

LOS IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN Y EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Análisis de la STJUE de 17 de diciembre de 2015, Asunto C-402/14

Alejandro García Heredia

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

1. SUPUESTO DE HECHO

La entidad Viamar importó en Grecia vehículos nuevos para el transporte de pasajeros fabricados en la República Checa. Tras la llegada a Grecia, los vehículos estuvieron almacenados en un depósito fiscal hasta la finalización de su despacho de aduana. Viamar abonó entonces el impuesto griego de matriculación correspondiente a un total de 85 vehículos importados entre los años 2009 y 2012. La normativa griega establece que en el caso de vehículos comunitarios el impuesto se devenga en el momento de su entrada en el territorio nacional, debiendo abonarse antes de la puesta en circulación de tales vehículos (art. 128 del Código aduanero nacional). Sin embargo, los vehículos del presente caso nunca fueron vendidos en Grecia sino que se reexportaron a Bélgica, donde finalmente fueron vendidos y puestos en circulación tras el pago del correspondiente impuesto de matriculación en este último Estado miembro.

Por este motivo, Viamar presentó una solicitud para obtener la devolución del impuesto de matriculación abonado en Grecia, dado que los automóviles controvertidos no habían sido matriculados ni dotados de placas de matrícula en dicho Estado miembro. La entidad consideró que el pago de un impuesto en estas circunstancias podría resultar contrario al Derecho de la Unión Europea (UE) por tratarse de una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana prohibida por el artículo 30 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). La solicitud fue denegada por las autoridades griegas (Oficina de Aduanas de Atenas), afirmando que el impuesto había sido cobrado correctamente con arreglo al Derecho nacional, por lo que la entidad interpuso recurso ante el órgano de apelación (Tribunal de apelación contencioso-administrativo de Atenas). Este órgano decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dos cuestiones prejudiciales sobre la adecuación al Derecho de la UE de un impuesto de matriculación que grava los vehículos en el momento de su entrada en el territorio nacional. Las cuestiones planteadas fueron reformuladas por el TJUE y se refieren a las siguientes materias:

- a) Efecto directo de la prohibición de generar trámites relativos al cruce de fronteras (art. 1.3 Directiva 2008/118¹). Este precepto permite a los Estados miembros recaudar impuestos sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, pero siempre que tales gravámenes no generen trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros. El artículo 1.3 de la directiva no ha sido transpuesto al Derecho helénico y se pregunta al TJUE sobre el alcance de dicha prohibición a fin de determinar si los particulares pueden invocarla ante los tribunales nacionales en sus litigios contra un Estado miembro.
- b) Adecuación del impuesto de matriculación al Derecho de la UE. La segunda cuestión es, en esencia, la que resuelve el núcleo del asunto, es decir, si el impuesto griego de matriculación respeta el Derecho de la UE. En este sentido, el análisis se plantea tanto desde la perspectiva del Derecho originario (arts. 30 y 110 TFUE) como del Derecho derivado (art. 1.3 Directiva 2008/118). Así, la cuestión fundamental es analizar los diferentes límites que el Derecho de la UE impone a los Estados miembros en la configuración de los impuestos de matriculación en cuanto gravámenes no armonizados.

El TJUE examina tres límites o prohibiciones. En primer lugar, el artículo 30 del TFUE, en el que se prohíbe la existencia entre Estados miembros de derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente. En segundo lugar, el artículo 110 del TFUE, donde se contempla la prohibición de tributos internos discriminatorios, es decir, ningún Estado miembro puede gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Y, en tercer lugar, el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, en el que se admite que los impuestos especiales armonizados puedan coexistir con otros gravámenes no armonizados, siempre que estos últimos no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El TJUE analiza varias normas del Derecho de la UE que pueden afectar a los impuestos de matriculación devengados con ocasión de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros. La doctrina más relevante se puede resumir en los siguientes planteamientos:

1. El artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, en el que se establece que los gravámenes no armonizados no pueden dar lugar a trámites conexos al cruce de fronteras, tiene

¹ Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

un contenido incondicional y suficiente preciso. Con ello, se reconoce el efecto directo de esta disposición y en consecuencia la posibilidad de los particulares de invocarla en sus litigios nacionales contra un Estado miembro.

