

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 19 de septiembre de 2017 (\*)

«Incumplimiento de Estado — Libre prestación de servicios — Vehículos automóviles — Alquiler o arrendamiento financiero de un vehículo automóvil por un residente de un Estado miembro a un proveedor establecido en otro Estado miembro — Impuesto de matriculación — Pago de la totalidad de la cuota del impuesto en el momento de la matriculación — Requisitos para la devolución del impuesto — Proporcionalidad»

En el asunto C-552/15,

que tiene por objeto el recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 23 de octubre de 2015,

**Comisión Europea**, representada por los Sres. M. Wasmeier y J. Tomkin, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

**Irlanda**, representada por las Sras. E. Creedon y L. Williams y el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. M. Collins, SC, y por las Sras. S. Kingston y C. Daly, BL, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente, los Sres. L. Bay Larsen, T. von Danwitz y J.L. da Cruz Vilaça, Presidentes de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente), J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de noviembre de 2016;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de marzo de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que

Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE al exigir a las personas residentes en Irlanda el abono de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación de vehículos («Vehicle Registration Tax») en el momento de la matriculación de vehículos automóviles objeto de arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración de la utilización de dichos vehículos, cuando éstos no están destinados a ser utilizados esencialmente en Irlanda con carácter permanente ni se utilizan de hecho de tal manera, y al establecer requisitos para la devolución de dicho impuesto que van más allá de lo estrictamente necesario y proporcionado.

## Marco jurídico

2 El artículo 131, apartado 4, de la Finance Act 1992 (Ley de Presupuestos de 1992), en la redacción que dio a dicha Ley la Finance Act 2014 (Ley de Presupuestos de 2014), que era la norma vigente en la fecha en que venció el plazo fijado en el dictamen motivado complementario, establece lo siguiente:

«Desde el 1 de enero de 1993 queda prohibido tener en posesión o a cargo vehículos no matriculados o vehículos transformados sin haber declarado a la Administración tributaria [«Commissioners»] las indicaciones obligatorias relativas a la transformación de los mismos, salvo en el caso de personas autorizadas, de que el vehículo disfrute de exención al amparo del artículo 135 en su redacción vigente actualmente, de los vehículos a que se refiere el artículo 143, apartado 3, y de los vehículos exentos de la obligación de matriculación en virtud del artículo 135 A.»

3 El artículo 132, apartado 1, de la Ley de Presupuestos de 1992 establece lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el presente capítulo y de las normativas relativas al mismo, se devengará con efectos desde el 1 de enero de 1993 un impuesto especial, denominado impuesto de matriculación de vehículos, al tipo que corresponda de entre los que menciona el apartado 3:

- (a) en el momento de la matriculación del vehículo, y
- (b) en el momento de la declaración a que hace referencia el artículo 131, apartado 3.»

4 En virtud del artículo 132, apartado 2, de la Ley de Presupuestos de 1992, adquirirá la condición de deudor tributario del impuesto de matriculación de vehículos (en lo sucesivo, «impuesto de matriculación») en el momento de la matriculación del vehículo la persona que matricule el mismo.

5 De conformidad con los artículos 132 y 133 de la Ley de Presupuestos de 1992, en el caso de los vehículos estándar la cuota del impuesto de matriculación se calculará a partir de:

- El precio de venta en el mercado libre («open market selling price») del vehículo, que se define en el artículo 133, apartado 3, de la Ley de Presupuestos de 1992 como el precio que «podría alcanzarse razonablemente en una venta sin vínculo de dependencia [...] en el mercado libre minorista de Irlanda». Al calcular el precio de venta en el mercado libre de vehículos de ocasión, la Administración tributaria suele tener en cuenta todo un conjunto de parámetros y consultar las listas de tarifas, así como catálogos de venta y sitios web.
- El nivel de emisiones de dióxido de carbono del vehículo en cuestión, siendo así que los vehículos más contaminantes (más de 225 g/km) quedarán sujetos a un impuesto de matriculación equivalente al 36 % del precio de venta en el mercado libre, con un mínimo de 720 euros, de conformidad con el cuadro que figura en el artículo 132 de la Ley de Presupuestos de

1992.

6 De la obligación de abonar el impuesto de matriculación quedan exentas determinadas categorías de vehículos y personas. De conformidad con el artículo 135, apartado 1, letras a), b), c), y d), de la Ley de Presupuestos de 1992, quedarán exentos los vehículos importados temporalmente por no residentes para su uso profesional o privado, por residentes que presten servicios a empresarios domiciliados en otro Estado miembro y de los que reciban dichos vehículos o por residentes que ejerzan como autónomos exclusiva o principalmente en otro Estado miembro y los vehículos especiales cuyo destino no sea el uso en lugares públicos.

7 Salvo en casos excepcionales, de todos los vehículos importados a Irlanda deberá realizarse en un plazo de treinta días desde la llegada del vehículo a territorio irlandés: una inspección previa a la matriculación, ante el National Car Testing Service (Organismo encargado de la Inspección Técnica de Vehículos, Irlanda); la matriculación propiamente dicha; y el abono del impuesto de matriculación. Dicha obligación recae también sobre los vehículos importados que han sido objeto de arrendamiento financiero o que han sido alquilados en otro Estado miembro.

8 El artículo 135 D de la Ley de Presupuestos de 1992, que se refiere a la devolución del importe del impuesto de matriculación de vehículos en caso de baja por exportación de determinados vehículos, se introdujo mediante la Finance Act 2012 (Ley de Presupuestos de 2012) y es de aplicación desde el 8 de abril de 2013. En cambio, el apartado 2, letra b), del mismo artículo lo introdujo la Ley de Presupuestos de 2014. Tras esta última modificación, el texto del artículo 135 D de la Ley de Presupuestos de 1992 reza como sigue:

«(1) Del impuesto de matriculación de vehículos correspondiente a un vehículo que se vaya a dar de baja, la Administración tributaria podrá devolver una fracción, que se calculará a partir del precio de venta en el mercado libre y de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo, siempre que:

- (a) el vehículo pertenezca a la categoría M1;
- (b) se hubiera matriculado al amparo del artículo 131 y se hubiera abonado efectivamente dicho impuesto;
- (c) inmediatamente antes de su baja, el vehículo siga matriculado al amparo del artículo 131;
- (d) en los treinta días previos a la baja:
  - (i) el vehículo y todos los documentos a que se refieren las letras (b) o (c) y,
  - (ii) en su caso, la tarjeta de la inspección técnica [...] del vehículo

hayan sido inspeccionados por una persona competente que certifique la conformidad de todos los datos relevantes;

(e) en el momento de la inspección de los datos a que se refiere la letra (d), el precio de venta en el mercado libre del vehículo, es decir, el precio contemplado en el apartado (2), no esté por debajo de los 2 000 euros; y

(f) se cumpla lo previsto en el apartado (3).

(2) La fracción objeto de devolución del impuesto de matriculación de vehículos:

(a) se calculará en función del precio de venta en el mercado libre, fijado por la Administración tributaria, que tenga el vehículo en el momento de la inspección que prevé el apartado (1), letra (d); e

(b) incluirá un importe que se calculará mediante una o más fórmulas u otros medios de cálculo fijados por el Ministro mediante disposiciones reglamentarias adoptadas por éste en virtud de lo dispuesto en el artículo 141.

(3) Las solicitudes de devolución de una fracción del impuesto de matriculación de vehículos que se soliciten al amparo del presente artículo deberán adaptarse a las modalidades y el formato aprobados por la Administración tributaria e irán acompañadas de:

(a) documentos que acrediten adecuadamente ante la Administración tributaria la baja del vehículo en un plazo de 30 días contados a partir de la inspección prevista en el presente artículo, y

(b) justificante de que con posterioridad el vehículo ha sido matriculado en otro Estado miembro o exportado con carácter definitivo fuera de la Unión Europea.

(4) De la fracción del impuesto de matriculación de vehículos que se calcule para su devolución al amparo del presente artículo se detraerán:

(a) el importe neto de cualquier reducción o devolución de la cuota del impuesto que se hubiera concedido anteriormente al vehículo en virtud del presente capítulo, y

(b) un importe de 500 euros en concepto de gastos administrativos.

(5) La devolución en virtud del presente artículo de la fracción del impuesto de matriculación de vehículos se realizará a nombre de la persona que en el momento de la inspección prevista en el apartado (1), letra (d), figure en los registros que se mantengan con arreglo al artículo 60 de la Ley de Presupuestos de 1993.»

9 El porcentaje del precio de venta en el mercado libre que sirve de base para el cálculo de la devolución del impuesto a que se refiere el artículo 135 D, apartado 2, de la Ley de Presupuestos de 1992 depende del nivel de emisiones de dióxido de carbono del vehículo, del mismo modo que este parámetro determina el importe del impuesto de matriculación que se aplica inicialmente.

