



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 10 de febrero de 2015¹

Asunto C-76/14

Mihai Manea

contra

Instituția Prefectului — județul Brașov — Serviciul public comunitar regim permise de conducere și înmatriculare a vehiculelor

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Brașov (Rumanía)]

«Libre circulación de mercancías — Impuesto sobre emisiones contaminantes que grava los vehículos a motor con motivo de su primera matriculación o de la primera transmisión del derecho de propiedad — Exención de los vehículos sujetos a impuestos anteriormente vigentes — Prohibición de tributación interna discriminatoria en el sentido del artículo 110 TFUE — No discriminación de los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros frente a vehículos nacionales similares»

Introducción: origen del problema y marco jurídico

1. La problemática que plantean los impuestos sobre los vehículos, sobre todo los de ocasión, es una cuestión recurrente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.² Durante estos últimos años, es el sistema rumano del impuesto de matriculación único el que ha ocupado un lugar central en la jurisprudencia relativa a estas cuestiones. El objeto sobre el que versa el presente asunto son ciertas disposiciones que, tras una serie de resoluciones que declaran la incompatibilidad de este sistema con el Derecho de la Unión, pretenden resolver de una vez por todas esas discrepancias.

2. La República de Rumanía se adhirió a la Unión Europea el 1 de enero de 2007. Ese mismo día entró en vigor un impuesto especial sobre los automóviles y los vehículos a motor, establecido por la Ley de 17 de julio de 2006, por la que se modifica y complementa la Ley 571/2003 relativa al código fiscal (legea n° 343/2006 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; en lo sucesivo, «Ley 343/2006»)³. El 1 de julio de 2008 dicho impuesto fue sustituido por un impuesto sobre la contaminación de vehículos automóviles, introducido por el Decreto-Ley 50/2008, de 21 de abril de 2008, por el que se establece el impuesto sobre la contaminación de los vehículos automóviles (Ordonanță de Urgență a Guvernului nr. 50/2008 din 21 aprilie 2008 pentru instituirea taxei pe poluare pentru autovehicule; en lo sucesivo, «OUG 50/2008»)⁴. La obligación tributaria establecida en virtud de estos dos actos se generaba con motivo de la primera matriculación de un vehículo en territorio rumano.

1 — Lengua original: polaco.

2 — Me limitaré a recordar varias sentencias que guardan relación con las cuestiones objeto del presente asunto: sentencias Comisión/Dinamarca (C-47/88, EU:C:1990:449); Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66); De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352); Nádásdi y Németh (C-290/05 y C-333/05, EU:C:2006:652); Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33), y, recientemente, X (C-437/12, EU:C:2013:857).

3 — *Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 662.

4 — *Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 327.

3. Mediante sentencia del Tribunal de Justicia, se consideró que el impuesto establecido en virtud del OUG 50/2008 era contrario al artículo 110 TFUE.⁵ El Tribunal de Justicia estimó que un impuesto que se devenga exclusivamente cuando se produce la primera matriculación de un vehículo en el territorio nacional y que, en el caso de los vehículos de ocasión, grava únicamente a los importados del extranjero, desincentiva la adquisición de vehículos de ocasión originarios de otros Estados miembros, sin desincentivar, en cambio, la adquisición de vehículos de ocasión con la misma antigüedad y el mismo desgaste en el mercado nacional.⁶ Posteriormente, el Tribunal de Justicia confirmó en reiteradas ocasiones esa postura en lo que se refiere a las disposiciones del OUG 50/2008, de acuerdo con su redacción inicial o conforme a su tenor tras varias modificaciones meramente cosméticas.⁷

