

62015CJ0552

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

19 de setembro de 2017 ( \*1 )

«Incumprimento de Estado — Livre prestação de serviços — Veículos automóveis — Aluguer ou locação financeira de um veículo automóvel por um residente de um Estado?Membro a um fornecedor estabelecido noutro Estado?Membro — Imposto de matrícula — Pagamento do montante integral do imposto no momento da matrícula — Requisitos de reembolso do imposto — Proporcionalidade»

No processo C-552/15,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.o TFUE, entrada em 23 de outubro de 2015,

Comissão Europeia, representada por M. Wasmeier e J. Tomkin, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Irlanda, representada por E. Creedon, L. Williams e A. Joyce, na qualidade de agentes, assistidos por M. Collins, SC, e por S. Kingston e C. Daly, BL, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente, A. Tizzano, vice-presidente, L. Bay Larsen, T von Danwitz e J. L. da Cruz Vilaça, presidentes de secção, E. Levits (relator), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 22 de novembro de 2016,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 2 de março de 2017,

profere o presente

Acórdão

1

Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao impor a um residente irlandês o pagamento do montante integral do imposto de matrícula dos veículos (Vehicle Registration Tax) por ocasião da matrícula de um veículo automóvel tomado em locação financeira ou em aluguer noutro Estado-Membro, sem ter em conta a duração da utilização do

referido veículo, quando este não se destina a ser essencialmente utilizado na Irlanda de modo permanente nem é, de facto, utilizado dessa forma, e ao fixar, para o reembolso desse imposto, requisitos que excedem o que é estritamente necessário e proporcionado, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.o TFUE.

## Quadro jurídico

2

O artigo 131.o, n.o 4, do Finance Act 1992 (Lei de Finanças de 1992), conforme alterado, em último lugar, pelo Finance Act 2014 (Lei de Finanças de 2014), em vigor à data do termo do prazo que figura no parecer fundamentado complementar, prevê:

«Uma pessoa não pode ter em sua posse ou a seu cargo, posteriormente a 1 de janeiro de 1993, nenhum veículo não matriculado ou nenhum veículo convertido para o qual as indicações impostas relativas à conversão não tenham sido declaradas à Administração Tributária [(Commissioners)], exceto se se tratar de uma pessoa autorizada ou se o veículo estiver isento ao abrigo do artigo 135.o atualmente em vigor ou se se tratar de um veículo referido no artigo 143.o, n.o 3, ou isento da obrigação de matrícula ao abrigo do artigo 135.o?A.»

3

O artigo 132.o, n.o 1, da Lei de Finanças de 1992 dispõe:

«Sem prejuízo das disposições do presente capítulo e da respetiva regulamentação, um imposto especial sobre o consumo, denominado imposto de matrícula dos veículos, é aplicado, cobrado e pago, à taxa adequada entre as mencionadas no n.o 3, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 1993:

(a)

por ocasião da matrícula de um veículo, e

(b)

quando da declaração a que se refere o artigo 131.o, n.o 3.»

4

Por força do artigo 132.o, n.o 2, da Lei de Finanças de 1992, é devido o imposto de matrícula dos veículos (a seguir «imposto de matrícula»), o qual deve ser pago pela pessoa que matricula o veículo, no momento da matrícula deste.

5

O montante do imposto de matrícula que deve ser pago é calculado, para aos veículos?padrão, em conformidade com os artigos 132.o e 133.o da Lei de Finanças de 1992, com base:

—

no preço de venda no mercado livre (open market selling price) do veículo, definido no artigo 133.o, n.o 3, da Lei de Finanças de 1992, como sendo o preço que o veículo «podia razoavelmente atingir numa venda sem vínculo de dependência [...] no mercado livre de retalho irlandês». Quando calcula o preço de venda no mercado livre do veículo usado, a Administração Fiscal tem geralmente em conta vários parâmetros e consulta as listas de tarifas, catálogos de venda, bem

como sítios Internet;

—

no nível de emissões de dióxido de carbono do veículo em causa, estando os veículos mais poluentes (mais de 225g/km) sujeitos a um imposto de matrícula equivalente a 36% do preço de venda no mercado livre, ao mínimo de 720 euros, em conformidade com o quadro que figura no artigo 132.o da Lei de Finanças 1992.

6

Certas categorias de veículos e de pessoas estão isentas da obrigação de pagar o imposto de matrícula. Assim, em conformidade com o artigo 135.o, n.o 1, alíneas a), b), c), e d), da Lei de Finanças de 1992, estão isentos os veículos importados temporariamente por não residentes para seu uso profissional ou particular, por residentes ao serviço de um empregador estabelecido noutro Estado?Membro que lhes fornece um veículo ou por residentes que exercem uma atividade independente exclusivamente ou a título principal noutro Estado?Membro, bem como os veículos para uso especial, não destinados a ser utilizados num local público.

7

Exceto em caso de isenção, todos os veículos importados na Irlanda devem ter sido matriculados e o imposto de matrícula pago no prazo de 30 dias posteriormente à chegada do veículo ao território irlandês, após uma inspeção de pré-matrícula do veículo pelo National Car Testing Service (Serviço nacional de controlo técnico dos veículos, Irlanda). Essa obrigação incide, nomeadamente, sobre os veículos automóveis importados tomados em locação financeira ou alugados noutro Estado?Membro.

8

O artigo 135.o?D da Lei de Finanças de 1992, relativo ao reembolso dos montantes do imposto de matrícula dos veículos na exportação de certos veículos, foi inserido pelo Finance Act 2012 (Lei de Finanças de 2012) e é aplicável a partir de 8 de abril de 2013. O n.o 2, alínea b), do referido artigo foi, no entanto, introduzido pela Lei de Finanças de 2014. Alterado desse modo, o artigo 135.o?D da Lei de Finanças de 1992 enuncia:

«(1) A Administração Fiscal pode reembolsar a uma pessoa uma parte do imposto de matrícula dos veículos, cujo montante é calculado em conformidade com o disposto no presente artigo, com base no preço de venda no mercado livre, de um veículo que foi retirado do Estado, quando

(a)

esse veículo pertencer à categoria M1;

(b)

esse veículo tiver sido matriculado ao abrigo do artigo 131.o, e desde que o imposto de matrícula dos veículos tenha sido pago;

(c)

o veículo estava, imediatamente antes da sua retirada, matriculado ao abrigo do artigo 131.o;

(d)

no prazo de 30 dias que antecederam a sua retirada

(i)

o veículo e todos os documentos referidos nas alíneas b) ou c), e

(ii)

se for caso disso, um certificado de controlo válido [...] relativo ao veículo

tiverem sido examinados por uma pessoa competente que declarou conformes todos os elementos pertinentes;

(e)

no momento do exame dos elementos referidos no ponto (d), o preço de venda no mercado livre do veículo, a saber, o preço referido no n.º (2), não seja inferior a 2000 euros, e

(f)

as exigências do n.º (3) sejam respeitadas.

(2) O montante do imposto de matrícula dos veículos a reembolsar

(a)

é calculado por referência ao preço de venda no mercado livre (conforme determinado pela Administração Fiscal) do veículo no momento do exame previsto no n.º (1), alínea d), e

(b)

inclui um montante que é calculado com base numa ou em várias fórmulas ou noutros meios de cálculo que possam ser impostos pelo Ministro através de disposições regulamentares por este adotadas por força das disposições do artigo 141.º

(3) Um pedido de reembolso de um montante do imposto de matrícula dos veículos ao abrigo do presente artigo deve ser apresentado em conformidade com as modalidades e o formato aprovados pela Administração Fiscal e deve ser acompanhado

(a)

de documentos suscetíveis de demonstrar suficientemente à Administração Fiscal que o veículo foi retirado do Estado no prazo de trinta dias subsequentes ao seu controlo ao abrigo do presente artigo, e

(b)

da prova de que o veículo foi matriculado a seguir noutro Estado-Membro ou foi exportado definitivamente para fora da União Europeia.

(4) O montante do imposto de matrícula dos veículos calculado para fins de reembolso ao abrigo do presente artigo para um dado veículo deve ser reduzido para ter em conta

(a)

o montante líquido de qualquer devolução ou de qualquer reembolso desse imposto anteriormente concedido(a) sobre o veículo nos termos do presente capítulo, e

(b)

despesas administrativas que ascendam a 500 euros.

(5) Qualquer reembolso do imposto de matrícula dos veículos por força do presente artigo far-se-á em nome da pessoa que figure, no momento do exame previsto no n.º (1), alínea d), nos registos mantidos em conformidade com o artigo 60.º do Finance Act 1993 [(Lei de Finanças de 1993)].»

9

A percentagem do preço de venda no mercado livre que serve de base de cálculo ao reembolso do imposto a que se refere o artigo 135.º D, n.º 2, da Lei de Finanças de 1992 depende do nível de emissões de dióxido de carbono do veículo, da mesma forma que este parâmetro determina o montante do imposto de matrícula cobrado inicialmente.

