del vehículo iría acompañada de intereses y que la deducción en concepto de gastos administrativos se reduciría a 100 euros.

12. Considerando que Irlanda no se había atenido al dictamen motivado en el plazo establecido,[6] la Comisión interpuso el recurso relativo al presente asunto el 26 de octubre de 2015. Irlanda presentó su escrito de contestación el 8 de enero de 2016. Las partes presentaron un escrito de réplica y uno de dúplica, respectivamente, los días 18 de febrero y 31 de marzo de 2016. Mediante escrito de 14 de abril de 2016, Irlanda solicitó que el asunto fuera juzgado ante la Gran Sala. La vista se celebró el 22 de noviembre de 2016.

Motivos y alegaciones de la Comisión

13. La Comisión acusa a Irlanda de haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE al imponer a las personas residentes en Irlanda la obligación de abonar el importe íntegro del impuesto de matriculación en el momento de importar a este Estado miembro vehículos automóviles alquilados o recibidos en *leasing* en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración de la utilización prevista de dichos vehículos en el territorio irlandés, cuando no estén destinados a ser utilizados en Irlanda de forma permanente ni sean utilizados así en la práctica, y al establecer unas condiciones para la devolución de dicho impuesto que van más allá de lo estrictamente necesario y proporcionado.

14. Según la Comisión, el régimen del impuesto de matriculación vigente en Irlanda tiene como consecuencia que la toma en alquiler o en *leasing* de un vehículo en otro Estado miembro con el fin de utilizarlo temporalmente en Irlanda es considerablemente menos ventajoso que la toma en alquiler o en *leasing* de un vehículo en Irlanda. Así pues, a su juicio, la normativa irlandesa constituye una restricción a la libre prestación de servicios de alquiler o de *leasing* de vehículos y, por consiguiente, infringe el artículo 56 TFUE.

15. Por lo que se refiere a la cuestión de la recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación con independencia de que el vehículo se matricule en Irlanda de forma permanente o con vistas a una utilización temporal, la Comisión estima que tal normativa es ilícita con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.[7] Si bien, según la Comisión, el régimen de devolución de una

5 Auto de 29 de septiembre de 2010 (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558).

6 Cabe recordar que las disposiciones relativas a la devolución del impuesto de matriculación con intereses y a la reducción de los gastos administrativos no entraron en vigor hasta el 1 de enero de 2016.

7 Auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), fallo.

parte del impuesto en caso de importación puede ser suficiente para los vehículos cuyo plazo de utilización en el territorio irlandés no se conozca en el momento de su importación, a su juicio, en cambio, cuando la importación se produzca por un plazo conocido de antemano, en particular si es en base a un contrato de alquiler o de *leasing*, resulta desproporcionado exigir el pago de la totalidad del impuesto sin tener en cuenta este dato. En efecto, este régimen somete la importación temporal de un vehículo a la misma carga fiscal que la importación por una duración indeterminada.

16. Asimismo, las personas que importan temporalmente vehículos al territorio irlandés no son indemnizadas, mediante la percepción de intereses, por el período durante el cual han sido ilegalmente privadas del importe del impuesto de matriculación indebidamente recaudado, puesto que la normativa irlandesa no prevé una devolución con intereses. Además, se deducen unos gastos administrativos de 500 euros sobre la cuantía de la devolución, lo que constituye una cantidad importante y desproporcionada.

Alegaciones de Irlanda

17. Irlanda alega, en primer lugar, que la Comisión ha modificado su posición a lo largo del procedimiento administrativo previo. Si bien al principio había parecido aceptar el sistema de devolución de un parte del impuesto en caso de exportación del vehículo de Irlanda y de baja en el registro de este, a continuación cambió de opinión y actualmente no autoriza en absoluto la recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación en lo referente a los vehículos importados por un período conocido de antemano. En su opinión, la Comisión se basa a este respecto en el auto del Tribunal de Justicia VAV-Autovermietung, pero, según Irlanda, este auto fue dictado antes incluso de que la Comisión enviara su primer escrito de requerimiento de enero de 2011. Esta modificación de su posición constituye, según Irlanda, una violación del principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, del principio de buena administración y del derecho de defensa de Irlanda.

18. Irlanda sostiene en segundo lugar que el recurso de la Comisión es prematuro, ya que, cuando esta lo interpuso, había sido informada del hecho de que la reforma legislativa que autorizaba el pago de intereses sobre el importe reembolsado y reducía la cuantía de los gastos administrativos a 100 euros entraría en vigor el 1 de enero de 2016. Según Irlanda, estas modificaciones no se habían podido establecer antes, dado que la legislación fiscal solo se modifica una vez al año, a 1 de enero.

19. Irlanda sostiene, por último, que la posición de la Comisión es ambigua, puesto que no se aprecia si sus pretensiones se basan en un motivo global, en dos o incluso en tres motivos separados, ni si las diferentes normas irlandesas que impugna constituyen conjuntamente una restricción de la libre prestación de servicios, por el hecho de aparecer juntas, o si cada una de ellas por separado es constitutiva de tal restricción.