2. Los impuestos no armonizados, tales como los impuestos de matriculación, deben respetar el conjunto de normas del Derecho de la UE, tanto las disposiciones del TFUE como la Directiva de impuestos especiales. En particular, los Estados miembros deben respetar la prohibición relativa a los derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE), la prohibición de establecer o mantener tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE) y la prohibición de generar trámites conexos al cruce de fronteras (art. 1.3 Directiva 2008/118).
3. Los impuestos de matriculación deben analizarse generalmente desde la óptica del artículo 110 del TFUE (prohibición de tributos internos discriminatorios), ya que se devengan con motivo de la primera matriculación de los automóviles para su puesta en circulación en un Estado miembro y no con motivo del cruce de la frontera de dicho Estado miembro. No obstante, el artículo 30 del TFUE (prohibición de derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente) se aplica cuando el impuesto devengado con motivo de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros no se devuelve aunque dichos vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber sido matriculados en el primer Estado miembro de importación.
4. El cobro del impuesto de matriculación en estos casos, sin reconocer el derecho a su devolución, es contrario al artículo 30 del TFUE, ya que supone una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Esta doctrina confirma el concepto amplio de exacción de efecto equivalente, entendida como toda carga pecuniaria impuesta unilateralmente, con independencia de su denominación y técnica, que grava las mercancías debido a su paso por la frontera y que no es un derecho de aduana propiamente dicho.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El presente asunto pone de manifiesto los problemas que plantean los impuestos de matriculación en la UE, especialmente, cuando se trata de importaciones de vehículos procedentes de otros Estados miembros. La configuración de estos impuestos como gravámenes no armonizados ha dado lugar a una importante jurisprudencia del TJUE a fin de precisar los límites que deben respetar los Estados miembros en su regulación. En este sentido, la sentencia *Viamar* nos permite analizar, en primer lugar, las consecuencias del carácter no armonizado de los impuestos de matriculación y, en segundo lugar, los límites que deben respetar tales impuestos para ser conformes con el Derecho de la UE. Por último, nos referiremos a algunas propuestas de reforma que se han planteado en este ámbito y a las posibles repercusiones en el Derecho español de la jurisprudencia analizada.

3.1. LOS IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN COMO IMPUESTOS ESPECIALES NO ARMONIZADOS

El artículo 1 de la Directiva 2008/118 (en los mismos términos que el art. 3 de la anterior Directiva 92/12) permite que los impuestos especiales armonizados coexistan en la UE con otros gravámenes indirectos no armonizados. Esto da lugar a que los Estados miembros puedan exigir gravámenes sobre consumos específicos con diferente grado de armonización, pudiendo distinguir en este sentido hasta tres clases de impuestos especiales:

1. Los impuestos especiales propiamente dichos, que son los impuestos armonizados que recaen sobre determinados productos: a) productos energéticos y electricidad; b) alcohol y bebidas alcohólicas y c) labores del tabaco (art. 1.1 directiva).
2. Los gravámenes no armonizados que recaen sobre productos ya gravados por impuestos especiales armonizados, también conocidos como gravámenes complementarios (art. 1.2 directiva).
3. Los gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales o sobre prestaciones de servicios que no tienen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios (art. 1.3 directiva).

Desde el punto de vista de la armonización, se puede afirmar que los impuestos que han sido objeto de una armonización exhaustiva son los impuestos especiales del primer apartado, mientras que los otros grupos de impuestos especiales formarían parte de los denominados gravámenes no armonizados. Como ha puesto de manifiesto el TJUE, la razón de esta diversidad se encuentra en el propio sistema de armonización de los impuestos especiales –que tiene carácter parcial– y en las diferentes tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia². De este modo, junto a los impuestos especiales armonizados, se admite la existencia de dos clases de gravámenes no armonizados, esto es, los que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales y los que gravan otros productos y servicios.