10

Em conformidade com os Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (Regulamento de matrícula e de tributação dos veículos de 2015, a seguir «Regulamento de execução de 2015»), adotadas em 17 de dezembro de 2015 e que entraram em vigor em 1 de janeiro de 2016, o montante do reembolso referido no artigo 135.º D, n.º 2, alínea b), da Lei de Finanças de 1992 é calculado multiplicando o montante do imposto de matrícula dos veículos calculado em conformidade com o artigo 135.º D, n.º 2, alínea a), desta lei por uma taxa de referência correspondente à taxa interbancária proposta em euros (euribor) a doze meses.

11

Por força do artigo 49.º do Finance Act 2015 (Lei de Finanças de 2015), o montante das despesas administrativas previsto no artigo 135.º D, n.º 4, alínea b), da Lei de Finanças de 1992 foi reconduzido a 100 euros, a contar de 1 de janeiro de 2016.

Procedimento pré-contencioso e tramitação processual no Tribunal de Justiça

12

Na sequência de uma troca de correspondência iniciada no mês de janeiro de 2003 e de uma reunião com as autoridades irlandesas tendo por objecto o respeito, pelo sistema irlandês do imposto de matrícula, dos princípios enunciados nos acórdãos de 21 de março de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), e de 15 de setembro de 2005, Comissão/Dinamarca (C-464/02, EU:C:2005:546), a Comissão, em 27 de janeiro de 2011, enviou à Irlanda uma notificação para cumprir. Nesta, a Comissão indicava que, ao impor a um residente irlandês o pagamento de um imposto de matrícula por ocasião da matrícula de um veículo automóvel tomado em locação financeira ou em aluguer noutro Estado-Membro, sem ter em conta a duração da utilização do referido veículo e sem que o residente em questão tenha direito a

isenção ou a reembolso, quando o veículo não se destina a ser essencialmente utilizado na Irlanda de modo permanente nem é, de facto, utilizado dessa forma, a Irlanda não cumpria as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 56.o a 62.o TFUE.

13

Na sua resposta à notificação para cumprir, datada de 26 de maio de 2011, a Irlanda contesta a pretensa incompatibilidade da sua legislação com o direito da União. Embora admitindo que a aplicação do imposto de matrícula que incide sobre os veículos alugados ou dados em locação financeira poderia ser considerada um eventual obstáculo à livre prestação de serviços, as autoridades irlandesas alegaram que tal legislação era justificada por razões relativas à escolha, feita pela Irlanda, da residência como critério para o exercício dos seus poderes de tributação, bem como por razões relativas à proteção do ambiente, à salvaguarda da concorrência, bem como à coerência e à eficácia do regime do imposto de matrícula. A Irlanda sublinhou que uma alteração do sistema do imposto de matrícula conferiria uma vantagem concorrencial às empresas de locação financeira de veículos automóveis estabelecidas na Irlanda do Norte, onde o imposto de matrícula era mais baixo, e, assim, incitaria os residentes irlandeses a utilizar veículos provenientes do estrangeiro, o que prejudicaria o comércio nacional de veículos e causaria perdas fiscais pesadas.

14

Não tendo ficado convencida pelos argumentos apresentados pela Irlanda, a Comissão emitiu, em 27 de outubro de 2011, um parecer fundamentado, reiterando a análise exposta na notificação para cumprir.

15

Por carta de 10 de janeiro de 2012, as autoridades irlandesas informaram a Comissão de que iriam criar um sistema de reembolso que permitiria aos requerentes que tenham pagado o montante integral do imposto de matrícula obter o reembolso do excedente do mesmo. Por carta de 10 de abril de 2012, estas autoridades transmitiram à Comissão o texto da Lei de Finanças de 2012, que estabelecia esse sistema, precisando ao mesmo tempo que o regulamento de aplicação dessa lei devia ainda ser adotado. O sistema de reembolso entrou em vigor na Irlanda em 8 de abril de 2013.

16

Numa carta dirigida às autoridades irlandesas em 26 de setembro de 2013, a Comissão alega que o sistema irlandês do imposto de matrícula não tinha devidamente em conta o despacho de 29 de setembro de 2010, *VAV?Autovermietung* (C?91/10, não publicado, EU:C:2010:558). Segundo a Comissão, o pagamento do montante integral do imposto de matrícula, sem ter em conta a duração do contrato de locação financeira, quando essa duração podia ser demonstrada, era desproporcionado, mesmo que estivesse previsto um sistema de reembolso do saldo. Consequentemente, a Comissão convidou as autoridades irlandesas a fornecer?Ihe informações sobre as medidas que estas tencionavam adotar a fim de dar cumprimento ao referido despacho.

17

Na sequência de uma troca de correspondência e de uma reunião com as autoridades irlandesas, a Comissão emitiu, em 11 de julho de 2014, uma notificação para cumprir complementar, reiterando a sua posição acerca dos ensinamentos decorrentes do despacho de 29 de setembro de 2010, *VAV?Autovermietung* (C?91/10, não publicado, EU:C:2010:558). Segundo a Comissão,

a Irlanda não cumpria as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 56.o a 62.o TFUE, ao obrigar os residentes irlandeses, por ocasião da matrícula de um veículo automóvel tomado em locação financeira ou em aluguer, noutra Estado-Membro, a pagar o montante integral do imposto devido por uma matrícula permanente e não um montante proporcional à duração da utilização do referido veículo na Irlanda, quando essa duração seja predeterminada e limitada. Além disso, os requisitos do reembolso do imposto pago, a saber, o pagamento de despesas administrativas de um montante de 500 euros, a apresentação obrigatória a controlos técnicos e a eventual perda dos juros, considerados conjuntamente, poderiam desencorajar a prestação de serviços transfronteiriça.

18

Na sua resposta à notificação para cumprir complementar, datada de 11 de novembro de 2014, a Irlanda referiu que o sistema do imposto de matrícula era justo e proporcionado e que respeitava as exigências do artigo 56.o TFUE. Este Estado-Membro sublinhou, designadamente, que a legislação irlandesa era muito diferente da legislação neerlandesa à qual dizia respeito o despacho de 29 de setembro de 2010, VAV/Autovermietung (C-91/10, não publicado, EU:C:2010:558), que o reembolso era obrigatório quando preenchidos os requisitos legais e que a Irlanda estava em vias de adotar medidas que previam pagamento de juros sobre os montantes reembolsados.

19

Em 26 de fevereiro de 2015, a Comissão adotou um parecer fundamentado complementar, reiterando a sua posição expressa na sua notificação para cumprir complementar, segundo a qual o pagamento do montante integral do imposto de matrícula, mesmo combinado com um mecanismo de reembolso, era desproporcionado quando a duração da utilização era conhecida antecipadamente. Além disso, as despesas administrativas de 500 euros são desproporcionadas e, juntamente com a perda eventual dos juros e a obrigação de efetuar um controlo técnico, neutralizam uma parte significativa do reembolso. A Comissão convidou então a Irlanda a dar cumprimento ao parecer fundamentado complementar no prazo de dois meses a contar da receção do referido parecer, a qual se verificou em 27 de fevereiro de 2015.

20

Por carta de 27 de abril de 2015, a Irlanda manteve o seu ponto de vista segundo o qual a sua legislação era conforme com o direito da União. Este Estado-Membro precisou, além disso, que o artigo 135.o-D, n.o 2, alínea b), da Lei de Finanças de 1992, na sua versão resultante da Lei de Finanças de 2014, previa agora o pagamento de juros e que as disposições de aplicação respetivas entravam em vigor em 1 de janeiro de 2016. A Irlanda informou igualmente a Comissão da sua intenção de reduzir o montante das despesas administrativas de 500 euros para 100 euros.

21

Por considerar que, no termo do prazo fixado no parecer fundamentado complementar, a legislação em vigor na Irlanda continuava a não estar em conformidade com o direito da União, a Comissão intentou a presente ação.

22

A Irlanda, em aplicação do artigo 16.o, terceiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, pediu que o Tribunal de Justiça se reunisse em Grande Secção.

Quanto à ação

Quanto à regularidade do processo por incumprimento

Argumentos das partes

23

Sem invocar formalmente a inadmissibilidade da ação, a Irlanda alega que, através do seu comportamento durante o procedimento pré-contencioso, bem como no momento da propositura da ação, a Comissão violou o princípio da cooperação leal enunciado no artigo 4.º, n.º 3, TUE e o princípio geral da boa administração, consagrado no artigo 41.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, e não respeitou os seus direitos de defesa.

24

Com efeito, primeiro, depois de ter admitido que um sistema de reembolso pode ser compatível com o artigo 56.º TFUE, a Comissão alterou a sua posição ao longo do ano de 2013, baseando-se no despacho de 29 de setembro de 2010, *VAV?Autovermietung* (C-91/10, não publicado, EU:C:2010:558), para agora rejeitar o próprio princípio de tal sistema de reembolso no contexto da aplicação transfronteiriça de um imposto nacional de matrícula. Ora, essa mudança de posição da Comissão quanto às exigências que, em seu entender, decorrem do artigo 56.º TFUE produziu-se apesar de nenhuma alteração pertinente se ter verificado na jurisprudência e de a Irlanda, por diversas ocasiões, ter alterado a sua legislação para dar cumprimento às exigências iniciais da Comissão.