20. En esencia, Irlanda afirma que su normativa relativa al impuesto de matriculación es actualmente plenamente conforme con el Derecho de la Unión. En particular, el sistema de recaudación de la totalidad de la cuota de este impuesto en el momento de la matriculación del vehículo y de devolución eventual de una parte de este en caso de exportación y de baja del registro del vehículo es, a su juicio, conforme al Derecho de la Unión, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y no constituye una restricción a la libre prestación de servicios de alquiler y de *leasing* de vehículos.

21. Según Irlanda, el auto VAV-Autovermietung fue adoptado en relación con una normativa concreta vigente en los Países Bajos, según la cual la cuota del impuesto se condiciona a la duración de la utilización del vehículo en el territorio de este Estado miembro. En el régimen irlandés, en cambio, la cuota del impuesto de matriculación se calcula en función del valor del vehículo en la fecha de su matriculación, al igual que la cuantía de la devolución al exportar dicho vehículo. Por lo tanto, el

valor del vehículo no depende únicamente de su antigüedad, sino también de otros factores, en especial de su kilometraje, de manera que no se puede determinar por adelantado. El régimen irlandés permite, pues, fijar la cuota del impuesto en función de la intensidad efectiva de la utilización del vehículo en el territorio irlandés, algo que no permite un sistema en virtud del cual la cuota del impuesto depende únicamente de la duración de la utilización del vehículo en el territorio del país.

22. Irlanda considera que la modificación del sistema de recaudación del impuesto de matriculación recomendada por la Comisión provocaría dificultades administrativas importantes y supondría inevitablemente la necesidad de modificar el modo de cálculo de la devolución, obligando en consecuencia, esencialmente, a modificar la base imponible. Ahora bien, esto constituye según ella una injerencia ilegítima en la libertad de los Estados miembros para determinar su sistema de tributación sobre los vehículos.

23. Además, la duración de la utilización del vehículo en el territorio irlandés nunca se conoce de antemano con certeza, dado que el contrato de alquiler puede ser resuelto anticipadamente, prorrogado o modificado de cualquier otro modo, de manera que el vehículo podría continuar matriculado y siendo utilizado en Irlanda una vez transcurrido el período que fue objeto de tributación. Los eventuales sistemas de pagos adicionales implicarían exactamente las mismas cargas que el sistema de devolución en caso de exportación del vehículo que está actualmente en vigor.

24. Por lo que respecta a las imputaciones relativas al hecho de no abonar intereses sobre la cuota del impuesto que se reembolsa y al carácter excesivo de la deducción realizada en concepto de gastos administrativos, Irlanda señala que estos problemas fueron resueltos con la introducción de las modificaciones legislativas que entraron en vigor el 1 de enero de 2016.

Análisis

25. En su demanda, la Comisión invoca en esencia tres problemas: la recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación en el momento de matricular los vehículos importados para ser utilizados en el territorio de Irlanda durante un período conocido de antemano, el hecho de no abonar intereses en el momento de la devolución de una parte del impuesto de matriculación en caso de exportación y de baja del registro del vehículo, y la deducción en ese momento de un importe de 500 euros en concepto de gastos administrativos. Estos problemas, de los cuales el más importante es evidentemente el primero, deben examinarse de forma sucesiva. No obstante, procede analizar previamente las reservas de carácter formal formuladas por Irlanda.

Imputaciones de carácter formal formuladas por Irlanda

26. Irlanda acusa a la Comisión de haber modificado su posición a lo largo del procedimiento, de haber formulado imputaciones ambiguas y de haber interpuesto recurso ante el Tribunal de Justicia prematuramente.

27. En primer lugar, procede señalar que, aunque Irlanda no invoca directamente la inadmisibilidad del recurso, en mi opinión, no cabe constatar el más mínimo incumplimiento por parte de la Comisión que justifique tal imputación. Las imputaciones que aparecen en la demanda se corresponden con las que la Comisión formuló en el escrito de requerimiento adicional de julio de 2014 y en el dictamen motivado complementario de febrero de 2015. Por consiguiente, en su demanda, la Comisión no ha ampliado ni modificado sus imputaciones con respecto a las que había formulado en el procedimiento administrativo previo.