Los impuestos sobre vehículos (matriculación o circulación) forman parte de este segundo grupo de gravámenes, al tratarse de impuestos que recaen sobre productos no sujetos a impuestos especiales armonizados. La diferencia esencial entre ambos tipos de gravámenes no armonizados es que para estos últimos la directiva solamente exige que no generen formalidades relativas al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros. En cambio, los denominados gravámenes complementarios, dado que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales armonizados, deben cumplir unos requisitos más estrictos, como son tener una finalidad específica y respetar las normas impositiva relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido o los impuestos especiales por lo que respecta al control del impuesto y a determinados elementos esenciales (base imponible, cuota tributaria y devengo).

² STJUE de 24 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, C-434/97 (NFJ008831), aps. 17-19.

En el Derecho español, encontramos ejemplos de ambas clases de gravámenes no armonizados. El derogado Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), conocido popularmente como céntimo sanitario, tenía la consideración de impuesto no armonizado complementario, pues recaía sobre un producto ya gravado por impuestos especiales (hidrocarburos). Como es sabido, el IVMDH fue declarado contrario al Derecho de la UE en la sentencia *Jordi Besora*³, precisamente, por no cumplir el requisito de la finalidad específica que se exige para esta clase de gravámenes y sobre el que ya existía una consolidada jurisprudencia del TJUE, por lo que la sentencia condenatoria era previsible (GARCÍA HEREDIA, 2011, págs. 341 y 342). Por otro lado, el cumplimiento de esta sentencia ha dado lugar a un gran número de litigios ante la negativa de las autoridades españolas a devolver las cantidades indebidamente recaudadas. En este sentido, el Tribunal Supremo ha estimado recientemente las primeras reclamaciones por responsabilidad patrimonial del Estado legislador por considerar que se ha producido una violación suficientemente caracterizada del Derecho de la UE y que existe una relación directa y exclusiva entre la actuación de los poderes públicos y el perjuicio económico sufrido [Sentencias de 18 de febrero de 2016 (NFJ061962 y NFJ061964)].

En cuanto al segundo grupo de gravámenes no armonizados, es decir, aquellos que recaen sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, tenemos en nuestro Derecho tanto impuestos de matriculación (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte o IEDMT) como de circulación (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica o IVTM). Debemos resaltar que el IEDMT no debe respetar las normas de los gravámenes armonizados aunque se regule conjuntamente con los impuestos especiales armonizados en la Ley 38/1992. De hecho, la consideración del impuesto de matriculación como gravamen no armonizado conlleva que desde el punto de vista de la técnica legislativa hubiera sido preferible su regulación en una ley propia (PÉREZ ROYO, F., 2015, pág. 1.000).

Por tanto, dado que los impuestos sobre vehículos no están sujetos al régimen armonizado, los problemas principales se plantean en torno a los límites que deben observar los Estados miembros para que su configuración respete las normas del mercado interior. La sentencia *Viamar* analiza estos límites en el marco de los impuestos de matriculación devengados con ocasión de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros. El TJUE examina si el impuesto controvertido es conforme con varias disposiciones del Derecho de la UE, tanto del Derecho originario (arts. 30 y 110 TFUE) como del Derecho derivado (art. 1.3 Directiva 2008/118). En particular, se aborda si estas disposiciones se oponen a la negativa de las autoridades nacionales de devolver a *Viamar* el impuesto abonado en Grecia por la importación de unos automóviles que fueron reexportados posteriormente a otro Estado miembro sin haber sido matriculados ni puestos en circulación en Grecia.

Esta jurisprudencia plantea dos cuestiones fundamentales que comentamos a continuación con más detalle. La primera, relativa al artículo 1.3 de la Directiva 2008/118, donde se contiene

³ STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12 (NFJ053503).

la prohibición de generar trámites relativos al cruce de fronteras y sobre la que se analizan los requisitos para producir efecto directo. La segunda, sobre el contenido y alcance de los artículos 30 y 110 del TFUE, en los que se establecen, respectivamente, las prohibiciones de exacciones de efecto equivalente y tributos internos discriminatorios.