4. El 13 de enero de 2012, el OUG 50/2008 fue sustituido por la Ley n° 9/2012, de 6 de enero de 2012, del impuesto sobre las emisiones contaminantes procedentes de los vehículos automóviles (Legea nr. 9/2012 din 6 ianuarie 2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule; en lo sucesivo, «Ley 9/2012»). El impuesto establecido en virtud de dicha Ley preveía también como hecho imponible la primera matriculación del vehículo en territorio rumano. Sin embargo, esa Ley contenía una nueva disposición, el artículo 4, apartado 2, que disponía lo siguiente:

«También existe obligación de pagar el impuesto cuando se inscribe por primera vez en Rumanía el derecho de propiedad sobre un automóvil usado por el que no se haya pagado el impuesto especial sobre turismos y automóviles, conforme a la Ley 571/2003, en su versión modificada y completada [en particular, por la Ley 343/2006], ni el impuesto sobre la contaminación de vehículos automóviles [es decir, el impuesto que establece el OUG 50/2008], y que no pertenezca a la categoría de automóviles no sujetos o exentos del pago de tales impuestos, según la normativa en vigor en el momento de la matriculación.»

5. En virtud del Decreto-ley 1/2012, de 30 de enero de 2012, por el que se suspende la aplicación de determinadas disposiciones de la Ley 9/2012 del impuesto sobre las emisiones contaminantes procedentes de los vehículos automóviles y se devuelve el impuesto pagado conforme al artículo 4, apartado 2, de dicha Ley [Ordonanța de urgență a Guvernului nr 1/2012 din 30 ianuarie 2012 pentru suspendarea aplicării unor dispoziții ale Legii nr. 9/2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule, precum și pentru restituirea taxei achitate în conformitate cu prevederile articolului 4 alineatul (2) din lege],⁸ quedó suspendida la aplicación del artículo 4, apartado 2, de la Ley 9/2012 entre el 31 de enero de 2012 y el 1 de enero de 2013, ordenándose la devolución de los impuestos ya abonados conforme a aquella disposición. Por tanto, los impuestos percibidos hasta el 1 de enero de 2013 en aplicación de la Ley 9/2012 seguían siendo contrarios al artículo 110 TFUE, extremo que quedó confirmado por la jurisprudencia posterior del Tribunal de Justicia.⁹

6. La Ley 9/2012 fue posteriormente sustituida, el 15 de marzo de 2013, por el Decreto-ley 9/2013, de 19 de febrero de 2013, relativo al timbre medioambiental para los automóviles (Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 9/2013 din 19 februarie 2013 privind timbrul de mediu pentru autovehicule; en lo sucesivo, «OUG 9/2013»)¹⁰ Por tanto, el artículo 4, apartado 2, de la Ley 9/2012 se aplicó entre el 1 de enero de 2013 y el 14 de marzo del mismo año. En este período se desarrollaron los hechos que se examinan en el procedimiento principal. Por consiguiente, el presente asunto tiene por objeto el análisis de la situación jurídica prevista por la Ley 9/2012, especialmente por su artículo 4, apartado 2.

5 — Sentencia Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219).

6 — *Ibidem*, fallo.

7 — Sentencia Nisipeanu (C-263/10, EU:C:2011:466) y diversas resoluciones posteriores.

8 — *Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 97.

9 — Auto Câmpean y Ciocoiu (C-97/13 y C-214/13, EU:C:2014:229).

10 — *Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 119.