28. No modifica esta apreciación el hecho de que la Comisión expusiera formalmente esas imputaciones en un procedimiento por incumplimiento incoado con anterioridad, en el que formuló unas imputaciones más generales. El procedimiento inicial se abrió en un momento en que el régimen irlandés del impuesto de matriculación no establecía absolutamente ninguna clase de limitación a la cuota de este impuesto en lo referente a los vehículos utilizados con carácter temporal en Irlanda, ya fuera mediante una devolución o por cualquier otro método. Por lo tanto, es lógico que las imputaciones de la Comisión en ese momento se refirieran en general a la falta de adaptación de la normativa irlandesa a las exigencias de la libre prestación de servicios, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

29. Sin embargo, el procedimiento por incumplimiento no concluye cuando el Estado miembro adopta algún tipo de medidas para cumplir el Derecho de la Unión. La Comisión debe asegurarse de que estas medidas hacen que las disposiciones nacionales sean conformes con el Derecho de la Unión de forma real y efectiva. Si estima que las medidas adoptadas por el Estado miembro no garantizan una plena conformidad con el Derecho de la Unión, puede formular imputaciones más concretas, relativas a cuestiones aún no resueltas. A este respecto resulta irrelevante, en mi opinión, que ya se haya dictado una resolución concreta del Tribunal de Justicia, en este caso el auto VAV-Autovermietung, en el momento del primer requerimiento. En efecto, tanto la Comisión como los Estados miembros conocen la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y estos últimos están obligados a acatarla, independientemente de los requerimientos que les dirija a tal efecto la Comisión. Por lo demás, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia constituye simplemente la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión, en este caso de las disposiciones del Tratado FUE, de manera que la Comisión no está en absoluto obligada a indicar resoluciones concretas a las que deba adaptarse el Estado miembro. Basta con que la Comisión indique la norma correspondiente del Derecho de la Unión y el Estado miembro, si acepta las imputaciones de la Comisión, deberá adaptar su legislación a dicha norma, habida cuenta de toda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia aplicable a dicho asunto.

30. En consecuencia, considero que el procedimiento administrativo previo se ha desarrollado de forma regular y que el recurso no adolece de ningún vicio que pueda entrañar su inadmisibilidad. Por estas mismas razones, no considero que la Comisión haya incumplido su obligación de cooperación leal ni violado el principio de buena administración o el derecho de defensa de Irlanda.

31. En lo tocante a la imputación relativa a la ambigüedad de la posición de la Comisión en su recurso, basta con señalar que de la demanda se desprende claramente que la imputación esencial se refiere a la obligación de abonar por adelantado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, mientras que el hecho de no abonar intereses y el elevado importe de la deducción en caso de devolución de la parte del impuesto indebida son, según la Comisión, factores que refuerzan los efectos negativos que esta exigencia conlleva para la libre prestación de servicios de alquiler y de *leasing* de vehículos. No obstante, por las razones que expondré a continuación, considero que, aunque el sistema de devolución del impuesto se ajustara al principio de libre prestación de servicios, estos dos otros factores podrían constituir, cada uno por separado, un incumplimiento de las obligaciones que se derivan de esta libertad. Así pues, procede examinarlos individualmente.

32. Finalmente, en cuanto a la imputación relativa a la interposición prematura del recurso, procede señalar en primer lugar que, desde un punto de vista formal, la Comisión puede interponer un recurso desde el momento en el que expire el plazo señalado en el dictamen motivado sin que el Estado miembro se haya atenido a sus peticiones. Por tanto, es la situación existente al expirar plazo lo que constituye el punto de referencia para la apreciación del incumplimiento por parte del Estado miembro de las obligaciones que le incumben.[8] De lo contrario, los Estados miembros podrían postergar indefinidamente la interposición de un recurso por parte de la Comisión, anunciando cada vez nuevos plazos para cumplir el dictamen motivado.

8 Véanse, en particular, las sentencias de 6 de octubre de 2009, Comisión/España (C-562/07, EU:C:2009:614), apartados 23 y 24, y de 5 de febrero de 2015, Comisión/Bélgica (C-317/14, EU:C:2015:63), apartado 34.

33. Por lo que se refiere al presente asunto, también se debe añadir que, mucho antes de la interposición del presente recurso, Irlanda conocía, por una parte, la obligación de reembolsar, con intereses, los impuestos recaudados indebidamente y, por otra, la prohibición de establecer normas aplicables a dicha devolución que fueran contrarias al principio de efectividad. Dado que Irlanda finalmente admitió la procedencia de dichas imputaciones, nada le impedía, en consecuencia, establecer una normativa en ese sentido, paralelamente a la introducción de un sistema de devolución de una parte del impuesto de matriculación, que tuvo lugar en 2013.

34. También procede señalar que el principal objetivo del procedimiento por incumplimiento no es sancionar al Estado miembro, sino impulsarlo a cumplir el Derecho de la Unión. Sin embargo, con arreglo a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión deben ser devueltos con intereses.[9] La sentencia del Tribunal de Justicia que declare dicho incumplimiento puede servir de base para solicitar esa devolución. Por lo tanto, existe un interés general en que la Comisión interponga un recurso y en que prosiga la acción hasta que el Tribunal de Justicia dicte su sentencia, aun cuando el incumplimiento haya cesado antes del pronunciamiento de dicha sentencia.[10]

35. Por las razones antes expuestas, opino que se deben considerar infundadas las imputaciones y las alegaciones de Irlanda basadas en el carácter desleal e irregular del procedimiento de la Comisión.