25

Em seguida, a petição foi apresentada de forma prematura e não tem em conta algumas das alterações introduzidas na legislação irlandesa, designadamente o pagamento dos juros previsto pela Lei de Finanças de 2014. Com efeito, a Irlanda observa que, mesmo antes da apresentação da petição, que se verificou em 23 de outubro de 2015, a Comissão tinha sido informada de que, a partir de 1 de janeiro de 2016, entrariam em vigor simultaneamente o Regulamento de execução de 2015 que fixa as modalidades de cálculo dos juros em caso de reembolso e a Lei de Finanças de 2015 que prevê a redução para 100 euros do montante das despesas administrativas.

26

Por último, a posição da Comissão, conforme exposta na sua petição, continua a ser ambígua em especial no que diz respeito à questão de saber se os seus pedidos se baseiam num só ou em dois fundamentos distintos, relativos, um, à inexistência de um mecanismo de pagamento proporcional do imposto de matrícula e, o outro, ao facto de os requisitos previstos para o reembolso desse imposto excederem o que é estritamente necessário e proporcionado. Por conseguinte, é muito difícil para a Irlanda exercer os seus direitos de defesa.

27

A Comissão responde que não fez prova de incoerência nem alterou a sua posição ao proceder, à luz das medidas recentemente adotadas pela Irlanda, a uma nova avaliação da conformidade do sistema irlandês do imposto de matrícula com o direito da União. De um modo mais geral, alega que, terminado o prazo fixado no parecer fundamentado complementar, a Irlanda não tinha adotado as medidas necessárias para tornar a sua legislação conforme com o direito da União. Assim, o artigo 135.º D, n.º 2, alínea b), da Lei de Finanças de 1992, na sua versão resultante

da Lei de Finanças de 2014, limita-se a prever a eventual adoção posterior de regras relativas ao pagamento de juros e não se pode considerar que estabelece um sistema concluído ou operacional para esse pagamento. É certo que essas regras acabaram por ser tomadas através do Regulamento de execução de 2015, mas este só em 17 de dezembro de 2015 é que foi adotado, ou seja, muito depois do termo do prazo fixado no parecer fundamentado complementar.

#### Apreciação do Tribunal de Justiça

28

Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o procedimento pré-contencioso tem por objetivo dar ao Estado-Membro em questão a oportunidade, por um lado, de cumprir as suas obrigações decorrentes do direito da União e, por outro, de apresentar utilmente os seus meios de defesa face às acusações formuladas pela Comissão (acórdãos de 10 de maio de 2001, Comissão/Países Baixos, C-152/98, EU:C:2001:255, n.º 23; de 5 de novembro de 2002, Comissão/Alemanha, C-476/98, EU:C:2002:325, n.º 46; de 8 de abril de 2008, Comissão/Itália, C-337/05, EU:C:2008:203, n.º 19; e de 7 de abril de 2011, Comissão/Portugal, C-20/09, EU:C:2011:214, n.º 18).

29

A regularidade desse procedimento constitui uma garantia essencial pretendida pelo Tratado FUE, não só para a proteção dos direitos do Estado-Membro em causa mas igualmente para assegurar que o processo contencioso eventual tenha por objeto um litígio claramente definido. Resulta desta finalidade que a notificação para cumprir tem por finalidade, por um lado, circunscrever o objeto do litígio e indicar ao Estado-Membro que é convidado a apresentar as suas observações os elementos necessários à preparação da sua defesa e, por outro, permitir a este último regularizar a situação antes de submeter a questão ao Tribunal de Justiça (acórdão de 10 de abril de 2008, Comissão/Itália, C-442/06, EU:C:2008:216, n.º 22).

30

No caso vertente, quanto ao argumento segundo o qual a Comissão, durante o procedimento pré-contencioso, alterou a sua posição quanto à compatibilidade com o direito da União de um sistema de tributação com reembolso subsequente, importa referir que essa instituição, inicialmente, censurou à Irlanda, tanto na notificação para cumprir como no parecer fundamentado, o facto de esta ter imposto a qualquer residente irlandês uma obrigação de pagamento de um imposto de matrícula por ocasião da matrícula de um veículo automóvel tomado em locação financeira ou em aluguer noutro Estado-Membro, sem ter em conta a duração da utilização do referido veículo e sem que o residente em questão tenha direito à isenção ou ao reembolso, quando o veículo não se destina a ser essencialmente utilizado na Irlanda de modo permanente nem é, de facto, utilizado dessa forma.

31

Estas acusações diziam respeito ao estado da legislação irlandesa conforme esta se encontrava em vigor nas datas do envio daquela notificação para cumprir e da emissão desse parecer fundamentado, uma vez que essa legislação não previa nenhum mecanismo de reembolso do imposto de matrícula. Todavia, não pode deduzir-se dessas acusações, nem do conteúdo da notificação para cumprir e do parecer fundamentado, que a Comissão tenha feito uma apreciação jurídica sobre a compatibilidade, com o artigo 56.º TFUE, de um sistema de cobrança do imposto com reembolso subsequente.

32

Na sequência da entrada em vigor, em 8 de abril de 2013, de um sistema de reembolso do imposto de matrícula, a Comissão emitiu, em 11 de julho de 2014, uma notificação para cumprir complementar, fixando àquele Estado-Membro um novo prazo para apresentar as suas observações, antes de lhe enviar, em 26 de fevereiro de 2015, um parecer fundamentado complementar baseado nas acusações que já figuravam na notificação para cumprir complementar. A Comissão considerava aí que a cobrança do montante integral do imposto, ainda que conjugada com um mecanismo de reembolso, era desproporcionada no caso de a duração da utilização ser conhecida antecipadamente. Aí acrescentava que as despesas administrativas de 500 euros eram igualmente desproporcionadas e que, consideradas juntamente com a eventual perda dos juros e a obrigação de efetuar um controlo técnico, neutralizavam uma parte significativa do reembolso.

33

Tendo a Comissão enviado à Irlanda uma notificação para cumprir complementar, fixando a este Estado-Membro um novo prazo para apresentar as suas observações, antes de lhe dirigir um parecer fundamentado complementar baseado nas mesmas acusações que já figuram nessa notificação, a referida instituição não violou os direitos de defesa da Irlanda, uma vez que, deste modo, esta última pôde preparar a sua defesa.

34

No que respeita à alegada violação do princípio da cooperação leal e do princípio da boa administração em razão da escolha da data da propositura da ação, há que recordar, por um lado, que cabe à Comissão apreciar o carácter oportuno de intentar uma ação contra um Estado-Membro, determinar as disposições por este violadas e escolher o momento em que dará início ao processo por incumprimento contra esse Estado, não podendo as considerações que determinam essa escolha afetar a admissibilidade da ação (acórdãos de 1 de junho de 1994, Comissão/Alemanha, C-317/92, EU:C:1994:212, n.º 4; de 18 de junho de 1998, Comissão/Itália, C-35/96, EU:C:1998:303, n.º 27; de 1 de fevereiro de 2001, Comissão/França, C-333/99, EU:C:2001:73, n.º 24; e de 8 de dezembro de 2005, Comissão/Luxemburgo, C-33/04, EU:C:2005:750, n.º 66). Com efeito, a Comissão dispõe do poder de apreciar em que data pode ser oportuno intentar a ação, e, portanto, não cabe ao Tribunal de Justiça, em princípio, fiscalizar essa apreciação (acórdãos de 10 de maio de 1995, Comissão/Alemanha, C-422/92, EU:C:1995:125, n.º 18, e de 4 de março de 2010, Comissão/Itália, C-297/08, EU:C:2010:115, n.º 87).

35

Por outro lado, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como esta se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, pelo que as alterações que se verificaram posteriormente não podem ser tidas em conta pelo Tribunal de Justiça (acórdãos de 19 de junho de 2003, Comissão/França, C-161/02, EU:C:2003:367, n.º 9; de 20 de maio de 2010, Comissão/Espanha, C-158/09, não publicado, EU:C:2010:292, n.º 7; e de 28 de outubro de 2010, Comissão/Lituânia, C-350/08, EU:C:2010:642, n.º 30).

36

Por conseguinte, sempre que, no momento em que terminou o prazo fixado no parecer

fundamentado, a Comissão considerar que um Estado-Membro não cumpriu as suas obrigações, devem ser aplicadas as regras enunciadas no artigo 258.o TFUE, sem que a Comissão seja, em princípio, obrigada a respeitar um prazo determinado (v., neste sentido, acórdãos de 28 de outubro de 2010, Comissão/Lituânia, C-350/08, EU:C:2010:642, n.os 33, 34 e jurisprudência referida, e de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.o 14).