Hechos y procedimiento

7. El Sr. Manea, parte demandante en el litigio principal, solicitó a la Instituția Prefectului — județul Brașov — Serviciul public comunitar regim permise conducere și înmatriculare a vehiculelor [órgano competente para la matriculación de vehículos de la región de Brașov (Rumanía)], parte demandada en el litigio principal, la matriculación de un vehículo de ocasión que había comprado en España. Mediante comunicación de fecha 5 de marzo de 2013, dicha administración exigió el pago del impuesto establecido por la Ley 9/2012. El Sr. Manea interpuso recurso ante el Tribunalul Brașov (Tribunal de primera instancia de Brașov), mediante el que solicitaba la matriculación de su vehículo sin que se le impusiese el pago de dicho impuesto, que, en su opinión, es contrario al Derecho de la Unión. Desestimado su recurso, el demandante apeló ante la Curtea de Apel Brașov (Tribunal de Apelación de Brașov), que decidió suspender el procedimiento y remitir al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) A la vista de la Ley 9/2012 y del objeto del impuesto establecido por dicha Ley, ¿es necesario considerar que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro de la Unión establezca un impuesto sobre emisiones contaminantes aplicable a todos los automóviles extranjeros cuando se matriculan en dicho Estado y que también se aplica cuando se transmite el derecho de propiedad sobre los automóviles nacionales, salvo que ya se haya pagado el mismo impuesto o uno similar?»
- 2) A la vista de la Ley 9/2012 y del objeto del impuesto establecido por dicha Ley, ¿es necesario considerar que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro de la Unión establezca un impuesto sobre emisiones contaminantes aplicable a todos los automóviles extranjeros cuando se matriculan en dicho Estado y que sólo se paga por los automóviles nacionales cuando se transmite el derecho de propiedad sobre ellos, con la consecuencia de que un vehículo extranjero no puede ser utilizado sin que se haya pagado el impuesto, mientras que un vehículo nacional puede utilizarse indefinidamente sin haberse pagado el impuesto en tanto no se haya transmitido, si es que alguna vez se transmite, el derecho de propiedad sobre él?»

Apreciación

8. A través de las dos cuestiones que formula, que es preciso analizar de manera conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 110 TFUE se opone a que un Estado miembro establezca un impuesto único sobre los vehículos que se recaude con motivo de su primera matriculación en el territorio de dicho Estado, así como con motivo de la primera transmisión, a partir del día en que dicho impuesto entra en vigor, del derecho de propiedad sobre un vehículo ya matriculado, del que están exentos los vehículos por los que ya se haya pagado anteriormente un impuesto similar, de tal modo que los vehículos ya matriculados en el territorio de dicho Estado no quedan sujetos a ese nuevo impuesto si no son objeto de una transmisión del derecho de propiedad.

9. La respuesta a esta cuestión requiere que se aclaren los siguientes puntos: en primer lugar, la posibilidad de establecer un tributo como el impuesto rumano controvertido en el procedimiento principal, aspecto que lleva igualmente aparejado el problema de que no quedan sujetos a impuestos los vehículos que no hayan cambiado de propietario; en segundo lugar, la posibilidad de eximir de dicho impuesto a los vehículos por los que se haya pagado anteriormente un impuesto similar y, en tercer lugar, la posibilidad de aplicar esa exención en los casos en que los impuestos rumanos anteriormente en vigor han sido declarados incompatibles con el Derecho de la Unión.

Posibilidad de establecer un impuesto de matriculación único para los vehículos

10. Si se deja a un lado la cuestión de la exención de los vehículos por los que ya se haya pagado anteriormente un impuesto similar, el planteamiento del impuesto que se establece en Rumanía por aplicación de la Ley 9/2012, conforme a su redacción aplicable al procedimiento principal, no presenta ninguna dificultad: el hecho imponible de este impuesto se produce con la primera inscripción, a partir de la entrada en vigor de la norma, del nombre del propietario del vehículo en el documento de matriculación.¹¹ Al respecto, carece de relevancia el hecho de que el vehículo hubiese sido anteriormente matriculado o de que esta matriculación tuviese lugar en Rumanía o en otro Estado.

11. Al establecer un impuesto concebido de ese modo, la República de Rumanía pretendía subsanar la incompatibilidad del impuesto previsto por el OUG 50/2008 con el artículo 110 TFUE. Dicha incompatibilidad tenía su origen en el hecho de que el impuesto se cobraba exclusivamente con motivo de la primera matriculación del vehículo en Rumanía, de modo que, cuando se trataba de vehículos de ocasión, los que se importaban de otros Estados miembros estaban sujetos al impuesto, mientras que los vehículos que ya se encontraban en el mercado nacional quedaban exentos del mismo.¹² Por el contrario, el impuesto establecido en virtud de la Ley 9/2012 grava en una única ocasión todo vehículo que, después de ser adquirido, es matriculado a nombre de un nuevo propietario.