Imputación relativa a la recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación

36. Cabe recordar que la Comisión critica a Irlanda por restringir la libre prestación de servicios de alquiler y de *leasing* de vehículos al recaudar la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación de estos (sin perjuicio de la posibilidad de una devolución parcial posterior) en el momento de su matriculación, que es obligatoria en caso de utilización por un período superior a un mes, incluso cuando el período previsto de utilización del vehículo en el territorio irlandés sea conocido de antemano. Una normativa semejante, que no establece la debida distinción entre la importación de un vehículo por un período limitado y una importación con carácter permanente, tiene como consecuencia que resulte menos interesante utilizar los servicios de alquiler o de *leasing* de vehículos ofrecidos por prestadores de otros Estados miembros que los servicios proporcionados por empresas nacionales. La utilización de los primeros implica, en efecto, una importante carga financiera —a saber, la necesidad de soportar por adelantado el coste de la totalidad del impuesto de matriculación, aunque el importe adeudado pueda ser en realidad notablemente inferior— y administrativa, al obligar a realizar una inspección técnica del vehículo antes de su puesta en circulación, con el fin de determinar su valor de mercado, que determina la cuota del impuesto.

37. Los impuestos del tipo del impuesto de matriculación irlandés no están armonizados en el Derecho de la Unión, de manera que los Estados miembros pueden ejercer libremente sus competencias fiscales, a condición de que respeten el Derecho de la Unión.[11] Con arreglo al Derecho de la Unión, la situación en la que el vehículo debe ser utilizado de forma permanente, o lo es *de facto*, en el territorio de un determinado Estado miembro requiere un tratamiento diferente de aquella en la que no se cumpla esta condición y en la que el vehículo solo sea utilizado en este Estado miembro con carácter temporal. En el primer caso, el Estado miembro puede en principio gravar la utilización del vehículo,

9 Sentencia de 30 de junio de 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494), apartado 37.

10 Véanse también, en lo referente a la responsabilidad por infracción del Derecho de la Unión, las sentencias de 7 de febrero de 1973, Comisión/Italia (39/72, EU:C:1973:13), apartado 11, y de 19 de marzo de 1991, Comisión/Bélgica (C-249/88, EU:C:1991:121), apartado 41.

11 Sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros (C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), apartado 37 y jurisprudencia citada.

por ejemplo, recaudando un impuesto de matriculación. En cambio, en el segundo caso, el gravamen de la utilización del vehículo, que limita potencialmente las libertades del mercado único, exige una justificación adicional. Además, este gravamen debe estar diseñado de manera que sea proporcionado al objetivo que persigue. [12]

38. El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones, en lo referente a tributos como el impuesto de matriculación irlandés, que su objetivo puede alcanzarse, en el caso de vehículos alquilados o recibidos en *leasing* en otro Estado miembro distinto del de imposición, mediante impuestos cuya cuantía dependa de la duración de la utilización del vehículo en su territorio. [13] La recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto, como en el caso de los vehículos utilizados de forma permanente en el territorio del Estado de imposición, no cumple, por tanto, el requisito de proporcionalidad y es contraria al principio de la libre prestación de servicios, actualmente consagrado en el artículo 56 TFUE. [14]

39. El Tribunal de Justicia también ha juzgado que, en el supuesto de que un contrato de alquiler o de *leasing* de un vehículo haya sido celebrado por una duración determinada, la mera posibilidad de devolución de una parte del impuesto con posterioridad a la salida del vehículo del territorio del Estado miembro no es suficiente para garantizar la conformidad con el principio de la libre prestación de servicios, si la puesta en circulación del vehículo en el territorio de dicho Estado miembro genera la obligación de abonar la totalidad de la cuota de un impuesto, sin que se tenga en cuenta la duración de la utilización prevista de dicho vehículo en el territorio de ese Estado miembro. [15]

40. La Comisión invoca esta jurisprudencia en el presente asunto, mostrando que, al igual que la legislación neerlandesa examinada en el asunto que dio lugar al auto VAV-Autovermietung, la normativa irlandesa tampoco cumple el requisito de proporcionalidad, puesto que exige el pago de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación cuando la duración de utilización del vehículo en el territorio de Irlanda es conocida de antemano.

41. El auto VAV-Autovermietung aplica los principios anteriormente enunciados a una situación concreta. En el procedimiento principal en dicho asunto, el sujeto pasivo había sido obligado a pagar, por un alquiler de dos meses, un impuesto que equivalía casi a la mitad del precio de catálogo del coche. [16] Son esas circunstancias de hecho las que llevaron al Tribunal de Justicia a declarar que las disposiciones que regían la recaudación del impuesto sobre los vehículos en los Países Bajos no eran proporcionadas. Sin embargo, no creo que no pueda considerarse que las conclusiones del Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar al auto VAV-Autovermietung tienen un alcance general.