3.2. EL EFECTO DIRECTO DE LA PROHIBICIÓN DE ESTABLECER TRÁMITES CONEXOS AL CRUCE DE FRONTERAS

Con carácter preliminar, debemos señalar que el periodo de importación de los automóviles comprendía los años 2009 a 2012, por lo que la Directiva 92/12 (derogada el 1 de abril de 2010) aún resultaba aplicable a una parte de estas importaciones, mientras que el resto debía regirse por la Directiva 2008/118. No obstante, dado que el tenor de ambas directivas sobre esta cuestión es esencialmente idéntico (arts. 3.3 Directiva 92/12 y 1.3 Directiva 2008/118), el TJUE aclara que las consideraciones realizadas con respecto a esta última directiva son igualmente válidas para la directiva anterior. Las cuestiones que plantea la sentencia sobre el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118 son, básicamente, determinar si tiene efecto directo y analizar su posible aplicación al presente caso.

En primer lugar, el TJUE recuerda los requisitos que deben reunir las disposiciones de una directiva para que los particulares puedan invocarlas directamente contra un Estado miembro: a) que desde el punto de vista de su contenido sean incondicionales y suficientemente precisas y b) que el Estado miembro no haya transpuesto las disposiciones controvertidas dentro de los plazos señalados o lo haya hecho de manera incorrecta. El TJUE considera que ambos requisitos concurren en el artículo 1.3 de la directiva, ya que este precepto no ha sido transpuesto al ordenamiento interno (Derecho helénico) y presenta un carácter incondicional y suficientemente preciso. El TJUE afirma que esta disposición obliga a los Estados miembros, en términos inequívocos, a asegurarse de que estos gravámenes no armonizados no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. Por ello, el artículo 1.3 de la directiva cumple los requisitos para producir efecto directo y permitir así que los particulares puedan invocarlo ante sus tribunales nacionales en los litigios contra un Estado miembro.

En segundo lugar, en cuanto a si resulta aplicable la Directiva 2008/118 al presente caso, el TJUE señala que los automóviles no forman parte de las categorías de productos sujetos a impuestos especiales y, por tanto, no están sometidos al régimen armonizado de tales impuestos. En este sentido, se recuerda la jurisprudencia *Fendt Italiana*⁴ para señalar la facultad de los Estados miembros de introducir o mantener gravámenes sobre dichos productos siempre que los mismos no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. En el presente asunto se plantea si determinadas condiciones que exige la normativa griega (Código aduanero nacional) dan lugar a este tipo de trámites, tales como supeditar

⁴ STJUE de 5 de julio de 2007, *Fendt Italiana*, Asuntos acumulados C-145/06 y C-146/06 (NFJ062111), aps. 42 y 44.

la expedición del certificado del despacho de aduana al cobro del impuesto de matriculación o la obligación de presentar una declaración especial antes de que el impuesto sea exigible y, en cualquier caso, antes de la expedición del permiso de circulación. El Gobierno griego sostiene que ambos trámites se justifican en la necesidad de garantizar el abono del impuesto y facilitar la comprobación de dicho abono en caso de un control posterior.

El TJUE no entra a analizar si las obligaciones que impone la normativa griega constituyen trámites conexos al cruce de fronteras, ya que considera que no se está examinando el impuesto de matriculación en general, sino la práctica de un Estado miembro con arreglo a la cual el impuesto devengado con motivo de la importación de vehículos procedentes de otros Estados miembros no se devuelve aunque dichos vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber sido matriculados nunca en el primer Estado miembro. La consecuencia de ello es que la no devolución del gravamen debe analizarse desde las disposiciones del Derecho originario (arts. 30 o 110 TFUE) y no desde el requisito que impone el artículo 1.3 de la Directiva 2008/118. Este planteamiento viene a confirmar, en sentido contrario, la doctrina del TJUE en cuya virtud cuando una materia ha sido objeto de una armonización exhaustiva debe apreciarse a la luz de las disposiciones de esta medida de armonización y no de las del Derecho originario (*Brzeziński*⁵). Por ello, cuando se trata de impuestos que no han sido objeto de un alto grado de armonización a través de directivas, como sucede con los impuestos de matriculación, el análisis de su compatibilidad con el Derecho de la UE debe realizarse desde las disposiciones del Derecho originario, tal y como examinamos en el siguiente epígrafe.