12. En mi opinión, la regulación de dicho tributo no plantea dudas desde el punto de vista del artículo 110 TFUE. Conforme a reiterada jurisprudencia, el artículo 110 TFUE no prohíbe a los Estados miembros establecer nuevos impuestos ni modificar el tipo o la base imponible de los impuestos ya en vigor, siempre que esos impuestos se basen en criterios objetivos y no tengan el efecto de discriminar los productos importados de otros Estados miembros.¹³ En el caso de un impuesto que grave exclusivamente los vehículos importados del extranjero, la discriminación nace del hecho de que el comprador de ese vehículo debe pagar, de manera adicional a su precio, un impuesto, mientras que si compra ese mismo vehículo en su propio país, únicamente debe pagar el precio. La extensión de este impuesto a los vehículos nacionales tiene como consecuencia la eliminación de ese efecto discriminatorio.

13. Por lo que se refiere a los vehículos de ocasión, el Tribunal de Justicia también ha elaborado, a través de su jurisprudencia, una doctrina que complementa el principio de no discriminación fiscal de las mercancías originarias de otros Estados miembros. De acuerdo con dicha doctrina, un impuesto que grave los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros no es contrario al artículo 110 TFUE siempre que no exceda del importe residual de un impuesto similar incorporado en el valor de los vehículos de ocasión que ya se encuentran en el mercado nacional.¹⁴

14. El Tribunal de Justicia no ha definido un método de cálculo del impuesto sobre los vehículos de aplicación obligatoria. En cualquier caso, ese método debe tener en cuenta la depreciación del vehículo, así como su antigüedad y su desgaste, de manera que el impuesto que grave los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros no sobrepase el importe residual del impuesto incorporado en el valor de mercado de los vehículos nacionales.¹⁵

11 — El legislador rumano distingue, al respecto, entre la «matriculación» de los vehículos que no han sido matriculados anteriormente en Rumanía y la «transmisión del derecho de propiedad» de los vehículos ya matriculados en ese país [véase el artículo 2, letras h) e i), de la Ley 9/2012].

12 — Sentencia Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), apartados 48 a 61.

13 — Véanse, en particular, las sentencias Nunes Tadeu (C-345/93, EU:C:1995:66), apartado 11; Nádasi y Németh (C-290/05 y C-333/05, EU:C:2006:652), apartados 49 y 51.

14 — Véanse, en particular, las sentencias Comisión/Dinamarca (C-47/88, EU:C:1990:449), apartado 20; Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33), punto 2 del fallo, y Tatu (EU:C:2011:219), apartado 39.

15 — Véase, en particular, la sentencia Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), apartados 40 a 42 y jurisprudencia citada.

15. En lo que respecta al impuesto establecido por el OUG 50/2008, el Tribunal de Justicia ha realizado un minucioso análisis y ha declarado que dicho impuesto cumple ese requisito.¹⁶ Dado que las normas de cálculo del impuesto establecido en virtud de la Ley 9/2012, que se definen en sus artículos 6 y 9, parecen ser semejantes a las previstas por el OUG 50/2008, es muy probable que esas normas también cumplan ese requisito. Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar ese extremo.