42. Aparte del hecho de que la normativa irlandesa puede conducir a situaciones análogas, [17] el mero hecho de recaudar, en situaciones transfronterizas, un impuesto del que se sabe de antemano que su importe superará, potencialmente en gran medida, al importe realmente adeudado desincentiva necesariamente a los destinatarios de las prestaciones de servicios que deseen utilizar servicios transfronterizos y a los prestadores de servicios que quieran prestarlos. Además, procede señalar, como hizo la Comisión en sus escritos, que tal solución pone al mismo nivel el gravamen del alquiler o del *leasing* de un vehículo, por una parte, y el de la adquisición de la propiedad de dicho vehículo,

12 Sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros (C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), apartados 46, 47 y 53 y jurisprudencia citada.

13 Sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), apartado 69; autos de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), apartado 30, de 22 de mayo de 2008, Ilhan (C-42/08, no publicado, EU:C:2008:305), apartado 22, y de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), apartado 26.

14 Véase, en particular, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), último guion del fallo, y el auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), apartado 21.

15 Auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), apartados 26 a 28 y fallo.

16 Auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), apartados 5, 8 y 12.

17 La matriculación de un vehículo y, por tanto, el pago del impuesto de matriculación es obligatoria en caso de utilización del vehículo por un período superior a un mes, mientras que el tipo máximo de este impuesto puede alcanzar el 36 % del valor del vehículo (véanse los puntos 3 y 4 de las presentes conclusiones).

por otra. En consecuencia esto reduce el atractivo de la utilización de servicios de alquiler o de *leasing*, incluidos los de carácter transfronterizo. Tal solución conlleva, por último, la congelación de importantes recursos financieros, lo que constituye otro inconveniente, sobre todo para las personas que ejercen una actividad económica, para quienes los fondos que no pueden ser invertidos equivalen a una pérdida.

43. Por consiguiente, en mi opinión, no cabe la menor duda de que constituyen una restricción a la libre prestación de servicios de alquiler y de *leasing* de vehículos, restricción en principio prohibida por el artículo 56 TFUE, no solo la falta de devolución del impuesto indebidamente recaudado, sino también la obligación de abonar la totalidad del impuesto, cuando el vehículo no esté destinado a ser utilizado con carácter permanente en el Estado de imposición y no lo sea efectivamente. Esta limitación solo podría verse justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que sean proporcionada al objetivo perseguido.

44. Irlanda formula dos alegaciones en respuesta a la imputación que la Comisión deduce del auto VAV-Autovermietung. En primer lugar, alega que la normativa neerlandesa en cuestión no contemplaba el pago de intereses al devolver una parte del impuesto. En segundo lugar, indica que dicha normativa establecía, en lo referente a los vehículos utilizados con carácter temporal, un impuesto calculado en función de la duración de dicho uso, mientras que el impuesto irlandés se calcula en base al valor del vehículo y a su kilometraje, lo que pretende reflejar la intensidad efectiva de utilización del vehículo en el territorio irlandés.

45. Por lo que se refiere a la cuestión de los intereses, procede señalar, en primer lugar, que durante el período pertinente para apreciar el incumplimiento del que se acusa a Irlanda, esto es, a partir de la expiración del plazo indicado en el dictamen motivado, la legislación irlandesa tampoco contemplaba el pago de intereses. En segundo lugar, resulta mucho más importante el hecho de que nada en el auto VAV-Autovermietung indica que el motivo por el cual el Tribunal de Justicia declaró que la normativa neerlandesa era contraria al principio de libre prestación de servicios fuera el hecho de no abonar intereses. No eran los intereses lo que constituía el principal problema en dicho asunto, sino la necesidad de abonar la totalidad de la cuota del impuesto sin tener en cuenta la duración de la utilización prevista del vehículo en el territorio neerlandés. Por tanto, la cuestión de los intereses no supone una diferencia entre el asunto que dio lugar al auto VAV-Autovermietung y el presente asunto que impida aplicar a este segundo asunto las conclusiones alcanzadas en el primero. En consecuencia procede examinar la segunda alegación formulada por Irlanda.

46. Irlanda afirma que la jurisprudencia actual del Tribunal de Justicia se refiere bien a regímenes en los que no era posible devolución alguna del impuesto, bien, en el asunto que dio lugar al auto VAV-Autovermietung, a un sistema en el que la cuantía de la devolución se calculaba en función de la duración de la utilización del vehículo en el territorio de los Países Bajos. Ahora bien, Irlanda señala que, en el sistema irlandés, la cuantía de la devolución se calcula en base al valor actual de mercado del vehículo en el momento de su salida, que depende en particular de su kilometraje, de manera que, tras comparar este valor con el que tenía en el momento de la matriculación, la tributación es proporcional a la intensidad efectiva de la utilización del vehículo en el territorio irlandés. Ahora bien, como no se conoce el valor de mercado del vehículo en el momento de su salida, dado que no depende solamente de la antigüedad del vehículo, sino también de su kilometraje, el objetivo del régimen irlandés, que es gravar la intensidad efectiva de la utilización del vehículo, no puede alcanzarse mediante un impuesto calculado exclusivamente en base a la duración prevista de la utilización en Irlanda.