37

O argumento da Irlanda relativo à propositura pretensamente prematura da presente ação deve, portanto, ser afastado.

38

Por último, quanto à pretensa ambiguidade do objeto da presente ação, há que recordar que, em conformidade com o artigo 120.o, alínea c), do Regulamento de Processo e com a jurisprudência relativa a esta disposição, qualquer petição inicial deve indicar o objeto do litígio, os fundamentos e os argumentos invocados, bem como uma exposição sucinta dos referidos fundamentos. Esta indicação deve ser suficientemente clara e precisa para permitir à parte demandada preparar a sua defesa e ao Tribunal de Justiça exercer a sua fiscalização. Daqui resulta que os elementos essenciais de facto e de direito nos quais assenta uma ação devem ressaltar, de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição e que os pedidos desta última devem ser formulados de forma inequívoca a fim de evitar que o Tribunal de Justiça decida ultra petita ou que não se pronuncie sobre uma acusação (acórdãos de 11 de julho de 2013, Comissão/República Checa, C-545/10, EU:C:2013:509, n.o 108 e jurisprudência referida; de 23 de fevereiro de 2016, Comissão/Hungria, C-179/14, EU:C:2016:108, n.o 141; e de 22 de setembro de 2016, Comissão/República Checa, C-525/14, EU:C:2016:714, n.o 16).

39

No presente caso, observe-se que a ação da Comissão visa o sistema irlandês do imposto de matrícula aplicável aos veículos tomados em locação financeira ou em aluguer noutro Estado-Membro, tal como o mesmo estava em vigor à data do termo do prazo fixado no parecer fundamentado complementar.

40

Importa igualmente referir que, no dispositivo da petição inicial, a Comissão indicou claramente que censurava à Irlanda, por um lado, a obrigação imposta a um residente irlandês de pagar o montante integral do imposto de matrícula por ocasião da matrícula de um veículo automóvel tomado em locação financeira ou em aluguer noutro Estado-Membro, sem ter em conta a duração da utilização do referido veículo, quando este não se destina a ser essencialmente utilizado na Irlanda de modo permanente nem é, de facto, utilizado dessa forma, e, por outro, a fixação de modalidades de reembolso desse imposto que excedem o que é estritamente necessário e proporcionado. Ora, essas acusações correspondem às que figuravam na notificação para cumprir complementar assim como no parecer fundamentado complementar. Embora seja verdade que, nos fundamentos da petição inicial, a Comissão referiu-se por diversas vezes ao sistema do imposto de matrícula no seu todo, no entanto, fez aí uma análise separada tanto da obrigação de pagamento do montante integral do imposto de matrícula como das modalidades do seu reembolso, e precisou, designadamente no n.o 29 da petição, que essas medidas, consideradas isoladamente e, em particular, quando combinadas, constituem uma restrição à livre prestação de serviços.

41

O argumento relativo à pretensa ambiguidade do objeto da presente ação deve, portanto, ser afastado.

42

Resulta do que precede que a Irlanda não tem razão quando sustenta que a presente ação foi proposta em violação dos princípios da cooperação leal e da boa administração, bem como do princípio do respeito dos direitos de defesa.

Quanto ao mérito

Argumentos das partes

43

A Comissão alega que o sistema irlandês do imposto de matrícula, em vigor no momento em que terminou o prazo fixado no parecer fundamentado complementar, é suscetível de colocar entraves ao fornecimento e à receção dos serviços de locação financeira e de aluguer de modo desproporcionado em violação do artigo 56.o TFUE.

44

Em primeiro lugar, a obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula aplicável em caso de matrícula definitiva, seja qual for a duração real da utilização prevista na Irlanda e quando a duração do contrato de locação financeira ou do contrato de aluguer foi determinada com precisão e for conhecida antecipadamente, implica um encargo de financiamento e de tesouraria desproporcionado, porque o montante que deve ser pago antecipadamente pode representar perto do dobro do montante do imposto realmente devido. A possibilidade de obter o reembolso do imposto residual após a retirada do veículo da Irlanda não põe em causa essa conclusão e não permite estabelecer uma distinção adequada entre as importações a título definitivo e os alugueres ou as locações financeiras a curto prazo.

45

Em seguida, um pedido de reembolso só pode ser feito no termo de um processo que implique um controlo técnico obrigatório do veículo, o que implica custos adicionais, uma vez que, segundo as regras em vigor à data do termo do prazo fixado no parecer fundamentado complementar, a pessoa que matriculasse o veículo era obrigada a pagar o montante de 500 euros a título das despesas administrativas relativas ao processo de reembolso.

46

Por último, além do encargo de financiamento e de tesouraria que implica a obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula, bem como os custos relativos ao controlo técnico e ao processo de reembolso, não se previa, nessa mesma data, que as pessoas que tomam os veículos de aluguer ou de locação financeira recebam juros sobre os montantes retidos pelas autoridades nacionais enquanto dura o aluguer ou a locação financeira.

47

Essas medidas, consideradas isoladamente e, em particular, quando combinadas, têm por efeito

tornar o aluguer e a locação financeira de veículos originários de outros Estados?Membros mais difíceis do que o aluguer ou a locação financeira de veículos a empresas estabelecidas na Irlanda.

48

No que se refere, em especial, à obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula, a Comissão refere que resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, para ser proporcionado, esse imposto deve ser calculado tendo devidamente em conta a duração do contrato de aluguer do veículo em causa ou a duração da utilização desse veículo na rede rodoviária em causa (despachos de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, n.os 31 a 33; de 22 de maio de 2008, Ilhan, C?42/08, não publicado, EU:C:2008:305, n.os 20 e 24; e de 29 de setembro de 2010, VAV?Autovermietung, C?91/10, não publicado, EU:C:2010:558, n.os 20, 21, 26 e 30). Ora, o regime irlandês de reembolso do imposto de matrícula visa essencialmente inscrever a importação a curto prazo de veículos num sistema mais geral de reembolso à exportação mais do que garantir especificamente que a importação de veículos por períodos temporários predeterminados seja tributada proporcionalmente à duração da importação.

49

Apesar da circunstância de o imposto de matrícula ser calculado com base no preço de venda no mercado livre e depender, nomeadamente, do estado e da quilometragem do veículo, seria possível instituir um imposto proporcional sem pôr em causa os objetivos prosseguidos pelas autoridades irlandesas, com base numa estimativa do valor de mercado livre, calculada em relação à média da quilometragem e da amortização do veículo. A fixação definitiva do montante do imposto de matrícula seria feita posteriormente, no momento da exportação, e daria lugar a um reembolso ou a um pagamento adicional, consoante o preço de venda no mercado livre no momento da exportação se revelasse superior ou inferior ao que foi tido em conta no momento da cobrança inicial do imposto. Em caso de valor mais elevado no mercado livre, um imposto suplementar poderia ser aplicado, em princípio, a dois devedores diferentes em caso de aluguer a curto prazo, a saber, o locador e o locatário, e poderia incluir, em caso de necessidade, o arresto do veículo. Este sistema, mesmo assente em estimativas que necessitam de adaptações posteriores, não é mais injusto ou iníquo do que um sistema que não comporte, como no caso vertente, nenhuma dedução.

50

Além disso, os argumentos da Irlanda que fazem referência a dificuldades práticas carecem de coerência. Com efeito, embora a preocupação da Irlanda estivesse ligada ao risco de que o locatário fique mais tempo em território irlandês, não deveria ser necessário recorrer à execução extraterritorial, dado que o veículo que ficasse na Irlanda para além da data do fim do contrato de aluguer continuaria a estar no território deste Estado?Membro. Nada impede a Irlanda de exigir, no momento da matrícula do veículo, uma prova da duração limitada do contrato, pedindo, por exemplo, uma cópia desse contrato, e de fazer, posteriormente, controlos relativos à matrícula e ao respeito de outras obrigações fiscais e regulamentares aplicáveis, tais como, por exemplo, a obrigação de estar em dia quanto aos pagamentos anuais de impostos e de seguro automóvel.

51

No que respeita às despesas administrativas, a Comissão considera que é desproporcionado exigir que os cidadãos da União que tomam veículos em aluguer ou em locação financeira por períodos reduzidos subsidiem os custos de investimentos necessários à criação de um mecanismo de reembolso à exportação, em especial para financiar o custo dos controlos técnicos

a que está sujeito esse reembolso. A tomada em conta da duração da utilização permite evitar que os veículos sejam submetidos a pesados procedimentos de controlo técnico e a despesas significativas que tais procedimentos originam.

52

A Irlanda alega que o sistema do imposto de matrícula preenche plenamente as exigências do artigo 56.o TFUE, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, na medida em que, em especial, o excedente do imposto pago é objeto de reembolso no momento da exportação e em que, desde 1 de janeiro de 2016, esse reembolso é complementado pelo pagamento de juros e dá apenas lugar a despesas administrativas módicas de 100 euros, os quais não chegam sequer a cobrir os custos administrativos suportados pela Irlanda para a execução do sistema de reembolso à exportação. O sistema do imposto de matrícula é, portanto, simultaneamente justificado e proporcionado.