10 De conformidad con las Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (Reglamento de 2015 sobre Matriculación y Tributación de Vehículos; en lo sucesivo, «Reglamento Ejecutivo de 2015»), cuya fecha de adopción es el 17 de diciembre de 2015 y de entrada en vigor el 1 de enero de 2016, el importe de la devolución a que se refiere el artículo 135 D, apartado 2, letra b), de la Ley de Presupuestos de 1992 es el resultado de multiplicar la cuota del impuesto de matriculación de vehículos calculada de conformidad con el artículo 135 D, apartado 2, letra a), de la misma Ley por un tipo de referencia equivalente al tipo de oferta interbancaria en euros (euríbor) a doce meses.

11 En virtud del artículo 49 de la Finance Act 2015 (Ley de Presupuestos de 2015), el importe previsto en concepto de gastos administrativos por el artículo 135 D, apartado 4, letra b), de la Ley de Presupuestos de 1992 se rebajó hasta 100 euros con efectos a 1 de enero de 2016.

Procedimiento administrativo previo y procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia

12 Tras mantener correspondencia desde enero de 2003 y tras celebrar una reunión con las

autoridades irlandesas en relación con la cuestión de si el sistema irlandés de tributación por matriculación cumplía con los principios expuestos en las sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), y de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca (C-464/02, EU:C:2005:546), el 27 de enero de 2011, la Comisión remitió a Irlanda un escrito de requerimiento. En él, la Comisión indicaba que Irlanda incumplía las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 TFUE a 62 TFUE al exigir a las personas residentes en Irlanda el abono de un impuesto de matriculación en el momento de matricular vehículos automóviles objeto de arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración de la utilización de dichos vehículos y sin que los residentes en cuestión tengan derecho a la exención o la devolución, cuando los vehículos no están destinados a ser utilizados esencialmente en Irlanda con carácter permanente ni se utilizan de hecho de tal manera.

13 En su contestación, de fecha 26 de mayo de 2011, al escrito de requerimiento, Irlanda rebatía la supuesta incompatibilidad de su normativa con el Derecho de la Unión. Aun admitiendo que pudiera considerarse que la aplicación del impuesto de matriculación a los vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados es un obstáculo a la libre prestación de servicios, las autoridades irlandesas aducían que esa normativa estaba justificada por motivos relacionados con la elección por Irlanda de la residencia como criterio para el ejercicio de su potestad tributaria y por motivos relacionados con la protección del medio ambiente, la defensa de la competencia y la coherencia y eficacia del régimen de tributación por matriculación. Irlanda destacaba que el cambio del sistema de tributación por matriculación daría una ventaja competitiva a las empresas de arrendamiento financiero de vehículos automóviles domiciliadas en Irlanda del Norte, territorio en que la cuota del impuesto de matriculación era más baja, moviendo así a las personas residentes en Irlanda a utilizar vehículos procedentes del extranjero, lo cual supondría un perjuicio para el comercio nacional de vehículos y acarrearía pérdidas tributarias elevadas.

14 Dado que las alegaciones de Irlanda no convencían a la Comisión, ésta emitió el 27 de octubre de 2011 un dictamen motivado que reproducía el análisis expuesto en su escrito de requerimiento.

15 Mediante escrito de 10 de enero de 2012, las autoridades irlandesas informaron a la Comisión de que iban a instaurar un sistema de devolución que permitiría a los solicitantes que hubieran pagado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación la obtención de la devolución de una fracción del mismo. Mediante escrito de 10 de abril de 2012, dichas autoridades notificaron a la Comisión el texto de la Ley de Presupuestos de 2012, que instauraba el sistema mencionado, precisando que debía aún adoptarse su reglamento de desarrollo. El sistema irlandés de devolución entró en vigor el 8 de abril de 2013.

16 Mediante escrito remitido a las autoridades irlandesas el 26 de septiembre de 2013, la Comisión alegó que el sistema irlandés de tributación por matriculación no tenía en cuenta adecuadamente el auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558). A su juicio, el pago de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación sin tener en cuenta la duración del contrato de arrendamiento financiero cuando dicha duración podía acreditarse resultaba desproporcionado aun cuando se previera un sistema de devolución de una fracción de la cuota. Por tanto, la Comisión instaba a las autoridades irlandesas a facilitarle información sobre las medidas que contemplaba adoptar para dar cumplimiento a dicho auto.

17 Tras mantener correspondencia y celebrar una reunión con las autoridades irlandesas, la Comisión emitió el 11 de julio de 2014 un escrito de requerimiento complementario en el que reiteraba su postura en relación con la doctrina derivada del auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558). A juicio de la Comisión, Irlanda

incumplía las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 56 TFUE a 62 TFUE al exigir a las personas residentes en Irlanda, en el momento de matricular vehículos automóviles objeto de arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro, el abono de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación correspondiente a la matriculación permanente, en lugar de un importe proporcional a la duración de la utilización de dichos vehículos en Irlanda, cuando ese período estaba predeterminado y era de carácter limitado. Además, la Comisión afirmaba que las condiciones de la devolución de la cuota abonada del impuesto, esto es, el pago de 500 euros en concepto de gastos administrativos, la obligación de someterse a una inspección técnica y la posibilidad de perder los intereses podían, en conjunto, disuadir de la prestación transfronteriza de servicios.

18 En su contestación, de fecha 11 de noviembre de 2014, al escrito de requerimiento complementario, Irlanda indicaba que el sistema de tributación por matriculación era justo y proporcionado y cumplía lo previsto en el artículo 56 TFUE. Este Estado miembro destacaba en particular que la normativa irlandesa era muy distinta de la normativa neerlandesa que había sido objeto del auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), que la devolución del impuesto era obligatoria cuando concurrían los requisitos legales y que estaba tramitando la adopción de medidas que establecieran el pago de intereses por los importes devueltos.

19 El 26 de febrero de 2015, la Comisión adoptó un dictamen motivado complementario en el que reiteraba la postura que había expresado en su escrito de requerimiento complementario, es decir, que el pago del importe total de la cuota del impuesto de matriculación, aun combinado con un mecanismo de devolución, resultaba desproporcionado cuando se sabía por anticipado la duración de la utilización del vehículo. La Comisión estimaba además que los 500 euros previstos en concepto de gastos administrativos resultaban desproporcionados y que, junto con la posibilidad de perder los intereses y la obligación de pasar la inspección técnica, neutralizaban una parte significativa de la devolución. Por tanto, la Comisión instó a Irlanda a dar cumplimiento al dictamen motivado complementario en el plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo, que fue el 27 de febrero de 2015.

20 Mediante escrito de 27 de abril de 2015, Irlanda mantuvo su punto de vista de que la normativa era conforme con el Derecho de la Unión. Precisaba que el artículo 135 D, apartado 2, letra b), de la Ley de Presupuestos de 1992, introducido por la Ley de Presupuestos de 2014, establecía ya el pago de intereses, y que las disposiciones de aplicación del mismo entrarían en vigor el 1 de enero de 2016. El Estado miembro informaba asimismo a la Comisión de que tenía la intención de rebajar el importe de los gastos administrativos de 500 a 100 euros.

21 Al estimar que, al vencimiento del plazo fijado en el dictamen motivado complementario, la normativa vigente en Irlanda seguía sin ser conforme con el Derecho de la Unión, la Comisión interpuso el presente recurso.

22 Irlanda solicitó, con arreglo al artículo 16, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que el Tribunal de Justicia actuara en Gran Sala.

Sobre el recurso

Sobre la regularidad del procedimiento de incumplimiento

Alegaciones de las partes

23 Sin invocar formalmente la inadmisibilidad del recurso, Irlanda alega que, mediante su comportamiento en el procedimiento administrativo previo y en el momento de la interposición del

propio recurso, la Comisión pasó por alto el principio de cooperación leal que se recoge en el artículo 4 TUE, apartado 3, y el principio general de buena administración que se recoge en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, y vulneró su derecho de defensa.

24 A juicio de este Estado miembro, para empezar, tras haber admitido que los sistemas de devolución pueden ser compatibles con el artículo 56 TFUE, la Comisión cambió de postura durante 2013, basándose en el auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), rechazando desde ese momento el principio mismo de los sistemas de devolución en el contexto de la aplicación transfronteriza de los impuestos nacionales de matriculación. Pues bien, en opinión de Irlanda, la Comisión cambió de postura sobre lo que deduce que exige el artículo 56 TFUE sin que se hubiera producido modificación relevante alguna en la jurisprudencia y pese a que dicho Estado miembro había modificado varias veces su normativa para dar cumplimiento a lo exigido inicialmente por la Comisión.