47. Sin embargo, a mi juicio, esta alegación se basa en un malentendido, que deriva de la falta de diferenciación entre los objetivos del impuesto y su procedimiento de recaudación.

48. En respuesta a una pregunta del Tribunal de Justicia, el agente de Irlanda indicó en la vista que el impuesto de matriculación tiene como objetivo compensar los costes públicos de la utilización de los vehículos, especialmente los costes para el medio ambiente, los costes sociales, los de mantenimiento de la infraestructura viaria, los del sistema de control del tráfico rodado y los de la homologación de los vehículos. Añadió que el impuesto había sido concebido de forma que los usuarios de vehículos onerosos pagaran más y de modo que incentivara la adquisición de vehículos menos contaminantes para el medio ambiente.

49. Se trata de objetivos análogos a los que habitualmente persigue la imposición de la utilización de los vehículos en el conjunto de los Estados miembros.[18] Sin lugar a dudas, estos objetivos son razones imperiosas de interés general que justifican tal imposición. Sin embargo, en virtud de la jurisprudencia citada más arriba, también se debe examinar si es o no posible alcanzar estos objetivos mediante un impuesto que tenga en cuenta, desde su fecha de pago, la duración prevista de la utilización del vehículo en el territorio irlandés.

50. En el caso de tributos como el impuesto de matriculación irlandés, que se pagan de una sola vez, el objetivo de compensar los costes públicos de utilización del vehículo solo puede alcanzarse globalmente, es decir, que la suma de los impuestos recaudados sobre el conjunto de vehículos matriculados en el país debe cubrir la suma de los costes derivados de su utilización. En efecto, a diferencia, por ejemplo, del impuesto incluido en el precio de los carburantes, un impuesto único no tiene en cuenta en absoluto el kilometraje ni, en términos generales, la intensidad de la utilización del vehículo tras su matriculación y el pago del impuesto. El impuesto recaudado por un vehículo utilizado de forma más intensiva contribuye, pues, mucho menos a la compensación de los costes efectivamente causados por la utilización de ese vehículo que el impuesto pagado por un vehículo utilizado de forma ocasional. La disminución más rápida de valor del vehículo debida a su mayor utilización no corrige este desequilibrio, ya que esa disminución de valor no depende exclusivamente del kilometraje, sino también de la antigüedad del vehículo y de toda una serie de otros factores.

51. Se puede aplicar un razonamiento análogo a los vehículos destinados a ser utilizados en el territorio de un Estado miembro durante un determinado período. Del mismo modo en que, para los vehículos destinados a una utilización permanente en dicho Estado miembro, la cuota del impuesto cubre potencialmente toda la «vida» del vehículo (a menos que salga del país), la cuota del impuesto recaudado respecto de un vehículo matriculado por un plazo determinado solo debe cubrir la duración de su utilización en el territorio del Estado miembro de matriculación. Este importe se integra en la dotación destinada a cubrir de manera general los costes de utilización del conjunto de vehículos matriculados en el país. Por tanto, no debe reflejar exactamente la intensidad de utilización de dicho vehículo, al igual que la cuota del impuesto que grava un vehículo matriculado con carácter permanente no refleja la intensidad de su utilización posterior. Ello no supone un obstáculo para la realización de los objetivos de la imposición, dado que, por su propia naturaleza, estos objetivos no se alcanzan por separado, vehículo por vehículo, sino de forma global.

52. Tal como se desprende de las consideraciones precedentes, los objetivos del impuesto de matriculación irlandés pueden lograrse mediante un impuesto que se calcule teniendo en cuenta el plazo previsto de utilización del vehículo en el territorio irlandés. Cuando dicho plazo sea conocido de antemano, el hecho de recaudar este impuesto en una cuantía equivalente a la recaudada en el caso de un vehículo matriculado con carácter permanente es, en consecuencia, desproporcionado con respecto al objetivo antes mencionado, ya que restringe la libre prestación de servicios de alquiler y de *leasing* de vehículos, al igual que en el asunto que dio lugar al auto VAV-Autovermietung.

18 Véase, por ejemplo, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), apartado 66, en la que se mencionan los objetivos de la legislación austriaca.

53. Esto tampoco impide que los usuarios de los vehículos más caros paguen relativamente más ni que se incentive la utilización de vehículos menos contaminantes. En efecto, la base imponible seguiría estando constituida por el valor de mercado del vehículo y por su nivel de emisiones, con la aplicación de un factor adicional correspondiente a la duración de la utilización prevista en el territorio irlandés.