16. El problema que plantea la segunda cuestión prejudicial en cuanto a la existencia de vehículos matriculados en Rumanía que no están sujetos al impuesto mencionado dado que no han cambiado de propietario, no modifica, a mi parecer, esta conclusión. En primer lugar, como ha señalado acertadamente la Comisión en sus observaciones, no se trata de un impuesto que grava la utilización de un vehículo, sino su matriculación y, por ende, de manera indirecta, su adquisición. En segundo lugar, conforme a reiterada jurisprudencia, el artículo 110 TFUE constituye, en la sistemática del Tratado CE, un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. El objetivo de esta disposición es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros.¹⁷ Sin embargo, un vehículo de ocasión sólo es una mercancía si se pone en venta. Por lo tanto, la no imposición de los vehículos que no son comercializados no entraña, por tanto, una discriminación contraria al artículo 110 TFUE.

17. Por último, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha dictado recientemente una sentencia que podría sugerir que analizar el tipo impositivo, la base imponible y el método de cálculo del impuesto puede ser insuficiente en determinadas situaciones.¹⁸ En efecto, puede resultar necesario encontrar en el mercado nacional un vehículo que presente características similares a las del vehículo que es objeto del procedimiento y comparar la cuota del impuesto que debe pagarse por este último automóvil con el importe residual del impuesto incorporado en el valor del primero. En cualquier caso, esa sentencia se ocupaba de la situación concreta de un impuesto neerlandés cuya base se calculaba partiendo del precio de catálogo del vehículo, minorado proporcionalmente en función del índice de depreciación aplicable a los vehículos de ocasión.¹⁹ En mi opinión, el razonamiento desarrollado en esa sentencia no es susceptible de una aplicación más amplia, sobre todo en lo que se refiere a los impuestos que responden a una concepción distinta a la del mencionado impuesto neerlandés. Además, el Tribunal de Justicia ha considerado que dicho impuesto es contrario al artículo 110 TFUE a raíz de una modificación de su modo de cálculo, que consistía en añadir al elemento basado en el valor del vehículo otro elemento que dependía de las emisiones de CO₂, de tal modo que, tras esa modificación, el impuesto que gravaba los vehículos importados de otros Estados miembros sobrepasaba inevitablemente el importe residual del impuesto incorporado en el valor de los vehículos análogos matriculados en los Países Bajos antes de la modificación.²⁰ La mencionada sentencia atañe, por tanto, a una situación en la que el Estado miembro incrementa el impuesto ya en vigor, introduciendo con ello una discriminación que grava los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros.

16 — *Ibidem*, apartados 43 a 47.

17 — Sentencia Nadasdi y Németh (C-290/05 y C-333/05, EU:C:2006:652), apartado 45 y jurisprudencia citada.

18 — Sentencia X (C-437/12, EU:C:2013:857).

19 — *Ibidem*, apartados 3 a 10 y punto 1 del fallo.

20 — *Ibidem*, apartados 39 a 41.

18. Por las razones que he expuesto, considero que un impuesto único que grava los vehículos con motivo de su primera matriculación en el territorio del Estado miembro que ha establecido dicho impuesto, así como con motivo de la primera transmisión, a partir del día en que dicho impuesto entra en vigor, del derecho de propiedad sobre un vehículo ya matriculado, no es, en principio, contrario al artículo 110 TFUE, siempre que cumpla el requisito indicado en punto 14 de las presentes conclusiones.

Posibilidad de eximir del impuesto a los vehículos por los que ya se haya pagado un impuesto similar aplicable anteriormente

19. Cuando establece el nuevo impuesto que grava la matriculación de vehículos, el artículo 4, apartado 2, de la Ley 9/2012 exime al mismo tiempo a los vehículos por los que ya se haya pagado el impuesto aplicable anteriormente, es decir, el impuesto previsto por la Ley 343/2006 o el OUG 50/2008. De acuerdo con las aclaraciones hechas por el Gobierno rumano en las observaciones que ha presentado en el marco del presente asunto, esta exención tiene por objeto impedir que se someta a esos mismos vehículos a una doble imposición. Ello plantea el interrogante de si dicha exención significa que el impuesto rumano incumple el artículo 110 TFUE.