53

A este respeito, em primeiro lugar, o artigo 56.o TFUE, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça, não impede que sejam criados regimes de reembolso à exportação que não sejam discriminatórios em relação às entregas transfronteiriças e no âmbito dos quais qualquer restrição à circulação transfronteiriça é justificada e proporcional tendo em conta a natureza do regime de impostos em questão. Este artigo não requer necessariamente um regime de isenções estabelecidas antecipadamente de modo pro rata.

54

A jurisprudência do Tribunal de Justiça foi proferida no contexto de sistemas nacionais que excluem qualquer reembolso à exportação (acórdãos de 21 de março de 2002, Cura Anlagen, C?451/99, EU:C:2002:195, e de 23 de fevereiro de 2006, Comissão/Finlândia, C?232/03, não publicado, EU:C:2006:128; despachos de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, e de 22 de maio de 2008, Ilhan, C?42/08, não publicado, EU:C:2008:305; acórdão de 26 de abril de 2012, van Putten, C?578/10 a C?580/10, EU:C:2012:246), ou de sistemas nacionais que, embora prevejam esse reembolso, calculavam o montante deste com base na duração da utilização do veículo no território do Estado e excluía o pagamento de juros (despacho de 29 de setembro de 2010, VAV?Autovermietung, C?91/10, não publicado, EU:C:2010:558).

55

Ora, por um lado, o Tribunal de Justiça nunca declarou que os regimes de reembolso à exportação eram, enquanto tais e por princípio, incompatíveis com o artigo 56.o TFUE. Pelo contrário, reconheceu, no despacho de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430), e no acórdão de 26 de abril de 2012, van Putten (C?578/10 a C?580/10, EU:C:2012:246), que, quanto à tributação dos veículos tomados em aluguer ou em locação financeira, um regime de reembolso estruturado adequadamente pode ser conforme com o princípio da proporcionalidade.

56

Por outro lado, diversamente dos processos que deram origem às decisões mencionadas no n.o 54 do presente acórdão, a base de tributação do imposto de matrícula não depende do tempo que o veículo em causa esteve na Irlanda, mas sim do estado e quilometragem deste. Assim, é impossível, no momento da importação, prever o montante exato do reembolso à exportação e

proceder ao cálculo ex ante do imposto de matrícula efetivamente devido em cada caso.

57

Em segundo lugar, uma alteração do sistema do imposto de matrícula no sentido preconizado pela Comissão implica uma modificação substancial das modalidades de cobrança desse imposto e leva, em especial, a substituir, como base de cálculo deste, o preço de venda do veículo no mercado livre pela duração da utilização deste na rede rodoviária irlandesa ou pela presença deste no território irlandês.

58

Ora, antes de mais, apesar de a tributação dos veículos automóveis não ter sido harmonizada e de os Estados-Membros conservarem a sua liberdade de ação a este respeito, a Comissão procuraria, através do presente processo, proceder a uma harmonização das bases de cálculo dos impostos de matrícula nos Estados-Membros. Em seguida, a base de cálculo escolhida pela Irlanda tem por objeto e por efeito fazer corresponder a tributação dos veículos à utilização real destes. Assim, essa base é conforme com a jurisprudência do Tribunal de Justiça e a introdução de um método de cálculo ex ante com base na utilização antecipada e não na utilização real carece de coerência. O reembolso com juros do excedente do imposto de matrícula no momento da exportação visa garantir que o contribuinte pague exatamente o montante correto do imposto e que não seja financeiramente desfavorecido por ter pagado antecipadamente o montante integral. Por último, o artigo 56.º TFUE não obriga os Estados-Membros a impor o mesmo montante de imposto às pessoas que utilizam de modo intensivo o seu veículo e às que o utilizam pouco, sob o pretexto de que a duração do contrato de locação financeira é o mesmo, e a circunstância de que é teoricamente possível substituir a tomada em conta da utilização efetiva e o estado de um veículo quando da exportação por uma isenção estabelecida antecipadamente, assente na duração da utilização, é, a este respeito, desprovida de pertinência, tal como a eventual existência, noutros Estados-Membros, de regimes fiscais baseados na duração da utilização.

59

Em terceiro lugar, uma alteração do sistema do imposto de matrícula no sentido preconizado pela Comissão impede a realização, na Irlanda, dos objetivos prosseguidos por este imposto. Estes objetivos são, antes de mais, compensar os efeitos externos da utilização dos veículos, como os custos para a sociedade em termos de infraestrutura rodoviária, de controlo da circulação, de serviços de urgência e de serviços de matrícula, bem como compensar os efeitos ambientais, em termos de poluição do ar e da poluição sonora. Em seguida, o imposto de matrícula destina-se a ser proporcional ao valor comercial do veículo e, por último, incentiva a compra de veículos respeitadores do ambiente.

60

Em quarto lugar, a criação do sistema proposto pela Comissão, que implica uma estimativa inicial seguida de um pagamento compensatório à exportação, comporta riscos de perda de receitas fiscais e causa, além disso, grandes dificuldades práticas, uma vez que, ao submeter os veículos aos mesmos controlos técnicos, acarreta um encargo administrativo suplementar e custos para a locação financeira transfronteiriça dos veículos.

61

Em quinto lugar, a Irlanda recorda que não existe nenhuma obrigação de matricular um veículo no território irlandês até 30 dias, o que tem por efeito excluir a aplicação do imposto de matrícula aos

casos de aluguer com duração particularmente curta. Acrescenta que, de qualquer forma, esse imposto é relativamente baixo, uma vez que o montante inicial é 2,5 vezes — e não 11 vezes, como erradamente afirma a Comissão — superior ao finalmente devido. Além disso, a fim de apreciar a incidência do imposto de matrícula, não se deve tomar por base a classe dos veículos mais poluentes, dado que, por um lado, esses veículos não são correntes e, por outro, as taxas do imposto de matrícula são estruturadas de modo a aplicar as taxas mais elevadas a este tipo de veículos, cujo impacto no ambiente é o mais importante.

62

Em sexto lugar, a Irlanda sublinha que a fixação em 500 euros do montante das despesas administrativas tinha a ver com a necessidade de cobrir alguns dos custos iniciais importantes gerados pela instituição do regime de reembolso à exportação, e acrescenta que esse montante foi reduzido para 100 euros. Ora, o Tribunal de Justiça decidiu, nos termos do acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), que possam ser pedidas despesas administrativas razoáveis por uma prestação de serviços, desde que não sejam excessivas para o consumidor e que não constituam um obstáculo injustificado ao acesso ao serviço, sem, todavia, ter decidido que os custos que o contribuinte deve suportar não excedam os custos das operações relativas à peritagem.

Apreciação do Tribunal de Justiça

– Quanto ao quadro jurídico irlandês pertinente

63

Decorre da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, recordada no n.º 35 do presente acórdão, que a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro em causa, tal como esta se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado e que as alterações que se verificaram posteriormente não podem ser tomadas em conta pelo Tribunal de Justiça.

64

Por conseguinte, uma vez que, por um lado, a Comissão convidou a Irlanda a dar cumprimento ao parecer fundamentado complementar, no prazo de dois meses a contar da receção deste e, por outro, que o referido parecer foi notificado a este Estado-Membro em 27 de fevereiro de 2015, a existência de um incumprimento deve, no caso vertente, ser apreciada em função da situação do Estado-Membro, tal como esta se apresentava em 27 de abril de 2015.

65

A este respeito, é, antes de mais, pacífico entre as partes que, por força da legislação irlandesa em vigor nessa data, os residentes irlandeses que pretendessem utilizar na Irlanda um veículo posto à sua disposição no âmbito de um contrato de aluguer ou em locação financeira por uma empresa estabelecida noutro Estado-Membro eram obrigados a pagar, no momento da matrícula desse veículo na Irlanda, o montante integral do imposto de matrícula, ainda que a duração da utilização do referido veículo fosse determinada e conhecida antecipadamente por força do contrato.

66

Em seguida, resulta das peças dos autos que o artigo 135.º-D, n.º 2, alínea b), da Lei de Finanças de 1992 dispunha que o montante a reembolsar do imposto de matrícula é calculado

com a ajuda de uma ou de várias fórmulas ou de outros meios de cálculo suscetíveis de ser determinados pelo Ministro competente através de disposições regulamentares por este adotadas por força das disposições do artigo 141.º dessa lei. Decorre, portanto, do referido artigo 135.º D, n.º 2, alínea b), que, mesmo que se pudesse considerar que o princípio de um pagamento dos juros em caso de reembolso de uma parte do imposto de matrícula era, em substância, imposto, esta disposição não podia, só por si, produzir efeitos jurídicos suscetíveis de permitir o reembolso com juros do excedente do imposto de matrícula, e que a execução efetiva do dispositivo de pagamento dos juros exigia a adoção, pelas autoridades irlandesas, de medidas de aplicação.