25 Por otra parte, Irlanda afirma que la demanda se entabló prematuramente y no tomó en consideración parte de las modificaciones introducidas en la normativa irlandesa, especialmente el pago de intereses que establece la Ley de Presupuestos de 2014. En ese sentido, Irlanda observa que, incluso antes de que el 23 de octubre de 2015 se presentara la demanda, se había informado a la Comisión de que el 1 de enero de 2016 entrarían en vigor tanto el Reglamento Ejecutivo de 2015, que determinaba las modalidades del cálculo de los intereses en las devoluciones, como la Ley de Presupuestos de 2015, que rebajaba a 100 euros el importe de gastos administrativos.

26 Por último, Irlanda entiende que la postura que la Comisión expone en la demanda es ambigua, sobre todo en relación con la cuestión de si sus pretensiones se basan en un motivo único o en dos motivos diferenciados, uno basado en la falta de un mecanismo de pago proporcionado del impuesto de matriculación y otro, en que los requisitos establecidos para la devolución del impuesto van más allá de lo estrictamente necesario y proporcionado. Irlanda afirma que, por consiguiente, le resulta muy difícil ejercitar su derecho de defensa.

27 La Comisión replica que no actuó con incoherencia ni modificó su postura cuando, a la luz de las medidas que Irlanda acababa de adoptar, volvió a evaluar la conformidad del sistema irlandés de tributación por matriculación con el Derecho de la Unión. Más en general, alega que, al vencimiento del plazo fijado en el dictamen motivado complementario, Irlanda no había adoptado las medidas necesarias para lograr la conformidad de su normativa con el Derecho de la Unión, estimando que el artículo 135 D, apartado 2, letra b), de la Ley de Presupuestos de 1992, introducido por la Ley de Presupuestos de 2014, se limitaba a prever la posibilidad de que se aprobaran posteriormente normas sobre el pago de intereses y no podía considerarse que instaurase un sistema completo o aplicable directamente para realizar dicho pago. Esta institución añade que, si bien dichas normas acabaron por promulgarse mediante el Reglamento Ejecutivo de 2015, éste se adoptó el 17 de diciembre de 2015, esto es, bastante después del vencimiento del plazo fijado en el dictamen motivado complementario.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

28 Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la finalidad del procedimiento administrativo previo es dar al Estado miembro interesado la ocasión, por una parte, de cumplir sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión y, por otra, de formular adecuadamente las alegaciones que, en su defensa, estime pertinentes frente a las imputaciones de la Comisión (sentencias de 10 de mayo de 2001, Comisión/Países Bajos, C-152/98, EU:C:2001:255, apartado 23; de 5 de noviembre de 2002, Comisión/Alemania, C-476/98, EU:C:2002:631, apartado 46; de 8 de abril de 2008, Comisión/Italia, C-337/05, EU:C:2008:203, apartado 19, y de 7 de abril de

2011, Comisión/Portugal, C?20/09, EU:C:2011:214, apartado 18).

29 La regularidad del procedimiento mencionado constituye una garantía esencial pretendida por el Tratado FUE, no sólo para la protección de los derechos del Estado miembro de que se trate sino también para garantizar que el posible procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido. De este objetivo resulta que el escrito de requerimiento tiene como finalidad, por un lado, delimitar el objeto del litigio e indicar al Estado miembro al que se pide que presente sus observaciones los elementos necesarios para preparar su defensa y, por otro lado, darle la posibilidad de poner fin al incumplimiento antes de que se interponga un recurso ante el Tribunal de Justicia (sentencia de 10 de abril de 2008, Comisión/Italia, C?442/06, EU:C:2008:216, apartado 22).

30 En el caso de autos, resulta oportuno señalar, en relación con la alegación de que, durante el procedimiento administrativo previo, la Comisión cambió de postura sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de un sistema de tributación con devolución posterior, que esta institución recriminó inicialmente a Irlanda, tanto en el escrito de requerimiento como en el dictamen motivado, que obligara a todas las personas residentes en Irlanda a pagar el impuesto de matriculación en el momento de la matriculación de vehículos automóviles objeto de arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración de la utilización de los mismos y sin que los residentes en cuestión tuvieran derecho a la exención o la devolución, cuando los vehículos automóviles no estaban destinados a ser utilizados esencialmente en Irlanda con carácter permanente ni se utilizaban de hecho de tal manera.

31 Esas imputaciones se referían a la normativa irlandesa vigente en las fechas de envío del escrito de requerimiento y de emisión del dictamen motivado, puesto que no establecía ningún mecanismo de devolución del impuesto de matriculación. No obstante, ni de tales imputaciones ni del contenido del escrito de requerimiento y del dictamen motivado puede deducirse que la Comisión hubiera realizado una apreciación jurídica sobre la compatibilidad con el artículo 56 TFUE de un sistema de cobro del impuesto con devolución posterior.

32 Después de la entrada en vigor el 8 de abril de 2013 del sistema de devolución del impuesto de matriculación, la Comisión emitió, el 11 de julio de 2014, el escrito de requerimiento complementario, en el que fijaba al Estado miembro otro plazo para que presentase observaciones, antes de remitirle, el 26 de febrero de 2015, el dictamen motivado complementario, el cual se basaba en las mismas imputaciones que figuraban en el escrito de requerimiento complementario. En el dictamen motivado complementario la Comisión consideraba que el cobro del importe total de la cuota del impuesto, aun combinado con un mecanismo de devolución, resultaba desproporcionado en los supuestos en que se conocía por anticipado la duración de la utilización del vehículo. Esta institución añadía que los 500 euros previstos en concepto de gastos administrativos resultaban asimismo desproporcionados y que, considerados conjuntamente con la posibilidad de perder los intereses y la obligación de pasar la inspección técnica, neutralizaban una parte significativa de la devolución.

33 Dado que la Comisión envió a Irlanda un escrito de requerimiento complementario, en el que le fijaba otro plazo para que presentase observaciones, antes de remitirle el dictamen motivado complementario, que se basaba en las mismas imputaciones que figuraban en dicho escrito, la institución no vulneró el derecho de defensa del Estado miembro, que, así pues, estuvo en condiciones de preparar su defensa.

34 Por lo que se refiere a la violación que se aduce de los principios de cooperación leal y buena administración al elegir la fecha de interposición del recurso, procede recordar, por una parte, que corresponde a la Comisión apreciar la oportunidad de actuar contra un Estado miembro, especificar las disposiciones que éste haya podido infringir y elegir el momento en que

inicia contra él el procedimiento por incumplimiento, sin que puedan afectar a la admisibilidad del recurso las consideraciones que determinen dicha decisión (sentencias de 1 de junio de 1994, Comisión/Alemania, C?317/92, EU:C:1994:212, apartado 4; de 18 de junio de 1998, Comisión/Italia, C?35/96, EU:C:1998:303, apartado 27; de 1 de febrero de 2001, Comisión/Francia, C?333/99, EU:C:2001:73, apartado 24, y de 8 de diciembre de 2005, Comisión/Luxemburgo, C?33/04, EU:C:2005:750, apartado 66). En efecto, la Comisión dispone de la facultad de apreciar en qué fecha puede ser oportuno interponer un recurso y, en principio, no corresponde al Tribunal de Justicia controlar dicha apreciación (sentencias de 10 de mayo de 1995, Comisión/Alemania, C?422/92, EU:C:1995:125, apartado 18, y de 4 de marzo de 2010, Comisión/Italia, C?297/08, EU:C:2010:115, apartado 87).

35 Por otra parte, según jurisprudencia reiterada, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al finalizar el plazo fijado en el dictamen motivado, de manera que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tomados en consideración por el Tribunal de Justicia (sentencias de 19 de junio de 2003, Comisión/Francia, C?161/02, EU:C:2003:367, apartado 9; de 20 de mayo de 2010, Comisión/España, C?158/09, no publicada, EU:C:2010:292, apartado 7, y de 28 de octubre de 2010, Comisión/Lituania, C?350/08, EU:C:2010:642, apartado 30).

36 Por consiguiente, desde el momento en que, al vencer el plazo fijado en el dictamen motivado, la Comisión estime que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, las normas establecidas en el artículo 258 TFUE serán aplicables sin que, en principio, la Comisión deba observar un plazo determinado (véanse, en ese sentido, las sentencias de 28 de octubre de 2010, Comisión/Lituania, C?350/08, EU:C:2010:642, apartados 33 y 34 y jurisprudencia citada, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania, C?591/13, EU:C:2015:230, apartado 14).

37 Por tanto, debe desestimarse la alegación de Irlanda sobre una interposición supuestamente prematura del presente recurso.

38 Por último, por lo que se refiere a la supuesta ambigüedad del objeto del presente recurso, procede recordar que, de conformidad con el artículo 120, letra c), del Reglamento de Procedimiento y de la jurisprudencia dictada al respecto, el escrito de interposición de un recurso debe contener la cuestión objeto del litigio, los motivos y alegaciones invocados y una exposición concisa de dichos motivos. Esa indicación debe ser lo suficientemente clara y precisa como para permitir a la parte demandada preparar su defensa y al Tribunal de Justicia ejercer su control. De ello se desprende que los elementos esenciales de hecho y de Derecho en los que se basa un recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto del escrito de interposición del recurso y que las pretensiones de éste deben ser formuladas de manera inequívoca para que el Tribunal de Justicia no resuelva *ultra petita* o bien omita pronunciarse sobre una imputación (sentencias de 11 de julio de 2013, Comisión/República Checa, C?545/10, EU:C:2013:509, apartado 108 y jurisprudencia citada; de 23 de febrero de 2016, Comisión/Hungría, C?179/14, EU:C:2016:108, apartado 141, y de 22 de septiembre de 2016, Comisión/República Checa, C?525/14, EU:C:2016:714, apartado 16).

39 En el caso de autos, resulta oportuno observar que el recurso de la Comisión tiene por objeto el sistema irlandés del impuesto de matriculación aplicado a los vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro tal como estaba vigente en la fecha en que venció el plazo fijado en el dictamen motivado complementario.

40 Resulta oportuno asimismo señalar que, en el *petitum* del escrito de interposición del recurso, la Comisión indicaba con claridad que recriminaba a Irlanda, por un lado, que obligara a las personas residentes en ese Estado miembro a abonar la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación en el momento de la matriculación de vehículos automóviles objeto de

arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro, sin tener en cuenta la duración de la utilización de los mismos, cuando éstos no están destinados a ser utilizados esencialmente en Irlanda con carácter permanente ni se utilizan de hecho de tal modo, y, por otro lado, la fijación de modalidades de devolución del impuesto que van más allá de lo estrictamente necesario y proporcionado. Pues bien, tales imputaciones se corresponden con las que figuraban en el escrito de requerimiento complementario y en el dictamen motivado complementario. Si bien es cierto que en los fundamentos del escrito de interposición del recurso la Comisión se refería varias veces al sistema del impuesto de matriculación en su conjunto, no lo es menos que procedió a un análisis separado tanto de la obligación de pago de la totalidad de la cuota de dicho impuesto como de las modalidades de su devolución, precisando en particular en el punto 29 de la demanda que esas medidas, tomadas por separado y, en particular, conjuntamente, constituían una restricción a la libre prestación de servicios.

41 Por tanto, no puede acogerse la alegación de Irlanda sobre una supuesta ambigüedad del objeto del presente recurso.

42 De lo anterior se deriva que Irlanda no puede sostener que el presente recurso fuera interpuesto vulnerando los principios de cooperación leal y buena administración y el principio de la observancia del derecho de defensa.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

43 La Comisión alega que el sistema irlandés del impuesto de matriculación vigente al vencer el plazo fijado en el dictamen motivado complementario puede dificultar la prestación y obtención de los servicios de arrendamiento financiero y de alquiler de modo desproporcionado, incumpliendo así el artículo 56 TFUE.

44 En primer lugar, a juicio de esta institución, la obligación de pagar por adelantado la totalidad del impuesto de matriculación aplicable a los supuestos de matriculación definitiva, con independencia de la duración efectiva del uso que se tuviera la intención de hacer en Irlanda y cuando la duración del arrendamiento financiero o del alquiler está determinada con precisión y se conoce por anticipado, es una carga desproporcionada de financiación y tesorería, porque el importe que debe pagarse por adelantado puede suponer casi el doble del importe del impuesto finalmente devengado. La posibilidad de obtener la devolución de la parte del impuesto pagada en exceso tras la baja del vehículo en Irlanda no desvirtúa lo anterior y tampoco permite distinguir adecuadamente entre importaciones definitivas y arrendamientos financieros o alquileres de corta duración.

45 La Comisión entiende, además, que sólo puede solicitarse esa devolución tras un procedimiento que obliga a una inspección técnica del vehículo, lo cual supone costes adicionales, puesto que, con las normas vigentes al vencer el plazo establecido en el dictamen motivado complementario, quien matriculaba el vehículo tenía que pagar 500 euros en concepto de gastos administrativos por dicho procedimiento.

46 Por último, esta institución afirma que, además de la carga de financiación y tesorería que acarrea la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación y el coste de la inspección técnica y del procedimiento de devolución, al vencer aquel plazo no estaba establecido que las personas que hubieran alquilado o tomado en arrendamiento financiero un vehículo percibieran intereses por las cantidades que hubieran estado en poder de las autoridades nacionales mientras duraba el contrato.

47 La Comisión considera que el efecto de esas medidas, tomadas por separado y, en particular, conjuntamente, es que el arrendamiento financiero o el alquiler de los vehículos procedentes de otros Estados miembros sea más difícil que el de los contratados con empresas domiciliadas en Irlanda.

48 Por lo que se refiere concretamente a la obligación de pagar por anticipado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, la Comisión señala que es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que, para ser proporcionadas, las cuotas de ese tipo de impuestos deberán calcularse teniendo en cuenta adecuadamente la duración del contrato de alquiler del vehículo o de la utilización del vehículo en la red vial en cuestión (autos de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, apartados 31 a 33; de 22 de mayo de 2008, Ilhan, C-42/08, no publicado, EU:C:2008:305, apartados 20 y 24, y de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558, apartados 20, 21, 26 y 30). Pues bien, entiende que, mediante el régimen irlandés de devolución del impuesto de matriculación, se pretende esencialmente incluir la importación de vehículos a corto plazo en un sistema más general de devolución por exportación, en lugar de garantizar específicamente que la importación de vehículos para períodos de tiempo predeterminados tribute de modo proporcionado a la duración de la importación.

49 A pesar de que la cuota del impuesto de matriculación se calcula a partir del precio de venta en el mercado libre y depende entre otros del estado y kilometraje del vehículo, para la Comisión sí es posible establecer un impuesto proporcional, sin desatender los objetivos que persiguen las autoridades irlandesas, sobre la base de una estimación del valor en el mercado libre calculada en función de la media del kilometraje y de la amortización del vehículo. El importe del impuesto de matriculación se fijaría definitivamente con posterioridad, en el momento de la exportación, y daría lugar a una devolución o un pago adicional, según si el precio de venta en el mercado libre en el momento de la exportación resultara superior o inferior al usado en el momento del cobro inicial del impuesto. De ser mayor el valor en el mercado libre, en principio, en caso de alquiler de corta duración, podría aplicarse un impuesto adicional a dos deudores distintos, esto es, el arrendador y el arrendatario, y, de ser necesario, podría además embargarse el vehículo. Según esta institución, un sistema de ese tipo, aun basándose en estimaciones que requieren adaptaciones posteriores, no es menos justo o equitativo que un sistema que no incluye deducción alguna, como sucede en el caso de autos.

50 La Comisión afirma, por otra parte, que las alegaciones de Irlanda sobre las dificultades prácticas carecen de coherencia. Si la preocupación de Irlanda se refiere al riesgo de que el arrendatario permanezca más tiempo en territorio irlandés, no sería necesario recurrir a la ejecución extraterritorial, puesto que un vehículo que permanezca en Irlanda después del fin del arrendamiento estaría aún en el territorio de ese mismo Estado miembro. Nada impediría a Irlanda exigir, en el momento de la matriculación del vehículo, una prueba de la duración limitada del contrato, por ejemplo, solicitando una copia del mismo, y realizar posteriormente inspecciones sobre la matriculación y el cumplimiento de otras obligaciones tributarias y administrativas aplicables, como la obligación de llevar al día los pagos anuales de impuestos y del seguro de vehículos automóviles.

51 Por lo que atañe a los gastos administrativos, la Comisión estima que resulta desproporcionado exigir a los ciudadanos de la Unión que alquilan o toman en arrendamiento financiero vehículos por períodos cortos que subvencionen los costes de inversión necesarios para instaurar un mecanismo de devolución por exportación, en especial para financiar el coste de las inspecciones técnicas a las que se supedita dicha devolución. Tener en cuenta la duración de la utilización permitiría evitar que los vehículos se sometieran a procedimientos onerosos de

inspección técnica y a los considerables gastos que suponen dichos procedimientos.

52 Irlanda alega que el sistema del impuesto de matriculación satisface plenamente lo previsto en el artículo 56 TFUE, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, porque la parte del impuesto pagada en exceso se devuelve en el momento de la exportación y porque, desde el 1 de enero de 2016, la devolución se ve completada con el pago de intereses y únicamente entraña el pago de una módica cantidad de 100 euros por gastos administrativos, que no cubren siquiera los costes administrativos con que carga Irlanda por la instauración del sistema de devolución por exportación. Por tanto, para Irlanda, el sistema del impuesto de matriculación resulta a la vez justificado y proporcionado.

53 Sobre ese particular, este Estado miembro expone, en primer lugar, que el artículo 56 TFUE, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, no prohíbe instaurar regímenes de devolución por exportación que no discriminen las entregas transfronterizas y en los que cualquier restricción de la circulación transfronteriza esté justificada y sea proporcionada a la luz de la naturaleza del régimen tributario correspondiente. A juicio de Irlanda, el citado artículo no exige forzosamente un régimen de exención prorrateada por anticipado.

54 Según Irlanda, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha dictado en el contexto de sistemas nacionales que excluían cualquier devolución por exportación (sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C?451/99, EU:C:2002:195, y de 23 de febrero de 2006, Comisión/Finlandia, C?232/03, no publicada, EU:C:2006:128; autos de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C?242/05, EU:C:2006:430, y de 22 de mayo de 2008, Ilhan, C?42/08, no publicado, EU:C:2008:305; sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros, C?578/10 a C?580/10, EU:C:2012:246) o de sistemas nacionales que, aunque preveían una devolución, calculaban su importe a partir de la duración de la utilización del vehículo en el territorio del Estado miembro y excluían el pago de intereses (auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung, C?91/10, no publicado, EU:C:2010:558).

55 Irlanda afirma, por una parte, que el Tribunal de Justicia nunca ha declarado que los regímenes de devolución por exportación fueran en sí mismos y por principio incompatibles con el artículo 56 TFUE, sino que, al contrario, ha reconocido, en el auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C?242/05, EU:C:2006:430), y en la sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros (C?578/10 a C?580/10, EU:C:2012:246), que, en el caso de la tributación de vehículos alquilados u objeto de arrendamiento financiero, los regímenes de devolución que estén estructurados adecuadamente pueden cumplir con el principio de proporcionalidad.

56 Según ese Estado miembro, por otra parte, y a diferencia de los asuntos que dieron lugar a las resoluciones mencionadas en el apartado 54 anterior, la base imponible del impuesto de matriculación no se calcula en función del tiempo pasado por el vehículo en cuestión en Irlanda, sino de su estado y kilometraje. Entiende que, así pues, en el momento de la importación, es imposible establecer el importe exacto de la devolución por exportación y proceder al cálculo *ex ante* de la cuantía del impuesto que se acabará devengando efectivamente en cada caso.

57 En segundo lugar, Irlanda alega que modificar el sistema del impuesto de matriculación en el sentido preconizado por la Comisión implicaría una modificación sustancial de las modalidades de percepción del impuesto y llevaría concretamente a sustituir en la base de su cálculo el precio de venta del vehículo en el mercado libre por la duración de la utilización del vehículo en la red vial irlandesa o por su permanencia en territorio irlandés.

58 Pues bien, según Irlanda, para empezar, pese a que la tributación de los vehículos no está armonizada y los Estados miembros mantienen su libertad de acción al respecto, la Comisión intenta mediante el presente procedimiento proceder a la armonización de las bases imponibles

de los impuestos de matriculación de los Estados miembros. Por otro lado, aduce que el objetivo y el efecto de la base elegida por Irlanda es que la tributación de los vehículos responda a la utilización efectiva de los mismos, por lo que es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La introducción de un método de cálculo *ex ante* que se basara en la utilización prevista y no en la efectiva carecería de coherencia. Añade que con la devolución con intereses, en el momento de la exportación, de la parte del impuesto de matriculación pagada en exceso se busca garantizar que el contribuyente pague exactamente el importe correcto del impuesto y no salga perjudicado económicamente por haber abonado por adelantado el importe total de la cuota. Afirma, por último, que el artículo 56 TFUE no obliga a los Estados miembros, so pretexto de que la duración del arrendamiento financiero sea la misma, a hacer tributar por el mismo importe a quienes utilicen su vehículo con intensidad y a quienes lo utilicen muy poco, y que el hecho de que sea posible en teoría sustituir el parámetro de la utilización efectiva y el estado del vehículo en el momento de la exportación por una exención aplicada por anticipado y basada en la duración de la utilización carece al respecto de relevancia, al igual que carece de ella la existencia o inexistencia en otros Estados miembros de regímenes tributarios basados en la duración de la utilización.

59 En tercer lugar, este Estado miembro afirma que modificar el sistema del impuesto de matriculación en el sentido preconizado por la Comisión impediría que en Irlanda se logran los objetivos de dicho impuesto, que son: en primer término, la compensación de los efectos externos de la utilización de vehículos (como los costes que generan para la sociedad las infraestructuras viales, la vigilancia del tráfico, los servicios de emergencias y los servicios de matriculación) y de los efectos en el medio ambiente (contaminación acústica y del aire); por otra parte, que el impuesto sea proporcional al valor de mercado del vehículo, y, por último, fomentar la compra de vehículos respetuosos con el medio ambiente.

60 En cuarto lugar, Irlanda alega que la instauración del sistema propuesto por la Comisión, que incluiría una estimación inicial y, después, un pago compensatorio al exportar el vehículo, conllevaría el riesgo de perder ingresos fiscales y, además, entrañaría grandes dificultades prácticas puesto que, al someter a los vehículos a las mismas inspecciones técnicas, se generaría una carga administrativa adicional y recaerían costes sobre el arrendamiento financiero transfronterizo de vehículos.

61 En quinto lugar, Irlanda recuerda que no existe obligación alguna de matricular los vehículos en territorio irlandés hasta pasados treinta días, efecto de lo cual es la no aplicación del impuesto de matriculación a los alquileres de duración especialmente corta. Añade que, en cualquier caso, este impuesto es relativamente bajo, puesto que el importe inicial es 2,5 veces (y no 11 como asegura la Comisión) mayor que la cuota que se acaba devengando. Además, entiende que, para apreciar la incidencia del impuesto, no es oportuno referirse a la clase más contaminante de vehículos porque, por un lado, éstos no son habituales y, por otro, los tipos del impuesto se estructuran de tal modo que el impuesto más alto se aplique al tipo de vehículos cuyo impacto sobre el medio ambiente sea más importante.

62 En sexto lugar, Irlanda destaca que la fijación en 500 euros del importe de los gastos administrativos se debía a la necesidad de cubrir parte de los elevados costes iniciales provocados por la instauración del régimen de devolución por exportación y añade que dicho importe se ha rebajado a 100 euros. Pues bien, según este Estado miembro, el Tribunal de Justicia ha declarado, conforme a la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), que pueden exigirse costes administrativos razonables por la prestación de servicios, siempre que no resulten excesivos para el consumidor y no constituyan un obstáculo injustificado para acceder a los servicios, sin haber declarado él mismo, no obstante, que los gastos que debe soportar el contribuyente no deben superar los costes de las actuaciones

correspondientes al peritaje.

#### Apreciación del Tribunal de Justicia

– Acerca de la parte relevante del marco jurídico irlandés

63 Tal como se ha recordado en el apartado 35 anterior, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro en cuestión tal como ésta se presentaba al finalizar el plazo fijado en el dictamen motivado y que no pueden tomarse en consideración los cambios ocurridos posteriormente.

64 Por consiguiente, puesto que, por un lado, la Comisión instó a Irlanda a dar cumplimiento al dictamen motivado complementario en el plazo de dos meses a partir de la recepción del mismo y, por otro lado, dicho dictamen le fue notificado el 27 de febrero de 2015, en el caso de autos la existencia del incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba con fecha 27 de abril de 2015.

65 A este respecto, en primer lugar, es pacífico entre las partes que, en virtud de la normativa irlandesa vigente en ese momento, las personas residentes en Irlanda que desearan utilizar en ese Estado miembro un vehículo puesto a su disposición en el marco de un contrato de alquiler o de arrendamiento financiero por empresas domiciliadas en un Estado miembro distinto tenían que abonar, en el momento de matricularlo en Irlanda, la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, aun cuando la duración de la utilización de dicho vehículo estuviera determinada y se conociera por anticipado en virtud del contrato.

66 Por otra parte, los documentos obrantes en autos indican que el artículo 135 D, apartado 2, letra b), de la Ley de Presupuestos de 1992 disponía que la fracción objeto de devolución del impuesto de matriculación de vehículos se calcularía mediante una o más fórmulas u otros medios de cálculo fijados por el Ministro del ramo mediante disposiciones reglamentarias adoptadas por éste en virtud de lo dispuesto en el artículo 141 de la misma Ley. Por tanto, del artículo 135 D, apartado 2, letra b), se desprende que, aun cuando cabía considerar que se estaba fijando en esencia el principio del pago de intereses en caso de devolución de una fracción del impuesto de matriculación, esa norma no podía producir por sí sola efectos jurídicos que permitieran la devolución con intereses de la parte del impuesto de matriculación pagada en exceso, y que la instauración efectiva del mecanismo de pago de intereses requería que las autoridades irlandesas adoptaran medidas de desarrollo.

67 Pues bien, las medidas de desarrollo que se recogen en el Reglamento Ejecutivo de 2015 no se adoptaron hasta el 17 de diciembre de 2015 y no entraron en vigor hasta el 1 de enero de 2016, esto es, después de que venciera el plazo fijado en el dictamen motivado complementario.

68 Por tanto, para apreciar si se dio el incumplimiento que se alega, ha de tenerse en cuenta el sistema de devolución del impuesto de matriculación tal como era cuando aún carecía de cualquier mecanismo de pago de intereses.

69 Por último, habida cuenta de la jurisprudencia que se ha recordado en el apartado 35 anterior, carece de pertinencia que el importe de los gastos administrativos, que al vencer el plazo fijado en el dictamen motivado complementario alcanzaba los 500 euros, se cifrara con efectos desde 1 de enero de 2016 en 100 euros. Por consiguiente, para apreciar si existió el incumplimiento que se alega, se ha de tener en cuenta el sistema de devolución del impuesto de matriculación tal como era cuando incluía el pago de 500 euros en concepto de gastos administrativos.

– Imputación referida al pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación

70 Mediante su primera imputación, la Comisión alega que Irlanda infringió el artículo 56 TFUE al exigir el pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación aplicable en los supuestos de matriculación definitiva, con independencia de la duración efectiva del uso que se tuviera la intención de hacer en ese Estado miembro del vehículo importado al país, ya que, en los supuestos en que la duración del arrendamiento financiero o el alquiler está determinada con precisión y se conoce por anticipado, dicha obligación, aun acompañada por la posibilidad de una devolución, no es proporcionada al objetivo perseguido por el impuesto.

71 Resulta oportuno recordar al respecto que, sin perjuicio de determinadas excepciones que no son pertinentes en el presente litigio, la tributación de los vehículos automóviles no ha sido armonizada a nivel de la Unión. Por lo tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su potestad tributaria en este ámbito, siempre que la ejerzan respetando el Derecho de la Unión (sentencia de 21 de noviembre de 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, apartado 23 y jurisprudencia citada).

72 Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que un Estado miembro puede sujetar a un impuesto de matriculación un vehículo puesto a disposición de una persona residente por una empresa establecida en otro Estado miembro cuando dicho vehículo esté destinado a ser utilizado esencialmente en el territorio del primer Estado miembro con carácter permanente o se utilice de hecho de tal manera (auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, apartado 24 y jurisprudencia citada).

73 En cambio, si no se reúnen los requisitos enunciados en el apartado anterior, la vinculación con el territorio del primer Estado miembro es menor, de modo que se necesita otra justificación para la tributación (véanse, en ese sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, EU:C:2005:546, apartado 79, y de 26 de abril de 2012, van Putten y otros, C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, apartado 47; y el auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, apartado 26).

74 Suponiendo que exista tal justificación, basada en razones imperiosas de interés general, es preciso además que el impuesto respete el principio de proporcionalidad (véanse, en ese sentido, el auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, apartados 22 y 27, y la sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros, C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246, apartado 53).

75 En el caso de autos, éstos indican que, de conformidad con la normativa irlandesa, las personas residentes en Irlanda que importan vehículos a ese país deberán, en un plazo de treinta días desde la llegada del vehículo a territorio irlandés, proceder a matricularlos y a abonar el impuesto de matriculación al que están sujetos. De conformidad con los artículos 132 y 133 de la Ley de Presupuestos de 1992, la cuota tributaria se calculará a partir del precio de venta del vehículo en el mercado libre y de su nivel de emisiones de dióxido de carbono. Los documentos

obrantes en autos indican además que para los vehículos más contaminantes el impuesto podrá alcanzar el 36 % del precio de venta en el mercado libre.

76 Esa obligación de proceder a la matriculación y al abono de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación recae asimismo sobre los residentes que importen a Irlanda vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados en otro Estado miembro, incluso cuando la duración de dicho arrendamiento sea limitada y se conozca por anticipado. Es pacífico entre las partes que la duración del contrato de alquiler o arrendamiento financiero no se tiene en cuenta al calcular la cuota.

77 Por tanto, las personas residentes en Irlanda que alquilan o toman en arrendamiento financiero vehículos en otro Estado miembro, aun cuando sea con duración limitada y conocida por anticipado, pagarán una cuota tributaria idéntica a la aplicable a la importación definitiva de vehículos.

78 Esa obligación puede hacer que el alquiler o el arrendamiento financiero de vehículos contratado con empresas domiciliadas en otros Estados miembros resulte más oneroso que si se celebrase con empresas domiciliadas en Irlanda, habida cuenta, en particular, de la discriminación que dicha obligación supone al amortizar el impuesto, en perjuicio de las empresas de alquiler o de arrendamiento financiero domiciliadas en otro Estado miembro (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartado 69, y el auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558, apartado 20).

79 Es cierto que los vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados a empresas domiciliadas en Irlanda están asimismo sujetos al pago del impuesto de matriculación por su primera matriculación en ese Estado miembro. No obstante, si bien se puede considerar que una parte de la cuota de ese impuesto puede repercutirse en el precio del alquiler o del arrendamiento financiero de dichos vehículos, en el caso de los vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados a empresas domiciliadas en otro Estado miembro deberá pagarse la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación.

80 El hecho de que, de conformidad con el artículo 135 D de la Ley de Presupuestos de 1992, pueda devolverse, con los requisitos fijados en ese mismo artículo, una fracción de la cuota del impuesto no desvirtúa la conclusión de que la obligación de pagar la totalidad de la cuota de dicho impuesto puede hacer que el alquiler o el arrendamiento financiero contratado con empresas domiciliadas en otro Estado miembro resulte más oneroso que si se contratara con empresas domiciliadas en Irlanda.

81 En efecto, aunque Irlanda rebata determinados cálculos de la Comisión, admite que la cuota del impuesto de matriculación aplicada inicialmente puede representar más del doble del importe, tras la devolución, del impuesto finalmente devengado. Pues bien, tal como señaló el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, esa solución conlleva la congelación de importantes recursos financieros, por lo que le supone al deudor del impuesto una desventaja de tesorería considerable.

82 Por consiguiente, la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación puede desincentivar tanto que las personas residentes en Irlanda recurran a servicios de alquiler o de arrendamiento financiero de vehículos de prestadores domiciliados en otros Estados miembros como que dichos prestadores presten esos servicios a las personas residentes en Irlanda. Por tanto, esa obligación constituye una restricción de la libre prestación de servicios que en principio está prohibida por el artículo 56 TFUE.

83 Por lo que se refiere a si esa restricción está justificada, resulta oportuno señalar que en la mayor parte de las situaciones a que se refiere el presente recurso, en las que la duración del alquiler o del arrendamiento financiero es limitada y se conoce por anticipado, se trata de vehículos que no están destinados a ser utilizados esencialmente en el territorio de un Estado miembro con carácter permanente y que no son utilizados de hecho de tal manera.

84 Si bien los contratos de alquiler o de arrendamiento financiero pueden prorrogarse, con el efecto de que la utilización de los vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados en un Estado miembro que no sea Irlanda se parezca a su utilización con carácter permanente en territorio irlandés, la normativa irlandesa, tal como señaló el Abogado General en el punto 57 de sus conclusiones, no establece ninguna distinción, basada en la duración o el contenido del contrato que faculta para utilizar el vehículo en ese territorio, que permita aplicar la totalidad de la cuota tributaria únicamente en situaciones similares a la utilización permanente. Además, tal como ha recordado acertadamente la Comisión, no cabe presumir que todos los contratos de duración determinada vayan a prorrogarse.

85 En cuanto a la justificación de la restricción a la libre prestación de servicios, Irlanda alega, en primer lugar, que, no existiendo armonización de la tributación de vehículos en la Unión, la elección de la base imponible del impuesto de matriculación y de sus modalidades prácticas entra en el ámbito de su soberanía tributaria, y que, mediante su recurso, la Comisión intenta obligarla a modificar esos parámetros para alcanzar la armonización de dichas bases a escala de la Unión.

86 Pues bien, según se deriva de la jurisprudencia que se ha recordado en el apartado 71 anterior, aunque en el ámbito de la tributación de vehículos los Estados miembros sean libres para ejercer su competencia tributaria, no por ello dejan de estar obligados a respetar el Derecho de la Unión al hacerlo.

87 Por tanto, el hecho de que la tributación de los vehículos entre en el ámbito competencial de Irlanda no justifica la restricción a la libre prestación de servicios.

88 En segundo lugar, por lo que atañe a los objetivos del impuesto de matriculación controvertido, que se han recordado en el apartado 59 anterior, procede señalar que los de compensar los costes de las infraestructuras viales, la vigilancia del tráfico, los servicios de emergencias y los servicios de matriculación que acarrea la utilización de vehículos y que, según Irlanda, constituyen el fundamento de la instauración del impuesto, no pueden justificar la obligación de que se pague por adelantado la totalidad de la cuota tributaria con independencia de la duración de la utilización del vehículo en ese Estado miembro.

89 En efecto, los objetivos de carácter meramente económico no pueden constituir razones imperiosas de interés general que justifiquen restricciones a la libre prestación de servicios (véanse, en ese sentido, las sentencias de 15 de abril de 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, apartado 48 y jurisprudencia citada, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 74).

90 En cambio, sí figura entre las razones imperiosas de interés general reconocidas por el Tribunal de Justicia la protección del medio ambiente (véanse, en ese sentido, las sentencias de 11 de marzo de 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, apartado 50 y jurisprudencia citada, y de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-400/08, EU:C:2011:172, apartado 74). Concretamente, disuadir del alquiler o arrendamiento financiero de vehículos de gran consumo de carburante puede ser una finalidad de interés general (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartado 68).

91 No obstante, ha de comprobarse si el sistema irlandés del impuesto de matriculación, que consiste en la obligación de pagar la totalidad de la cuota tributaria, obligación que se ve acompañada por un mecanismo de devolución, respeta el principio de proporcionalidad.

92 De entrada, ha de desestimarse por infundada la alegación de Irlanda de que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en especial el auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), y la sentencia de 26 de abril de 2012, van Putten y otros (C-578/10 a C-580/10, EU:C:2012:246), permiten concluir que en el caso de autos se ha respetado el principio de proporcionalidad.

93 Basta con señalar que esas resoluciones judiciales se dictaron en relación con sistemas nacionales que no preveían devolver el impuesto de matriculación al exportar el vehículo fuera del Estado miembro en cuestión.

94 Por tanto, no cabe sostener que en las resoluciones judiciales mencionadas el Tribunal de Justicia se haya pronunciado sobre la cuestión de si respeta el principio de proporcionalidad una normativa nacional que obliga al pago de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación sin considerar la duración de la utilización en el territorio del Estado miembro en cuestión del vehículo objeto de arrendamiento financiero o alquilado en otro Estado miembro y establece, al mismo tiempo, la posibilidad de devolver una fracción de esa cuota al finalizar la utilización del vehículo en aquel territorio, puesto que en dichas resoluciones esa cuestión no fue analizada por el Tribunal de Justicia.

95 En cambio, como por lo demás admite Irlanda, en el auto de 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de una normativa nacional por la que las personas residentes o domiciliadas en un Estado miembro que utilizaran en dicho Estado miembro vehículos automóviles matriculados y alquilados en otro Estado miembro debían, al utilizar por primera vez esos vehículos en la red vial del primer Estado miembro, abonar la totalidad de una cuota tributaria de la cual, al terminar la utilización de los vehículos en esa red vial, se devolvía, sin intereses, una fracción que se calculaba en función de la duración de la utilización de dicho vehículo. Pues bien, tras recordar que, para ser conforme con el principio de proporcionalidad, el importe del impuesto debía calcularse teniendo en cuenta la duración del contrato de alquiler del vehículo o de la utilización del vehículo en la red vial en cuestión, y observar que en aquel asunto la normativa obligaba al pago de la totalidad de la cuota tributaria sin tener en cuenta ni la duración del contrato de alquiler del vehículo ni la duración de la utilización de éste en la red vial del Estado miembro del que se trataba, el Tribunal de Justicia declaró que esa normativa no era conforme con el Derecho de la Unión, y en especial con los artículos 56 TFUE a 62 TFUE (véase en ese sentido el auto 29 de septiembre de 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, no publicado, EU:C:2010:558, apartados 26, 27 y 30).

96 En el presente caso, tal como indican los documentos obrantes en autos, el importe del impuesto de matriculación se calcula a partir del precio de venta en el mercado libre que tiene el vehículo en el momento de la importación y de su nivel de emisiones de dióxido de carbono.

97 De ello se deduce que, en el momento de la matriculación, el medio principal por el que el sistema irlandés del impuesto de matriculación persigue el objetivo de proteger el medio ambiente es la aplicación de un tipo impositivo que depende del nivel de emisiones de dióxido de carbono. En esta medida, el sistema irlandés es adecuado para alcanzar dicho objetivo, al disuadir de los alquileres o arrendamientos financieros que tengan por objeto vehículos de gran consumo de carburante.

98 En cambio, en el momento de la matriculación, el importe del impuesto de matriculación se determina sin considerar la duración de la utilización del vehículo y, para vehículos importados de otro Estado miembro, con independencia de si la importación es definitiva o temporal.

99 Así las cosas, por lo que atañe a los vehículos objeto de arrendamiento financiero o alquilados a empresas domiciliadas en otro Estado miembro, con una duración determinada y conocida por anticipado, la obligación de abonar la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de proteger el medio ambiente. En efecto, dichos vehículos, cuya utilización en territorio irlandés se prevé que tenga una duración limitada, tributan en el momento de la matriculación, sobre la base de su impacto contaminante potencial, como si fueran vehículos utilizados en Irlanda de manera permanente y con una duración prolongada. Pues bien, cuando la duración de su utilización en ese territorio es limitada y conocida por anticipado, una medida menos restrictiva podría consistir en cobrar en el momento de la matriculación un impuesto proporcional a esa duración.

100 No obstante, Irlanda alega que el objeto y el efecto de su sistema del impuesto de matriculación es que la tributación de los vehículos se corresponda con la utilización efectiva de éstos en territorio irlandés, según entiende que exige la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que se deriva del auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), apartado 29.

101 Sin embargo, conviene señalar al respecto, como ha alegado la Comisión, que un sistema que establezca el cobro, en el momento de la matriculación, de un impuesto proporcional a la duración de la utilización en Irlanda del vehículo importado prevista en el contrato de alquiler o de arrendamiento financiero no afectaría a la posibilidad de que ese Estado miembro estableciera que, al exportar el vehículo, el importe del impuesto pudiera ser objeto de ajuste mediante, según los casos, una devolución o la reclamación de un suplemento, según el valor que tuviera el vehículo en el mercado libre en ese momento en función, en particular, de su estado y del número de kilómetros recorridos en Irlanda durante el período cubierto por ese contrato en concreto.

102 Por lo tanto, la introducción de la duración de la utilización en territorio irlandés prevista en el momento del pago inicial del impuesto de matriculación como factor adicional permitiría alcanzar el objetivo de proteger el medio ambiente mediante una medida menos restrictiva y sin que el valor del vehículo en el mercado libre y su nivel de emisiones de dióxido de carbono dejaran de constituir la base imponible.

103 No obstante, Irlanda alega que instaurar un sistema basado en el pago inicial de un impuesto de matriculación proporcional a la duración prevista de la utilización en territorio irlandés, que fuera seguido de un pago compensatorio en el momento de la exportación, generaría el riesgo de perder ingresos tributarios y entrañaría grandes dificultades prácticas, debido, en particular, a la imposibilidad de prever, en el momento de la importación, cuál será el importe exacto de la devolución por exportación y porque la utilización efectiva del vehículo podría diferir sensiblemente de la proyectada. Según Irlanda, en los supuestos en que el impuesto de matriculación abonado inicialmente resultara insuficiente, pero el vehículo hubiera sido ya exportado de Irlanda, el arrendador y el propietario del vehículo podrían eludir su competencia territorial en materia tributaria. Irlanda afirma que, por otra parte, puesto que la instauración del sistema propuesto por la Comisión obligaría a proceder a la misma inspección técnica que ya está en vigor y, en consecuencia, daría lugar a los mismos costes administrativos, cabe temer que, cuando se devengara un suplemento al impuesto de matriculación, determinados contribuyentes intentarían eludir esos costes y ese suplemento, optando para ello por no declarar a las autoridades irlandesas las prórrogas de los contratos de alquiler o arrendamiento financiero.

104 No obstante, resulta oportuno recordar, para empezar, que es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la necesidad de evitar la reducción de ingresos tributarios no figura entre las razones imperiosas de interés general que puedan justificar una restricción a la libre prestación de servicios (véase, en ese sentido, la sentencia de 22 diciembre de 2010, Tankreederei I, C?287/10, EU:C:2010:827, apartado 27 y jurisprudencia citada). Del mismo modo, por sí mismas, las dificultades administrativas no son suficientes para justificar obstáculos a esa misma libertad (véanse, en ese sentido, las sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C?334/02, EU:C:2004:129, apartado 29; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, apartado 48; de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, apartado 54, y de 9 de octubre de 2014, van Caster, C?326/12, EU:C:2014:2269, apartado 56).

105 Además, es conveniente destacar que tanto el cálculo del impuesto de matriculación que se ha de abonar como el del impuesto que se ha de devolver, previstos en la Ley de Presupuestos de 1992, se basan en factores que en parte están normalizados. Por consiguiente, no hay nada que impida a Irlanda tener en cuenta, según un sistema normalizado, la utilización en territorio irlandés prevista, en función de que dicha utilización vaya a ser corta, media o larga.

106 Por lo que se refiere al temor de Irlanda de que, al concluir el contrato de alquiler o de arrendamiento financiero, el importe del impuesto de matriculación pagado por adelantado sea menor que el finalmente devengado, es conveniente señalar que la obligación de pagar dicho impuesto recae sobre las personas residentes en Irlanda y que, por ello, carecen de fundamento las alegaciones de ese Estado miembro sobre la eventual imposibilidad de lograr cobrarlo. Además, podrían contemplarse otras medidas, como la obligación de declarar la posible prórroga del contrato de alquiler o de arrendamiento financiero o la matriculación limitada al tiempo de utilización proyectado.

107 Así pues, al convertir en obligatorio el pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, y pese a prever la devolución de una fracción de la cuota pagada, la normativa irlandesa va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de proteger el medio ambiente y, concretamente, de disuadir del alquiler o del arrendamiento financiero de vehículos de gran consumo de carburante.

108 Por consiguiente, procede declarar que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE al imponer la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación aplicable en los supuestos de matriculación definitiva, con independencia de la duración efectiva del uso que se tenga la intención de hacer en Irlanda del vehículo importado a ese país, ya que, en los supuestos en que la duración del alquiler o del arrendamiento financiero está determinada y se conoce por anticipado, dicha obligación, aun acompañada por la posibilidad de una devolución, no es proporcionada al objetivo perseguido por el impuesto.

– Imputación referida a la fijación de requisitos desproporcionados para la devolución del impuesto de matriculación

109 Mediante su segunda imputación, la Comisión alega que Irlanda infringió el artículo 56 TFUE al establecer requisitos desproporcionados para la devolución del impuesto de matriculación, la totalidad de cuya cuota se había de pagar por adelantado.

110 Al margen de lo que se ha recordado en el apartado 35 anterior, procede destacar, con carácter preliminar, que el análisis de esta imputación sigue siendo de interés en previsión de las medidas que Irlanda deberá adoptar para extraer las consecuencias de que la presente sentencia

declare fundada la imputación referida a la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación en los supuestos en que la duración, temporal, del arrendamiento financiero está determinada y se conoce por anticipado.

111 Una vez precisado lo anterior, y tal como se ha observado en el apartado 82 anterior, la obligación de pagar la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación puede desincentivar tanto que las personas residentes en Irlanda recurran a servicios de alquiler o arrendamiento financiero de vehículos de prestadores domiciliados en otros Estados miembros como que dichos prestadores presten esos servicios a esas personas.

112 Pues bien, cuando hay establecido un procedimiento de devolución para ese impuesto, la circunstancia de que dicho procedimiento esté supeditado a requisitos desproporcionados puede surtir, por sí misma, el mismo efecto disuasorio, con independencia de que pueda o no determinarse con precisión y conocerse por anticipado la duración temporal del alquiler o del arrendamiento financiero.

113 En el caso de autos, de entre las modalidades de devolución del impuesto de matriculación del artículo 135 D de la Ley de Presupuestos de 1992, la Comisión se refiere en especial, por un lado, a la falta de pago de intereses y, por otro lado, a la existencia de costes adicionales vinculados tanto a la inspección técnica del vehículo como al cobro de 500 euros en concepto de gastos administrativos.

114 En primer lugar, por lo que se refiere a la afirmación de la Comisión de que, al vencer el plazo establecido en el dictamen motivado complementario, la devolución del impuesto de matriculación se efectuara sin intereses, Irlanda rebate su fundamentación, remitiendo al efecto al artículo 135 D, apartado 2, letra b), de la Ley de Presupuestos de 1992, que introdujo la Ley de Presupuestos de 2014, y que, a juicio del Estado miembro, permite el pago de intereses.

115 No obstante, basta con recordar al respecto que, como se ha observado en los apartados 66 y 67 anteriores, si bien con la disposición mencionada se estaba fijando en esencia el principio del pago de intereses en caso de devolución de una fracción del impuesto de matriculación, la instauración efectiva de ese principio hacía necesaria la adopción de medidas de desarrollo, y éstas entraron en vigor después de que venciera el plazo fijado en el dictamen motivado complementario.

116 Por consiguiente, carecen de cualquier fundamento las alegaciones de Irlanda sobre la vigencia de un régimen de devolución del impuesto de matriculación con intereses en la fecha relevante para apreciar si existió incumplimiento.

117 Dado que Irlanda no rebate la imputación de la Comisión en cuanto ésta se refiere a que la devolución sin intereses resulta desproporcionada, ha de estimarse la misma en esa medida. En efecto, un sistema basado en la presunción de que una fracción del impuesto de matriculación abonado inicialmente constituirá un pago indebido y deberá por tanto devolverse, y que no establece el pago de intereses por esas cantidades, no permite atenuar la desventaja de tesorería provocada por el pago por adelantado de la totalidad de la cuota tributaria. Por tanto, la falta de pago de intereses no respeta el principio de proporcionalidad.

118 En segundo lugar, por lo que atañe al coste de la inspección técnica obligatoria que debe pasar el vehículo en el momento de la exportación y al pago de la cantidad de 500 euros en concepto de gastos administrativos por el procedimiento de devolución, procede señalar que la Comisión no motiva concretamente su alegación de la desproporción del coste de la inspección técnica.

119 Por consiguiente, el análisis ha de limitarse a la alegación de la desproporción del importe de 500 euros por gastos administrativos.

120 Procede señalar al respecto que la obligación de pagar la cantidad de 500 euros en concepto de gastos administrativos puede desincentivar que los contribuyentes insten el procedimiento de devolución, por lo que se opone a la finalidad de dicho procedimiento.

121 Aun cuando, tal como alega Irlanda, no pueda excluirse la posibilidad de exigir a los contribuyentes una remuneración por un servicio prestado individualmente, este Estado miembro no aduce que la cantidad de 500 euros responda a los costes de un servicio de este tipo, limitándose a justificar la cantidad por referencia a los costes globales del establecimiento del sistema de devolución.

122 Pues bien, tal como señaló el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, cuando un Estado miembro organiza la recaudación del impuesto de matriculación de manera que en ciertos casos sea inevitable la devolución de parte del mismo, las cargas derivadas de la organización del sistema no pueden financiarse con retenciones sobre las cantidades adeudadas a quienes tengan derecho a la devolución.

123 Por tanto, tampoco respeta el principio de proporcionalidad la retención de 500 euros, en concepto de gastos administrativos, sobre el importe del impuesto de matriculación que debe devolverse.

124 Por consiguiente, ha de declararse que Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE al optar por no establecer el pago de intereses en caso de devolución del impuesto de matriculación y al retener una cantidad de 500 euros, en concepto de gastos administrativos, sobre la cuota tributaria que debe devolverse.

#### Costas

125 En virtud del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión la condena en costas de Irlanda y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) decide:

- 1) Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE al imponer la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación de vehículos aplicable en los supuestos de matriculación definitiva, con independencia de lo limitado de la duración efectiva del uso que se tuviera la intención de hacer en Irlanda del vehículo que se importaba en el país, y pese a que se hubiera determinado con precisión y se supiera por anticipado la duración temporal del alquiler o del arrendamiento financiero.
- 2) Irlanda ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 TFUE al optar por no establecer el pago de intereses en caso de devolución del impuesto de matriculación de vehículos y al retener una cantidad de 500 euros, en concepto de gastos administrativos, sobre la cuota tributaria que debe devolverse.
- 3) Condenar en costas a Irlanda.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.