3.3. EL ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS DE MATRICULACIÓN A LA LUZ DE LAS DISPOSICIONES DEL TFUE

La cuestión fundamental que plantea la sentencia es si los impuestos de matriculación deben analizarse a la luz de la prohibición del artículo 30 del TFUE (derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente) o del artículo 110 del TFUE (tributos internos discriminatorios), pues una misma medida no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías (*Celbi*⁶). El TJUE ya ha señalado en varias ocasiones que un impuesto de matriculación cobrado por un Estado miembro con motivo de la matriculación de automóviles en su territorio para su puesta en circulación, no es ni un derecho de aduana ni una exacción de efecto equivalente, sino un tributo interno que debe analizarse desde el punto de vista del artículo 110 del TFUE (*Tatu*⁷). Esto es debido a que los impuestos de matriculación se devengan generalmente con motivo de la primera matriculación de los automóviles para su puesta en circulación en un Estado miembro y no con motivo del cruce de la frontera de dicho Estado miembro. Además, en este análisis, el TJUE confirma que

⁵ STJUE de 18 de enero de 2007, *Brzeziński*, C-313/05 (NFJ024554), ap. 44.

⁶ STJUE de 2 de agosto de 1993, *Celbi*, C-266/91 (NFJ003085), ap. 9.

⁷ STJUE de 7 de abril de 2011, *Tatu*, C-402/09 (NFJ042040), ap. 32.

carece de relevancia el hecho de que el impuesto deba abonarse antes de que se produzca la matriculación de los vehículos en el Estado miembro de que se trate.

En cuanto al alcance del artículo 110 del TFUE, la presente sentencia recuerda que para invocar este precepto es necesario que exista una producción nacional similar o competidora con respecto a los tributos internos que gravan productos importados. Dicho artículo no permite censurar el carácter excesivo del nivel de gravamen que los Estados miembros puedan establecer para determinados productos cuando no exista ningún efecto discriminatorio o protector (*Comisión/Dinamarca*⁸ o *De Danske Bilimportører*⁹). Sin embargo, el TJUE observa que esta jurisprudencia no resulta aplicable en *Viamar* por los siguientes motivos:

- 1.º En Grecia no existe una producción nacional de automóviles en las fechas de las importaciones.
- 2.º La normativa griega no establece distinciones entre automóviles en función de su lugar de origen o la nacionalidad de los propietarios.
- 3.º El impuesto controvertido no tiene un efecto protector ni afecta a la libre circulación de mercancías, dado que su importe no puede tener como consecuencia reducir el número de automóviles importados.

Estas observaciones llevan al TJUE a afirmar que el artículo 110 del TFUE no se opone a un impuesto que se cobra con motivo de la primera matriculación de los automóviles en Grecia para su puesta en circulación en el territorio nacional. En esta línea, el TJUE puntualiza que un impuesto de matriculación pierde la calificación de tributo interno (art. 110 TFUE) y pasa a considerarse una exacción equivalente a un derecho de aduana (art. 30 TFUE) cuando se cobra y no se devuelve en un caso como el presente, en el que los vehículos importados no llegan nunca a ser matriculados. En tal caso, el impuesto se está cobrando por el mero hecho de cruzar la frontera de un Estado miembro y sería, en consecuencia, una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 del TFUE. La aplicación de esta disposición se confirma con base en el concepto amplio de exacción de efecto equivalente que deriva de una consolidada jurisprudencia: «toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho» (*Nádasdi*¹⁰).

En definitiva, resulta contrario al artículo 30 del TFUE la percepción de un impuesto de matriculación con motivo de la importación de automóviles procedentes de otros Estados miembros cuando dicho impuesto no se devuelve aunque los vehículos se hayan reexportado a otro Estado miembro sin haber estado nunca matriculados en el primer Estado miembro. De este modo, en *Viamar* se abre la

⁸ STJUE de 11 de diciembre de 1990, *Comisión/Dinamarca*, C-47/88 (NFJ001022), ap. 10

⁹ STJUE de 17 de junio de 2003, *De Danske Bilimportører*, C-383/01 (NFJ014783), ap. 38.