67

Ora, essas medidas de aplicação contidas no Regulamento de execução de 2015 só em 17 de dezembro de 2015 é que foram adotadas e só entraram em vigor em 1 de janeiro de 2016, isto é, posteriormente ao fim do prazo fixado no parecer fundamentado complementar.

68

Assim, para a apreciação do incumprimento alegado, importa ter em conta o sistema de reembolso do imposto de matrícula desprovido de qualquer mecanismo de pagamento dos juros.

69

Por último, tendo em conta a jurisprudência recordada no n.º 35 do presente acórdão, a circunstância de o montante das despesas administrativas, que ascendia a 500 euros à data do fim do prazo fixado no parecer fundamentado complementar, ter sido reconduzido, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016, a 100 euros é desprovida de pertinência. Por conseguinte, a fim de apreciar a existência do incumprimento alegado, deve ter-se em conta o sistema de reembolso do imposto de matrícula que ocasiona o pagamento de despesas administrativas no montante de 500 euros.

– Quanto à acusação relativa ao pagamento, antecipadamente, do montante integral do imposto de matrícula

70

Com a sua primeira acusação, a Comissão alega que, ao impor a obrigação de pagar, antecipadamente, o montante integral do imposto de matrícula aplicável em caso de matrícula definitiva, independentemente da duração real da utilização prevista na Irlanda do veículo importado nesse Estado-Membro, este infringiu o artigo 56.º TFUE, na medida em que tal obrigação, mesmo que acompanhada de uma possibilidade de reembolso, não é proporcionada ao objetivo prosseguido por esse imposto, nos casos em que a duração do contrato de locação financeira ou do contrato de aluguer foi determinada com precisão e é conhecida antecipadamente.

71

A este respeito, importa recordar que, sem prejuízo de determinadas exceções não pertinentes para o presente processo, a tributação dos veículos automóveis não foi harmonizada a nível da União. Os Estados-Membros são, portanto, livres de exercer a sua competência fiscal neste domínio, na condição de o fazerem respeitando o direito da União (acórdão de 21 de novembro de 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, n.º 23 e jurisprudência referida).

72

Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que um Estado-Membro pode sujeitar a um imposto de matrícula um veículo posto à disposição de uma pessoa residente por uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro, quando esse veículo se destine a ser essencialmente utilizado no território do primeiro Estado-Membro de modo permanente ou é, de facto, utilizado dessa maneira (despacho de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, n.º 24 e jurisprudência referida).

73

Em contrapartida, se as condições enumeradas no número anterior não estiverem reunidas, o vínculo ao território do primeiro Estado-Membro é menor, pelo que é necessária outra justificação da tributação (v., neste sentido, acórdãos de 15 de setembro de 2005, Comissão/Dinamarca, C-464/02, EU:C:2005:546, n.º 79, e de 26 de abril de 2012, van Putten, C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, n.º 47; e despacho de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, n.º 26).

74

Admitindo que essa justificação, assente numa razão imperiosa de interesse geral, existe, é ainda necessário que o imposto respeite o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, despacho de 27 de junho de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, n.ºs 22 e 27, e acórdão de 26 de abril de 2012, van Putten, C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, n.º 53).

75

No caso em apreço, decorre dos autos que, em conformidade com a legislação irlandesa, um residente irlandês que importe um veículo na Irlanda deve, no prazo de 30 dias após a chegada do veículo no território irlandês, proceder à matrícula e ao pagamento do imposto de matrícula relativos a esse veículo. Esse imposto é calculado, em conformidade com os artigos 132.º e 133.º da Lei de Finanças de 1992, com base no preço de venda do veículo no mercado livre e no seu nível de emissões de dióxido de carbono. Resulta igualmente dos autos que este imposto pode atingir, no que respeita aos veículos mais poluentes, 36% do respetivo preço de venda no mercado livre.

76

Essa obrigação de proceder ao registo e de pagar o montante integral do imposto de matrícula diz igualmente respeito aos residentes que importam na Irlanda um veículo tomado em aluguer ou em locação financeira noutro Estado-Membro, quando a duração do aluguer ou da locação financeira é limitada e conhecida antecipadamente. É facto assente entre as partes que a duração do contrato de aluguer ou de locação financeira não é tida em conta no cálculo do montante do imposto.

77

Os residentes irlandeses que tomam em aluguer ou em locação financeira um veículo noutro Estado-Membro, ainda que por duração limitada e conhecida antecipadamente, devem, portanto, pagar um montante de imposto idêntico ao aplicável em caso de importação definitiva do veículo.

78

Tal obrigação é suscetível de tornar o aluguer ou a locação financeira de veículos a uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro mais onerosos do que se o contrato de aluguer

ou de locação financeira for celebrado com uma sociedade estabelecida na Irlanda, tendo em conta, designadamente, o carácter discriminatório dessa obrigação quanto à amortização do imposto em detrimento das empresas de aluguer ou de locação financeira estabelecidas noutro Estado?Membro (v., neste sentido, acórdão de 21 de março de 2002, Cura Anlagen, C?451/99, EU:C:2002:195, n.o 69, e despacho de 29 de setembro de 2010, VAV?Autovermietung, C?91/10, não publicado, EU:C:2010:558, n.o 20).

79

É certo que os veículos tomados em locação financeira ou em aluguer a sociedades estabelecidas na Irlanda estão igualmente sujeitos ao pagamento do imposto de matrícula por ocasião da sua primeira matrícula na Irlanda. Todavia, embora se possa considerar que uma parte desse imposto pode ser repercutida no preço de aluguer ou de locação financeira dos veículos tomados em aluguer ou em locação financeira às sociedades estabelecidas na Irlanda, não deixa de ser verdade, no que diz respeito aos veículos tomados em locação financeira ou em aluguer a sociedades estabelecidas noutro Estado?Membro, que deve ser pago o montante integral do imposto.

80

A conclusão segundo a qual a obrigação de pagar o montante integral do imposto de matrícula pode tornar o aluguer ou a locação financeira de veículos a uma sociedade estabelecida noutro Estado?Membro mais onerosa do que a tomada em aluguer ou locação financeira a uma sociedade estabelecida na Irlanda não é posta em causa pela circunstância de que, em conformidade com o artigo 135.o?D da Lei de Finanças de 1992, uma parte do imposto de matrícula pode, nas condições fixadas nesse artigo, ser reembolsada.

81

Com efeito, mesmo que conteste alguns cálculos feitos pela Comissão, a Irlanda admite que o montante do imposto de matrícula inicialmente cobrado pode representar mais do dobro do montante do imposto de matrícula finalmente devido, após o reembolso. Ora, como referiu o advogado?geral no n.o 42 das suas conclusões, esta solução acarreta o congelamento de importantes recursos financeiros e representa, portanto, uma desvantagem considerável de tesouraria para o devedor do imposto.

82

A obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula é, por isso, suscetível de dissuadir tanto os residentes irlandeses de recorrer aos serviços de aluguer ou de locação financeira de veículos propostos por prestadores estabelecidos noutros Estados?Membros como estes prestadores de propor serviços de aluguer ou de locação financeira de veículos aos residentes irlandeses. Essa obrigação constitui, pois, uma restrição à livre prestação de serviços, proibida, em princípio, pelo artigo 56.o TFUE.

83

No que respeita à questão de saber se a restrição em causa se justifica, saliente?se que as situações visadas pela presente ação, nas quais a duração do aluguer ou do contrato de locação financeira é limitada e conhecida antecipadamente, correspondem, na sua grande parte, àquelas em que o veículo não se destina a ser essencialmente utilizado de modo permanente no território de um Estado?Membro e não é, de facto, utilizado dessa forma.

84

É certo que os contratos de aluguer ou de locação financeira podem ser prorrogados, o que, neste caso, tem por efeito que a utilização dos veículos tomados em aluguer ou em locação financeira num Estado-Membro diferente da Irlanda se aproxima da utilização de veículos no território irlandês de modo permanente. Todavia, como refere o advogado-geral no n.º 57 das suas conclusões, a legislação irlandesa não faz uma distinção, tendo em conta a duração ou o conteúdo do contrato que constitui a base da utilização do veículo no território irlandês, que permitiria aplicar o montante integral do imposto de matrícula apenas às situações que se aparentam a uma utilização permanente. Além disso, como a Comissão acertadamente recordou, a prorrogação de um contrato a termo não pode ser presumida.

85

No que respeita à justificação da referida restrição à livre prestação de serviços, a Irlanda alega, em primeiro lugar, que a escolha da matéria coletável do imposto de matrícula assim como das suas modalidades de aplicação, na falta de harmonização da tributação dos veículos na União, é do âmbito da sua soberania fiscal e que a Comissão procura, com a sua ação, obrigá-la a alterar estes elementos a fim de alcançar uma harmonização da matéria coletável da tributação dos veículos na União.

86

Ora, como resulta da jurisprudência recordada nos n.ºs 71 do presente acórdão, embora os Estados-Membros exerçam livremente a sua competência fiscal no domínio da tributação dos veículos, são, contudo, obrigados a exercer essa competência com observância do direito da União.