54. No considero que tal solución viole la competencia de los Estados miembros de gravar la utilización de los vehículos en mayor medida de lo que exige la obligación de respetar el Derecho de la Unión, en este caso la libre prestación de servicios.

55. En efecto, esta solución no restringe la libertad de los Estados miembros de definir los objetivos del impuesto y sus características fundamentales, como su cuota o la base imponible. En cambio, la obligación de que los vehículos destinados a ser utilizados en el territorio de un determinado Estado miembro durante un determinado plazo sean gravados en proporción a dicho plazo se deriva de las exigencias del mercado único, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia antes mencionada. En consecuencia, para determinar esta proporción, los Estados miembros no pueden establecer métodos que eliminen en gran medida las ventajas derivadas de la posibilidad de pagar únicamente la parte del impuesto que sea proporcional a la duración de utilización del vehículo, por ejemplo, exigiendo el abono de una cuantía sensiblemente superior a la cuantía efectivamente adeudada,[19] aun cuando la diferencia sea devuelta posteriormente e incluso aunque la devolución venga acompañada de intereses.

56. Tampoco me convence la alegación de Irlanda según la cual la recaudación de un impuesto de matriculación en una cuantía proporcional a la duración de la utilización prevista del vehículo en el territorio irlandés no cumple el objetivo perseguido, ya que esta duración puede verse modificada posteriormente, en particular por una prórroga, por ejemplo, a consecuencia de una revisión del contrato de alquiler o de *leasing*. En efecto, como la obligación de abonar el impuesto de matriculación está ligada a la obligación de matricular el vehículo, la matriculación de un vehículo destinado a una utilización temporal también puede efectuarse con carácter temporal, por la duración prevista de la utilización del vehículo en el territorio nacional. De esta manera, en caso de prórroga del alquiler o del *leasing*, el usuario deberá realizar una nueva matriculación y, por tanto, pagar un nuevo impuesto. En cambio, en caso de reducción del plazo de utilización, el consumidor tendrá interés en reclamar la devolución del impuesto pagado en exceso. En consecuencia, no me parece que esta solución sea en absoluto difícil de aplicar.

57. Sin duda es posible imaginar supuestos en los que, ya sea debido a la larga duración de la utilización prevista del vehículo o al contenido del contrato en virtud del cual se produce tal utilización, el uso del vehículo durante un período que, formalmente, se ha determinado de antemano sea tan similar a una utilización permanente que pueda justificar la recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto. Sin embargo, las disposiciones irlandesas que se examinan en el presente asunto no establecen esa distinción basada en la duración de la utilización del vehículo en el territorio irlandés o en el contenido del contrato que permite utilizarlos. Esta cuestión no ha sido debatida entre las partes, ya que a lo largo del procedimiento Irlanda ha defendido su normativa en su totalidad. Por lo tanto, tampoco veo ninguna posibilidad de que el Tribunal de Justicia analice la cuestión en la sentencia que dictará en el presente asunto.

19 La Comisión presenta un ejemplo numérico en sus escritos. Incluso si, como afirma Irlanda en su escrito de dúplica, los cálculos de la Comisión son exagerados, no es menos cierto que esta obtiene un resultado en el que el impuesto de matriculación recaudado inicialmente excede 2,5 veces la cuantía efectivamente adeudada.

58. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, estimo que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud artículo 56 TFUE al exigir a los residentes irlandeses que abonen la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación en el momento de matricular un vehículo automóvil recibido en *leasing* o en alquiler en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración de la utilización de dicho vehículo en Irlanda, cuando este no esté destinado a ser esencialmente utilizado en Irlanda con carácter permanente ni sea utilizado, de hecho, de ese modo.

Imputaciones relativas al hecho de no abonar intereses y al importe de la retención

59. Como ya he señalado más arriba, Irlanda se atuvo al dictamen motivado de la Comisión en cuanto a la imputación relativa al hecho de no abonar intereses y al importe excesivamente elevado de la deducción efectuada, en concepto de gastos administrativos, en el momento del reembolso de la parte indebidamente recaudada del impuesto de matriculación, pero no lo hizo hasta el 1 de enero de 2016, esto es, después del plazo fijado en el dictamen motivado e incluso con posterioridad a la interposición del recurso en el presente asunto. Ahora bien, como la fecha de expiración del plazo fijado en el dictamen motivado es la pertinente para apreciar los incumplimientos del Estado miembro, procede examinar las imputaciones relativas a estas dos cuestiones.

60. En mi opinión, estas imputaciones son, por otra parte, independientes de la solución que se ha dado a la primera imputación, relativa a la recaudación de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación sobre los vehículos importados con carácter temporal en territorio irlandés.