¹⁰ STJUE de 5 de octubre de 2006, *Nádasdi*, Asuntos acumulados C-290/05 y C-333/05 (NFJ023557), aps. 38 y 39.

puerta a que los impuestos de matriculación sobre vehículos importados puedan también examinarse a la luz de la prohibición del artículo 30 del TFUE, aunque tales impuestos se hayan analizado generalmente desde la óptica del artículo 110 del TFUE, tal y como sucedió con los impuestos de Hungría (*Nádasdi*, ap. 42), Polonia (*Brzeziński*, ap. 25) o Dinamarca (*De Danske Bilimportører*, ap. 34).

Como señala esta jurisprudencia, el hecho de que los impuestos de matriculación puedan gravar vehículos importados no basta para considerarlos exacciones de efecto equivalente, ya que tales impuestos resultan exigibles según criterios objetivos que se aplican independientemente del origen de los productos. Sin embargo, en *Viamar* se pone de manifiesto que tales impuestos también pueden dar lugar a la aplicación del artículo 30 del TFUE cuando los vehículos importados en un Estado miembro son reexportados a otro Estado miembro sin haber sido matriculados en el primer Estado miembro y, en tales casos, no se permite la devolución del impuesto de matriculación abonado en este primer Estado. No obstante, consideramos que la aplicación del artículo 30 del TFUE a los impuestos de matriculación presenta un carácter excepcional y viene limitada a supuestos muy particulares como el que se plantea en esta sentencia, por lo que no se trata propiamente de un cambio de criterio en la jurisprudencia del TJUE.

3.4. PROPUESTAS DE REFORMA Y SITUACIÓN ACTUAL

La falta de armonización de los impuestos de matriculación conlleva que estén sometidos, prácticamente de forma exclusiva, a las normas del Derecho originario, lo que aumenta el riesgo de que los Estados miembros puedan establecer disposiciones internas más sofisticadas con el fin de evitar su aplicación. Por ello, consideramos que una directiva contribuiría no solo a evitar este tipo de prácticas sino también a refundir la numerosa jurisprudencia del TJUE sobre la aplicación de dichas disposiciones a los impuestos de matriculación, reduciendo así el número de litigios y garantizando de manera más eficaz el correcto funcionamiento del mercado interior. No obstante, la armonización de estas cuestiones siempre ha sido una materia de difícil consenso, en la que solamente se ha alcanzado una armonización en ámbitos muy concretos (*v. gr.* gravámenes sobre vehículos pesados¹¹ o franquicias fiscales¹²) y donde han fracasado otras iniciativas más ambiciosas, tales como la propuesta de directiva para lograr una armonización de los impuestos de matriculación y circulación (2005)¹³, que finalmente tuvo que ser retirada por la Comisión ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo¹⁴.

¹¹ Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras.

¹² Directiva 83/182/CEE relativa a franquicias en materia de importación temporal de determinados medios de transporte.

¹³ Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 (COM 2005 261 final).

¹⁴ DOUE de 7 de marzo de 2015 (2015/C 080/08).

Esta propuesta establecía el cálculo de los impuestos de circulación con base en las emisiones de dióxido de carbono y su vinculación con el Estado en el que los vehículos estuvieran matriculados. En cuanto a los impuestos de matriculación, la propuesta contemplaba una eliminación paulatina de los mismos en todos los Estados miembros, siendo esta la cuestión más controvertida y probablemente la causa principal de que no haya prosperado esta iniciativa. Aunque en varios países de la UE no se exigen impuestos de matriculación, para el resto de los Estados miembros constituyen una importante fuente de recaudación a la que no están dispuestos a renunciar, por lo que el rechazo de esta propuesta ya había sido avanzado por varios autores (CÁMARA BARROSO, M. C., 2014, pág. 278). No obstante, dado que se trata de impuestos no armonizados y no existen niveles mínimos de imposición, los Estados miembros siempre podrán suprimirlos unilateralmente sin necesidad de que exista una directiva que imponga tal obligación.