87

A circunstância de a tributação dos veículos ser da competência da Irlanda não pode, por isso, justificar a restrição à livre prestação de serviços.

88

Em segundo lugar, no que diz respeito aos objetivos do imposto de matrícula em causa no processo principal, conforme recordados no n.º 59 do presente acórdão, há que salientar que os objetivos respeitantes à compensação dos custos relativos à infraestrutura rodoviária, ao controlo da circulação, aos serviços de urgência e aos serviços de matrícula, provocados pela utilização dos veículos, que constituem, segundo a Irlanda, o fundamento da instituição deste imposto, não podem, no entanto, justificar a imposição da obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula, independentemente da duração da utilização do veículo na Irlanda.

89

Com efeito, os objetivos de natureza puramente económica não podem constituir uma razão imperiosa de interesse geral que justifique uma restrição à livre prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 15 de abril de 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, n.º 48 e jurisprudência referida, e de 24 de março de 2011, Comissão/Espanha, C-400/08, EU:C:2011:172, n.º 74).

90

Em contrapartida, figura entre as razões imperiosas de interesse geral reconhecidas pelo Tribunal de Justiça a proteção do ambiente (v., neste sentido, acórdãos de 11 de março de 2010, *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, n.o 50 e jurisprudência referida, e de 24 de março de 2011, *Comissão/Espanha*, C-400/08, EU:C:2011:172, n.o 74). Em especial, o facto de desencorajar o aluguer ou a locação financeira de veículos de grande consumo de carburante pode ter uma finalidade de interesse geral (v., neste sentido, acórdão de 21 de março de 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, EU:C:2002:195, n.o 68).

91

Importa, no entanto, verificar se o sistema irlandês do imposto de matrícula, que consiste na obrigação de pagar o montante integral deste imposto, acompanhada de um mecanismo de reembolso, respeita o princípio da proporcionalidade.

92

A este propósito, há que julgar desde já improcedente, por ser infundado, o argumento da Irlanda segundo o qual a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em particular o despacho de 27 de junho de 2006, *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430), bem como o acórdão de 26 de abril de 2012, *van Putten* (C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), permite concluir que, no caso vertente, o princípio da proporcionalidade foi respeitado.

93

Com efeito, basta salientar que estas decisões judiciais foram proferidas num contexto de sistemas nacionais que não prevê, quando da exportação do veículo para fora do Estado-Membro em causa, o reembolso do imposto de matrícula.

94

Por conseguinte, não se pode sustentar que o Tribunal de Justiça, nas referidas decisões judiciais, tomou posição sobre a questão de saber se uma legislação nacional que, ao mesmo tempo, impõe o pagamento do montante integral do imposto de matrícula, sem ter em conta a duração da utilização, no território do Estado-Membro em questão, do veículo tomado em aluguer ou em locação financeira noutro Estado-Membro, e que prevê uma possibilidade de reembolso de uma parte do imposto no final da utilização do veículo nesse território, respeita o princípio da proporcionalidade, uma vez que esta questão não foi, nessas mesmas decisões, examinada pelo Tribunal de Justiça.

95

Em contrapartida, como, de resto, a Irlanda admite, o Tribunal de Justiça pronunciou-se, no despacho de 29 de setembro de 2010, *VAV?Autovermietung* (C-91/10, não publicado, EU:C:2010:558), sobre a conformidade com o direito da União de uma regulamentação nacional por força da qual uma pessoa residente ou estabelecida num Estado-Membro que utilize nesse Estado-Membro um veículo automóvel matriculado e tomado em aluguer noutro Estado-Membro deve, quando da primeira utilização do veículo na rede rodoviária do primeiro Estado-Membro, pagar a totalidade de um imposto cujo saldo, calculado em função da duração da utilização do referido veículo nessa rede, é reembolsado, sem os juros, depois de essa utilização ter cessado. Ora, depois de ter recordado que, para ser conforme com o princípio da proporcionalidade, o montante desse imposto deve ser calculado tendo em conta a duração do contrato de aluguer do veículo em causa ou a duração da utilização deste último na rede rodoviária em questão, e

decidido que, nesse caso concreto, essa regulamentação impunha o pagamento do montante integral do referido imposto sem ter em conta a duração do contrato de aluguer do veículo nem a utilização deste último na rede rodoviária no Estado? Membro em causa, o Tribunal de Justiça decidiu que a referida regulamentação não era conforme com o direito da União, em particular, com os artigos 56.o a 62.o TFUE (v., neste sentido, despacho de 29 de setembro de 2010, *VAV?Autovermietung*, C-91/10, não publicado, EU:C:2010:558, n.os 26, 27 e 30).

96

No caso vertente, como resulta dos autos, o montante do imposto de matrícula é calculado com base no preço de venda do veículo no mercado livre no momento da importação, bem como no nível de emissões de dióxido de carbono desse veículo.

97

Daqui se conclui que, no momento da matrícula, o sistema irlandês do imposto de matrícula visa alcançar o objetivo da proteção do ambiente principalmente através da aplicação de uma taxa de tributação que depende do nível de emissão de dióxido de carbono. Nesta medida, o sistema irlandês do imposto de matrícula é apto a atingir o objetivo de proteção do ambiente, ao desencorajar o aluguer ou a locação financeira de veículos de grande consumo de combustível.

98

Em contrapartida, no momento da matrícula, o montante do imposto de matrícula é determinado sem ter em conta a duração da utilização do veículo e, no que respeita aos veículos importados de outro Estado? Membro, independentemente do caráter definitivo ou temporário dessa importação.

99

Nestas condições, no que diz respeito aos veículos tomados em aluguer ou em locação financeira a uma sociedade estabelecida noutro Estado? Membro por um período determinado e conhecido antecipadamente, a obrigação de pagar o montante integral do imposto de matrícula vai além do que é necessário para alcançar o objetivo de proteção do ambiente. Com efeito, estes veículos, cuja utilização no território irlandês está prevista para uma duração limitada, são, no momento da matrícula, tributados com fundamento no seu impacto poluente potencial, como se se tratasse de veículos utilizados de forma permanente e por um longo período na Irlanda. Ora, uma vez que a duração da sua utilização no território irlandês é limitada e conhecida antecipadamente, uma medida menos restritiva pode consistir em receber, no momento da matrícula, um imposto de matrícula proporcional a essa duração de utilização.

100

A Irlanda alega, porém, que o sistema atual tem por objeto e por efeito fazer corresponder a tributação dos veículos à utilização real destes no território irlandês, como é exigido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante do despacho de 27 de junho de 2006, *van de Coevering*, C-242/05, EU:C:2006:430, n.o 29).

101

A este respeito, importa contudo salientar, como alegou a Comissão, que um sistema que prevê a cobrança, no momento da matrícula, de um imposto proporcional à duração da utilização do veículo importado na Irlanda, conforme essa utilização está determinada no contrato de aluguer ou de locação financeira, não é suscetível de afetar a possibilidade de a Irlanda prever que, no

momento da exportação do veículo, o montante do imposto pode ser objeto de um ajustamento, sob a forma, consoante o caso, de um reembolso ou da reclamação de um complemento, tendo em conta o valor do referido veículo no mercado livre nesse momento em função, designadamente, do seu estado e do número de quilómetros percorridos na Irlanda durante o período abrangido pelo contrato em causa.

102

Por conseguinte, a introdução de um fator suplementar correspondente à duração da utilização prevista no território irlandês no momento do pagamento inicial do imposto de matrícula permitiria alcançar o objetivo de proteção do ambiente prosseguido através de uma medida menos restritiva, sem pôr em causa a base de tributação constituída pelo valor do veículo no mercado livre e pelo seu nível de emissões de dióxido de carbono.

103

A Irlanda alega, contudo, que a instituição de um sistema baseado no pagamento inicial de um imposto de matrícula proporcional à duração de utilização prevista no território irlandês, seguido de um pagamento compensatório quando da exportação, faria correr o risco de perdas de receitas fiscais e implicaria grandes dificuldades práticas, devido, nomeadamente, à impossibilidade de prever, no momento da importação, qual será o montante exato do reembolso na exportação, bem como em razão do facto de a utilização real do veículo poder diferir consideravelmente da utilização projetada. Com efeito, na hipótese de o imposto de matrícula pago inicialmente se revelar insuficiente, mas em que o veículo já tenha sido exportado para fora da Irlanda, o locador e o proprietário desse veículo poderiam escapar à competência territorial desse Estado? Membro em matéria fiscal. Além disso, uma vez que a instituição do sistema proposto pela Comissão exige que se proceda ao mesmo controlo técnico que estava em vigor e, por conseguinte, comporta os mesmos custos administrativos, é de recear que, no caso de ser devido um montante adicional de imposto de matrícula, alguns contribuintes, tentarão escapar a esses custos, bem como ao montante adicional de imposto de matrícula, não declarando às autoridades irlandesas uma prorrogação da duração contrato de aluguer ou de locação financeira.

104

A este respeito, importa, porém, recordar, antes de mais, que, por força de jurisprudência constante, a necessidade de prevenir a redução das receitas fiscais não figura entre as razões imperiosas de interesse geral suscetíveis de justificar uma restrição à livre prestação de serviços (v., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, n.º 27 e jurisprudência referida). De igual modo, os inconvenientes administrativos não são, por si só, suficientes para justificar um obstáculo à livre prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 4 de março de 2004, Comissão/França, C-334/02, EU:C:2004:129, n.º 29; de 14 de setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, n.º 48; de 27 de novembro de 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, n.º 54; e de 9 de outubro de 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, n.º 56).

105

Seguidamente, importa sublinhar que tanto o cálculo do imposto de matrícula a pagar como o imposto de matrícula a reembolsar, conforme previstos na Lei de Finanças de 1992, assentam em fatores em parte estandardizados. Por conseguinte, nada impediria a Irlanda de ter em conta a duração da utilização prevista no território irlandês segundo um mesmo sistema estandardizado, consoante essa duração de utilização prevista é curta, média ou longa.

106

Quanto ao receio da Irlanda de que, findo o contrato de aluguer ou de locação financeira, o imposto de matrícula efetivamente pago antecipadamente seja inferior ao que é finalmente devido, importa salientar que a obrigação de pagar o imposto de matrícula diz respeito aos residentes irlandeses e que, por essa razão, os argumentos da Irlanda relativos a uma eventual impossibilidade de recuperar o imposto devido não são fundados. Além disso, outras medidas poderiam ser equacionadas, como uma obrigação de declaração de uma eventual prorrogação do contrato de aluguer ou de locação financeira ou a matrícula limitada ao tempo de utilização projetado.

107

Tendo em conta o que precede, há que declarar que, ao tornar obrigatório o pagamento, antecipadamente, do montante integral do imposto de matrícula, a legislação irlandesa, não obstante o facto de que prevê o reembolso de uma parte do imposto pago, excede o que é necessário para alcançar o objetivo de proteção do ambiente e, em particular, para desencorajar o aluguer ou a locação financeira de veículos de elevado consumo de carburante.

108

Por conseguinte, há que declarar que, ao impor a obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula aplicável em caso de matrícula definitiva, independentemente da duração real da utilização pretendida na Irlanda do veículo importado nesse Estado? Membro, este não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.o TFUE, na medida em que essa obrigação, ainda que acompanhada de uma possibilidade de reembolso, não é proporcionada ao objetivo prosseguido por esse imposto, nos casos em que a duração do contrato de locação financeira ou de aluguer tiver sido determinada e é conhecida antecipadamente.

– Quanto à acusação relativa à fixação de condições desproporcionadas para o reembolso do imposto de matrícula

109

Através da sua segunda acusação, a Comissão alega que, ao instituir condições desproporcionadas para o reembolso do imposto de matrícula que deve ser pago antecipadamente, na íntegra, a Irlanda infringiu o artigo 56.o TFUE.

110

Além do que foi recordado no n.o 35 do presente acórdão, importa, a título preliminar, sublinhar que o exame desta segunda acusação continua a ter interesse na perspetiva das medidas que a Irlanda terá de tomar para extrair as consequências deste acórdão quanto ao mérito da acusação relativa à obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula quando a duração temporária da locação financeira é determinada e conhecida antecipadamente.

111

Dito isto, como se observou no n.º 82 do presente acórdão, a obrigação de pagar o montante integral do imposto de matrícula é simultaneamente suscetível de dissuadir os residentes irlandeses de recorrer aos serviços de aluguer ou de locação financeira de veículos propostos por prestadores estabelecidos noutros Estados?Membros e esses prestadores de propor serviços de aluguer ou de locação financeira de veículos a esses residentes irlandeses.

112

Ora, quando um processo de reembolso desse imposto é previsto, a sua sujeição a condições desproporcionadas é, em si mesma, suscetível de produzir o mesmo efeito dissuasor, independentemente do facto de a duração temporária da locação financeira ou do aluguer poder ou não ser determinada com precisão e conhecida antecipadamente.

113

No caso vertente, entre as modalidades de reembolso do imposto de matrícula previstas no artigo 135.ºD da Lei de Finanças de 1992, a Comissão visa, em especial, por um lado, a inexistência de pagamento de juros e, por outro, a existência de custos suplementares ligados ao controlo técnico do veículo e às despesas administrativas de 500 euros.

114

No que se refere, em primeiro lugar, à afirmação da Comissão segundo a qual, à data do fim do prazo fixado no parecer fundamentado complementar, o reembolso do imposto de matrícula era feito sem juros, a Irlanda contesta o fundamento desta afirmação e refere-se, para o efeito, ao artigo 135.ºD, n.º 2, alínea b), da Lei de Finanças de 1992, inserido nesta pela Lei de Finanças de 2014, que, segundo este Estado-Membro, permite o pagamento de juros.

115

Todavia, basta recordar a este respeito, como se constatou nos n.ºs 66 e 67 do presente acórdão, que, embora esta disposição tenha imposto o princípio de um pagamento dos juros em caso de reembolso de uma parte do imposto de matrícula, a execução efetiva desse princípio necessitava da adoção de medidas de aplicação e que estas entraram em vigor posteriormente ao fim do prazo fixado no parecer fundamentado complementar.

116

Os argumentos da Irlanda relativos à existência, à data pertinente para a apreciação da existência do incumprimento, de um regime de reembolso do imposto de matrícula com juros são, por conseguinte, desprovidos de qualquer fundamento.

117

Uma vez que a Irlanda não contesta a acusação da Comissão na parte em que se refere ao carácter desproporcionado de um reembolso sem juros, nessa medida, tal acusação deve ser acolhida. Com efeito, um sistema baseado na presunção de que uma parte do imposto de matrícula pago inicialmente constituirá um pagamento em excesso e deverá, portanto, ser reembolsado, sem prever o pagamento de juros sobre esses montantes, não permite atenuar a desvantagem de tesouraria provocada pelo pagamento antecipado do montante integral do imposto. A falta de pagamento dos juros não respeita, portanto, o princípio da proporcionalidade.

118

No que diz respeito, em segundo lugar, ao custo do controlo técnico obrigatório de que deve ser objeto o veículo quando da exportação e o pagamento de uma quantia de 500 euros a título das despesas administrativas relativas ao processo de reembolso, há que salientar que a Comissão não fundamenta de forma específica a sua alegação relativa ao carácter desproporcionado do custo do controlo técnico.

119

Por conseguinte, importa limitar-se ao exame da alegação relativa ao carácter desproporcionado do montante das despesas administrativas, fixado em 500 euros.

120

A este respeito, há que salientar que a obrigação de pagar uma quantia de 500 euros a título de despesas administrativas é suscetível de dissuadir um contribuinte de iniciar o processo de reembolso e é, portanto, contrária à finalidade prosseguida por esse processo.

121

Embora, como a Irlanda alega, não se possa excluir que uma retribuição pelo serviço individualmente prestado pode ser solicitada ao contribuinte, este Estado-Membro não alega que a quantia de 500 euros corresponde aos custos relativos a esse serviço, limitando-se a justificar essa quantia através dos custos globais relativos à instituição do sistema de reembolso.

122

Ora, como refere o advogado-geral no n.º 66 das suas conclusões, quando um Estado-Membro organiza a cobrança do imposto de matrícula de forma, em certos casos, a tornar inevitável o reembolso de uma parte deste, os encargos ligados à organização deste sistema não podem ser financiados procedendo a retenções sobre os montantes devidos aos titulares do direito ao reembolso.

123

A existência de uma retenção de 500 euros a título de despesas administrativas sobre o montante do imposto de matrícula a reembolsar também não respeita, por conseguinte, o princípio da proporcionalidade.

124

Consequentemente, há que declarar que, ao não prever o pagamento de juros por ocasião do reembolso do imposto de matrícula e ao fixar a quantia de 500 euros a título de despesas administrativas sobre o montante do imposto de matrícula a reembolsar, a Irlanda não cumpriu as

obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.o TFUE.

Quanto às despesas

125

Por força do disposto no artigo 138.o, n.o 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da Irlanda e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) decide:

1)

Ao impor a obrigação de pagar antecipadamente o montante integral do imposto de matrícula dos veículos aplicável em caso de matrícula definitiva, seja qual for a duração limitada real da utilização prevista na Irlanda de um veículo aí importado, e quando a duração temporária da locação financeira ou do aluguer foi determinada com precisão e é conhecida antecipadamente, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.o TFUE.

2)

Ao não prever o pagamento de juros por ocasião do reembolso do imposto de matrícula e ao fixar a quantia de 500 euros a título de despesas administrativas sobre o montante do imposto de matrícula a reembolsar, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.o TFUE.

3)

A Irlanda é condenada nas despesas.

Assinaturas

( \*1 ) Língua do processo: inglês.