61. En efecto, tanto si el Tribunal de Justicia declara que la obligación de abonar la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación sobre los vehículos introducidos en el territorio irlandés con carácter temporal no es conforme con el Derecho de la Unión, como si estima que el sistema de devolución de una parte de este impuesto es suficiente desde el punto de vista de dicho Derecho, la parte que sobrepasaba la cuota adeudada por el período de utilización efectiva del vehículo en Irlanda constituía un impuesto recaudado en infracción del Derecho de la Unión. Así se deduce directamente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada más arriba. [20]

62. Pues bien, con arreglo a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros tienen la obligación de reembolsar los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión con los intereses que correspondan. Esta obligación es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión. [21] Por lo tanto, el hecho de no abonar intereses sobre la cuota del impuesto recaudado en contra de las exigencias de la libre prestación de servicios constituye un incumplimiento por parte del Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud de dicha libertad.

63. Evidentemente, si el Tribunal de Justicia declara fundada la imputación de la Comisión relativa a la obligación de pagar la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación sobre los vehículos matriculados con carácter temporal, no podrá aplicarse en modo alguno el sistema de devolución a los vehículos matriculados por un plazo conocido de antemano, de manera que la cuestión relativa a los intereses también desaparecerá. Sin embargo, incluso en tal caso, la sentencia que dicte el Tribunal de Justicia sobre este punto será esencial en cuanto a la posibilidad de que las personas que hayan sufrido un perjuicio debido a la inexistencia de abono de intereses puedan interponer un recurso.

20 Véase, en particular, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), apartado 69, y el auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), apartado 26.

21 Sentencia de 30 de junio de 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494), apartado 37.

64. La Comisión reprocha igualmente a Irlanda el haber incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la libre prestación de servicios al deducir un importe de 500 euros, en concepto de gastos administrativos, de la parte de la cuota del impuesto indebidamente recaudada y sujeta a devolución. Según la Comisión, tal retención es excesiva e injustificada y en determinados casos puede absorber una parte considerable del importe reembolsado, al mismo tiempo que desincentiva a las personas residentes en Irlanda que quieran utilizar los servicios de alquiler o de *leasing* de vehículos ofrecidos por prestadores de servicios de otros Estados miembros. Irlanda, por su parte, afirma que los recursos obtenidos de esta deducción se destinan a financiar el establecimiento de un sistema de devolución de los impuestos de matriculación recaudados indebidamente.

65. Opino que en este punto procede suscribir los argumentos de la Comisión. La obligación de devolución de los impuestos recaudados en contra de las disposiciones del Derecho de la Unión se refiere en principio a la totalidad de los impuestos no debidos (y de los intereses) y el procedimiento de devolución está sometido, en particular, al principio de efectividad, en virtud del cual no se puede hacer que la devolución del impuesto sea excesivamente difícil ni imposible en la práctica.[22] Por consiguiente, los Estados miembros no pueden limitar arbitrariamente la cuantía efectiva de la devolución, por ejemplo estableciendo, bajo cualquier forma, una deducción importante, ya que esto equivale en la práctica a hacer imposible la recuperación por parte del sujeto pasivo de una parte significativa del impuesto pagado indebidamente.

66. No considero muy convincente la argumentación de Irlanda a este respecto. La obligación de reembolsar los impuestos recaudados de manera no conforme con el Derecho de la Unión recae sobre el Estado miembro en virtud de dicho Derecho. Este no puede supeditar la ejecución de esta obligación a que quienes tengan derecho a la devolución asuman los gastos financieros que el Estado miembro debe soportar para cumplir esta obligación. Ello resulta especialmente cierto cuando el Estado miembro organiza su sistema de recaudación del impuesto de manera que en ciertos casos sea inevitable la devolución de una parte del mismo. Todas las cargas derivadas de la organización de tal sistema deben financiarse con los impuestos recaudados de conformidad con el Derecho de la Unión, y no realizando retenciones sobre las cantidades adeudadas a quienes tengan derecho a una devolución.

67. Los Estados miembros pueden exigir tasas por los actos administrativos relacionados con la ejecución de las obligaciones que les impone el Derecho de la Unión, pero estas tasas no pueden sobrepasar el coste efectivo de la ejecución del acto de que se trate con respecto a una persona concreta ni pueden servir para cubrir los costes de organización del sistema administrativo en su conjunto. En ningún caso estas tasas pueden ser de un importe tal que limiten sustancialmente los beneficios que obtienen los justiciables de los derechos que les confiere el Derecho de la Unión.

68. Por estos motivos, considero que Irlanda incumplió las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE tanto al negarse a abonar intereses sobre los importes reembolsados como al deducir en ese momento la cantidad de 500 euros en concepto de gastos administrativos.

Conclusión

69. Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, propongo que el Tribunal de Justicia estime el recurso de la Comisión Europea en el presente asunto y acoja sus pretensiones. De conformidad con el artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, procede condenar en costas a Irlanda.

22 Sentencia de 30 de junio de 2016, Câmpean (C-200/14, EU:C:2016:494), apartado 39.