En nuestra doctrina, son varios los autores que han planteado la supresión del impuesto de matriculación, por ejemplo, sustituyéndolo por un impuesto sobre vehículos de carácter medioambiental cedido a las comunidades autónomas y en el que también pudieran participar las Haciendas locales (HERRERA MOLINA, P., 2007, págs. 81 y 82). La eliminación del impuesto tendría en nuestro país un efecto importante para las comunidades autónomas, ya que se trata de un tributo totalmente cedido, y también podría tener efectos colaterales sobre la recaudación del impuesto municipal de circulación. Por ello, la desaparición del impuesto de matriculación exigiría, en cualquier caso, modificar el sistema de financiación autonómico y local a fin de articular las correspondientes medidas de compensación (DE LA IGLESIA LEMA, E. J., 2010, pág. 190 y TRIGUEROS MARTÍN, M. J., 2014, pág. 147). En esta línea, la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario también propuso la sustitución de los actuales impuestos de matriculación y circulación por un único impuesto de carácter medioambiental cuya cuota dependería de las emisiones de dióxido de carbono. El nuevo impuesto se gestionaría por los municipios, que transferirían a su respectiva comunidad autónoma la participación en su recaudación que se estableciese con carácter general¹⁵.

El cualquier caso, los impuestos de matriculación continúan vigentes en varios Estados miembros y no están armonizados. Por ello, *Viamar* nos recuerda que la falta de armonización no implica una libertad absoluta de los Estados miembros en la configuración de este tipo de gravámenes, pues deben respetar el conjunto de normas del Derecho originario, tales como las prohibiciones relativas a exacciones de efecto equivalente (art. 30 TFUE) o tributos internos discriminatorios (art. 110 TFUE). La aplicación de estas normas dependerá de cómo esté configurado el impuesto en la normativa interna. Los impuestos que gravan la matriculación de vehículos importados se analizan, generalmente, desde la perspectiva del artículo 110 del TFUE, en cambio, si el impuesto resulta exigible por el mero cruce de una frontera y no se reconoce el derecho a su devolución, podría ser una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 del TFUE.

¹⁵ Vid. Informe de la Comisión de 2014, propuesta núm. 92, pág. 333.

En cuanto al Derecho español, el devengo del impuesto se vincula a la matriculación (art. 68 Ley 38/1992), a diferencia del impuesto griego que se devenga con la mera introducción de vehículos en el territorio nacional. Además, nuestra normativa interna reconoce la devolución del IEDMT a los empresarios dedicados profesionalmente a la reventa de medios de transporte cuando tales medios sean enviados con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto (art. 66.3 Ley 38/1992). Sin embargo, la doctrina ha criticado la regulación de este supuesto de devolución, especialmente, en lo relativo al importe objeto de devolución y a los plazos tan breves de solicitud que vienen establecidos por orden ministerial (PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARRIJO, M., 2005, págs. 58-61). Como señalan estos autores, un plazo tan reducido¹⁶ conlleva que el impuesto esté gravando la matriculación de un vehículo que va a circular en el extranjero y que, por consiguiente, va a generar los costes sociales que justifican su imposición fuera de España.

Estos argumentos podrían ahora encontrar un apoyo importante en la sentencia *Viamar*, donde se pone de manifiesto que la exacción de un impuesto de matriculación por el mero hecho de cruzar una frontera, constituye una exacción de efecto equivalente prohibida por el artículo 30 del TFUE cuando no se reconoce el derecho a su devolución. Es cierto que la diferencia entre el impuesto español y el impuesto griego analizado en *Viamar* se encuentra en que, en este último caso, la introducción de los vehículos daba lugar al pago del impuesto aunque no llegaran nunca a ser matriculados. No obstante, cabría plantearse hasta qué punto las limitaciones que la normativa española impone a la devolución del impuesto en las exportaciones por empresarios revendedores podrían convertir el gravamen español en una exacción de efecto equivalente prohibida por el TFUE. Por otro lado, debemos señalar que el IEDMT ya ha sido modificado en varias ocasiones para adaptarlo a la doctrina del TJUE (art. 110 TFUE), tal y como ha sucedido con la determinación de la base imponible de los medios de transporte usados [art. 69 b) Ley 38/1992]. No en vano, desde la introducción del impuesto en nuestro país, ya se había puesto de manifiesto que era necesario modificar determinados aspectos del mismo para tener en cuenta las prohibiciones del Derecho originario (YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., 1994, págs. 152 y 153).