20. La mencionada exención se traduce en que el nuevo impuesto no grava la totalidad de los vehículos de ocasión que se venden en el mercado nacional, mientras que, en principio, grava todos los vehículos importados de otros Estados miembros. No obstante, el importe residual del impuesto aplicable anteriormente se incorpora al valor de los vehículos que quedan exentos del nuevo impuesto. El requisito que debe cumplir esa exención para ser legítima es, por tanto, análogo al mencionado en el punto 14, esto es, que la cuantía del nuevo impuesto que grava los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros no puede exceder del importe residual del impuesto anterior que se incorpora al valor de los vehículos de ocasión nacionales similares.

21. Cuando establece el impuesto indicado en el punto 18 de las presentes conclusiones, el Estado miembro puede eximir a los vehículos por los que ya se haya abonado el impuesto aplicable anteriormente, a condición de que el importe del nuevo impuesto que grava los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros no exceda del importe residual del impuesto anterior incorporado en el valor de mercado de los vehículos nacionales.

22. Este requisito parece cumplirse en este caso pues, como he señalado anteriormente, el método de cálculo del impuesto establecido en virtud de la Ley 9/2012 es muy similar al del impuesto previsto por el OUG 50/2008, al igual que al que correspondía con anterioridad a la Ley 343/2006, y dicho método tiene debidamente en cuenta la depreciación del vehículo, así como su antigüedad y su desgaste.

Posibilidad de aplicar una exención en el caso del impuesto rumano sobre los vehículos

23. Es necesario analizar si el principio mencionado en el punto 21 de las presentes conclusiones puede resultar aplicable al caso específico del impuesto rumano sobre los vehículos y, de ser así, en qué medida.

24. Como ya he señalado en la introducción, las disposiciones de la Ley 9/2012 por las que se implanta el impuesto objeto del presente asunto prevén que queden exentos los vehículos por los que ya se haya abonado el impuesto previsto por la Ley 343/2006 o el OUG 50/2008.

25. A partir de la sentencia Tatu, confirmada por resoluciones posteriores,²¹ se considera que el impuesto establecido por el OUG 50/2008 es contrario al artículo 110 TFUE por discriminar a los vehículos de ocasión importados de otros Estados miembros frente a los vehículos nacionales similares.

26. El impuesto establecido por la Ley 343/2006 no ha sido objeto en ningún momento de remisión prejudicial. No obstante, debe tenerse en cuenta que, en el marco de los procedimientos prejudiciales, el Tribunal de Justicia no valora la conformidad de disposiciones concretas del Derecho nacional de los Estados miembros con el Derecho de la Unión, sino que se limita a hacer una interpretación del Derecho de la Unión sobre la base de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales pueden, a continuación, pronunciarse sobre la conformidad de las normas nacionales. El impuesto establecido en virtud de la Ley 343/2006 parece presentar el mismo carácter discriminatorio que el que se constató respecto del impuesto previsto por el OUG 50/2008. En ese caso, los órganos jurisdiccionales rumanos deberían considerarlo igualmente contrario al artículo 110 TFUE, en virtud tanto de la sentencia Tatu como de la jurisprudencia posterior.

27. Según reiterada jurisprudencia, los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión deben ser reembolsados con intereses. Esta obligación es consecuencia y aplicación de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben esos impuestos y de la interpretación que el Tribunal de Justicia hace de ellas.²²

28. Eximir a un vehículo del pago de un nuevo impuesto en razón de que ya quedó sujeto a un tributo aplicable anteriormente que con posterioridad se ha considerado contrario al Derecho de la Unión no es un modo cabal de dar cumplimiento a esa obligación. Las personas sujetas a estos dos impuestos pertenecen ciertamente a dos grupos distintos. En efecto, la exención beneficia al comprador de un vehículo, a quien se exime de la obligación de pagar el impuesto con motivo de la inscripción del automóvil a su nombre, mientras que quien tiene derecho al reembolso del impuesto anterior, considerado incompatible con el Derecho de la Unión, es quien lo ha pagado, es decir, el vendedor del vehículo o un propietario anterior en el caso de que el vehículo ya hubiese sido vendido entre la fecha de pago del impuesto anterior y la fecha de entrada en vigor del nuevo impuesto. Aun cuando se equilibren de este modo los ingresos fiscales correspondientes al impuesto que ha sido declarado incompatible con el Derecho de la Unión, la ventaja que se obtiene de ello no beneficia a quien tiene derecho al reembolso de tal impuesto, sino a un tercero. El titular de ese derecho recupera como máximo, en el precio de venta, el importe residual del impuesto incorporado al valor del vehículo, que, no obstante, sólo excepcionalmente equivaldrá a la cuantía del impuesto efectivamente pagado y que no incluirá en ninguna circunstancia los intereses devengados.

29. Por las razones expuestas, ese mecanismo de compensación de un impuesto que se recauda en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, a través de la exención del nuevo tributo, tampoco garantiza la neutralidad de este último que exige el artículo 110 TFUE. Efectivamente, dado que no se ha cumplido la obligación de reembolso del impuesto, el sujeto pasivo mantiene aún su derecho a que se le reembolse y, por tanto, puede exigir un precio menor en la venta que no tenga en cuenta el impuesto anteriormente pagado. En estas circunstancias, no se puede concluir que se incorpore en el valor del vehículo ningún importe residual de dicho impuesto. Los vehículos importados del extranjero, que quedan sujetos en todo caso al nuevo impuesto al no corresponderles por definición la exención, se encuentran por ello automáticamente en una situación competitiva menos favorable que la de los vehículos nacionales, por los que se haya pagado el impuesto anterior, incompatible con el Derecho de la Unión.

21 — Véase el punto 3 de las presentes conclusiones.

22 — Véanse, en particular, la sentencia Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartados 24 a 26, y, en lo que se refiere al impuesto establecido en virtud del OUG 50/2008, la sentencia Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285), apartados 27 a 29.

30. Por todo ello, considero que, aunque el Estado miembro tiene en principio derecho a aplicar el tipo de exención que se menciona en el punto 21 de las presentes conclusiones, dicha exención no puede concederse en razón de que se haya pagado el impuesto anteriormente aplicable que con posterioridad se ha considerado incompatible con el Derecho de la Unión.

31. En el específico caso rumano que es objeto del procedimiento principal, a mi entender, el artículo 110 TFUE se opone a la exención prevista en el artículo 4, apartado 2, de la Ley 9/2012, que exime del impuesto que establece a los vehículos por los que ya se haya pagado el impuesto aplicable anteriormente en virtud de la Ley 343/2006 o del OUG 50/2008.²³

32. No procede modificar esta conclusión por el hecho de que, en la sentencia Tatu, el Tribunal de Justicia haya considerado que el impuesto previsto por el OUG 50/2008 no daba lugar a discriminación alguna entre los vehículos de ocasión procedentes de otros Estados miembros y los que ya se encontraban en el mercado rumano, tras ser previamente importados y haberse pagado dicho impuesto.²⁴ Efectivamente, esa afirmación se formuló antes de que el Tribunal de Justicia comparase, en una parte posterior de la sentencia, la situación de los vehículos procedentes de otros Estados miembros con la de los vehículos por los que no se había pagado el impuesto en ninguna ocasión (los matriculados en Rumanía antes del establecimiento del impuesto) y de que determinase su carácter discriminatorio frente a los vehículos de ocasión en general.²⁵

33. No obstante, ha de tenerse en cuenta que las resoluciones del Tribunal de Justicia por las que se declara la incompatibilidad con el Derecho de la Unión del impuesto establecido por el OUG 50/2008, que, como se ha señalado en el punto 26, son igualmente aplicables al impuesto establecido por la Ley 343/2006, versaban precisamente sobre los vehículos de ocasión. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró en esas sentencias que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro adopte un impuesto sobre la contaminación que grave los automóviles en el momento de su primera matriculación en dicho Estado miembro, si esta medida fiscal se estructura de modo que desincentiva la puesta en circulación, en dicho Estado miembro, de *vehículos de segunda mano* adquiridos en otros Estados miembros sin desincentivar la compra de *vehículos de segunda mano* de la misma antigüedad y el mismo desgaste en el mercado nacional.²⁶ La situación de los vehículos nuevos es, a este respecto, diferente, pues, por definición, cuando se matricula un automóvil nuevo se trata siempre de su primera matriculación,²⁷ tanto si ha sido fabricado en el país donde es matriculado como si ha sido importado del extranjero. Por lo tanto, el impuesto que se percibe con motivo de la primera matriculación en el Estado de que se trate carece, en relación con los vehículos nuevos, del efecto discriminatorio que sí tiene en el caso de los vehículos de ocasión.

34. Asimismo, no estimo que exista motivo alguno para considerar que los impuestos que se aplican en virtud de la Ley 343/2006 o del OUG 50/2008 con motivo de la matriculación de vehículos nuevos sean incompatibles con el Derecho de la Unión. De igual modo, tampoco es contraria al artículo 110 TFUE la exención que establece el artículo 4, apartado 2, de la Ley 9/2012 en la medida en que afecte a los vehículos matriculados en Rumanía como automóviles nuevos, sin perjuicio, por supuesto, de la salvedad mencionada en el punto 21 *in fine*.

23 — Es preciso distinguir esa normativa de la que se analizó en la sentencia Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285). Esta última versaba sobre el mecanismo mediante el cual un impuesto incompatible con el Derecho de la Unión debe ser reembolsado a la persona que lo haya abonado, mecanismo que fue establecido a través de un acto jurídico posterior, a saber, el OUG 9/2013 (véase el punto 6 de las presentes conclusiones). Por el contrario, en el asunto que nos ocupa, como ya he señalado *supra*, se trata de eximir al nuevo propietario del vehículo en razón del impuesto abonado por ese vehículo por su propietario anterior.

24 — Sentencia Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), apartados 43 a 47. El Tribunal de Justicia consideró que el mecanismo de cálculo del impuesto tenía debidamente en cuenta la depreciación del vehículo, de modo que la cantidad abonada no sobrepasaba el importe residual del impuesto incorporado en el valor de los vehículos similares por los que ya se había abonado anteriormente este impuesto. Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

25 — Sentencia Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), apartados 52 a 61.

26 — *Ibidem*, fallo (el subrayado es mío).

27 — Se considera nuevo un vehículo que aún no ha sido matriculado.

Conclusión

35. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la Curtea de Apel Braşov:

- «1) El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro establezca un impuesto único sobre los vehículos, que se devenga en el momento de la primera matriculación de un vehículo en el territorio del Estado miembro que establece dicho impuesto, así como con motivo de la primera transmisión, a partir del día en que dicho impuesto entra en vigor, del derecho de propiedad sobre un vehículo ya matriculado en dicho Estado. El mencionado impuesto debe estructurarse de forma que el importe que grava los vehículos de ocasión procedentes de otros Estados miembros no sobrepase el importe residual del impuesto incorporado en el valor de mercado de los vehículos nacionales.
- 2) El artículo 110 TFUE tampoco se opone a que el Estado miembro, en el momento de establecer dicho impuesto, exima de su pago a los vehículos por los que ya se haya abonado un impuesto anteriormente en vigor, a condición de que la cuantía del nuevo impuesto que grava los vehículos de ocasión procedentes de otros Estados miembros no exceda del importe residual del impuesto anterior incorporado en el valor de mercado de los vehículos nacionales.
- 3) Esa exención no puede concederse en razón del pago de un impuesto anteriormente aplicable que se haya considerado incompatible con el Derecho de la Unión.»