Por último, es importante destacar que los impuestos de matriculación no solo deben respetar las prohibiciones analizadas en la presente sentencia sino, en general, el resto de las normas del Derecho originario. En este sentido, las libertades fundamentales también han sido aplicadas por el TJUE en relación con los impuestos de matriculación, dando incluso lugar a nuevas exenciones en nuestra normativa interna¹⁷ y a procedimientos de infracción de la Comisión¹⁸.

¹⁶ La solicitud de devolución (modelo 568) debe presentarse en los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización de cada trimestre natural en que haya tenido lugar el envío definitivo de los medios de transporte (art. 5 Orden EHA/3496/2009, de 17 de diciembre).

¹⁷ Exención del artículo 66.1 f) de la Ley 38/1992, introducida por la LPGE 2013, para los automóviles matriculados en otros Estados miembros que son puestos a disposición de una persona física en virtud de un contrato de trabajo.

¹⁸ *Vid.* los procedimientos iniciados por los impuestos de matriculación aplicables a vehículos de alquiler en Finlandia e Irlanda (MEMO/15/4489) o en Grecia (IP/14/2134).

El TJUE se ha pronunciado sobre las libertades fundamentales y los impuestos de matriculación en varias sentencias, en las que ha analizado los traslados transfronterizos de vehículos con base en la libre prestación de servicios (*Cura Anlagen*¹⁹), la libre circulación de capitales (*van Putten y otros*²⁰) o la libertad de establecimiento (*X*²¹). De hecho, el impuesto griego ha sido de nuevo llevado ante el TJUE por una posible vulneración de la libre prestación de servicios (*Comisión/Grecia*, C-66/15), ya que en el caso de arrendamientos transfronterizos de vehículos se deven- ga sin tener en cuenta la duración del contrato de alquiler ni la duración de la utilización del ve- hículo en el territorio nacional. Con todos estos pronunciamientos resulta evidente que la falta de armonización en este campo no conlleva un poder tributario ilimitado de los Estados miembros. Las disposiciones del Derecho originario y la interpretación que de las mismas viene realizando el TJUE a través de una consolidada jurisprudencia, actúan como límites infranqueables en la configuración de los impuestos de matriculación.

¹⁹ STJUE de 21 de marzo de 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99 (NFJ062112).

²⁰ STJUE de 26 de abril de 2012, *van Putten y otros*, C-578/10 a C-580/10 (NFJ046733).

²¹ STJUE de 21 de noviembre de 2013, *X*, C-302/12 (NFJ052654).

Bibliografía

CÁMARA BARROSO, M. C. [2014]: *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, Madrid.

DE LA IGLESIA LEMA, E. J. [2010]: «La reforma de la fiscalidad del automóvil en la Unión Europea», *De-reito*, vol. 19, n.º 1.

GARCÍA HEREDIA, A. [2011]: «La compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos», *El Impacto del Derecho de la UE en el Poder Tributario de las CC. AA.* (coords. ESCRIBANO LÓPEZ, F. y otros), Aranzadi, Cizur Menor.

HERRERA MOLINA, P. [2007]: «Hacia un Impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor (Propuesta de Directiva comunitaria e incidencia sobre las comunidades autónomas)», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 274.

PÉREZ ROYO, F. [2015]: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, 9.ª ed., Tecnos, Madrid.

PLAZA VÁZQUEZ, A. L. y RUIZ GARIJO, M. [2005]: «Adquisición de vehículos y otros medios de transporte. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte», *Tributación del automóvil y otros medios de transporte* (coord. PLAZA VÁZQUEZ, A. L.), Aranzadi, Cizur Menor.

TRIGUEROS MARTÍN, M. J. [2014]: *La tributación del automóvil en España: problemas actuales y posibles líneas de reforma*, Comares, Granada.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. [1994]: *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid.