



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 26 de abril de 2012 \*

«Artículos 18 CE y 56 CE — Vehículos automóviles — Utilización en un Estado miembro de vehículos de motor privados que se han tomado prestados y se encuentran matriculados en otro Estado miembro — Tributación de los vehículos en el primer Estado miembro con motivo de su primera utilización en la red viaria nacional»

En los asuntos acumulados C-578/10 a C-580/10,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 12 de noviembre de 2010, recibidas en el Tribunal de Justicia los días 6, 8 y 9 de diciembre de 2010, respectivamente, en el procedimiento entre

**Staatssecretaris van Financiën**

y

**L.A.C. van Putten** (asunto C-578/10),

**P. Mook** (asunto C-579/10),

**G. Frank** (asunto C-580/10),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász, T. von Danwitz y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C.M. Wissels y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. J. Heliskoski, en calidad de agente;

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Maidani y L. Lozano Palacios y el Sr. R. Troosters, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de diciembre de 2011;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 18 CE y 56 CE.
- 2 Estas peticiones se han presentado en el marco de tres litigios entablados por el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) contra la Sra. van Putten, el Sr. Mook y la Sra. Frank, respectivamente, en relación con la liquidación girada a éstos por el impago del impuesto sobre turismos y motocicletas (en lo sucesivo, «impuesto TM») que les era exigible por haber utilizado durante un breve período vehículos de este tipo que habían sido puestos a su disposición gratuitamente por personas físicas residentes en otros Estados miembros.

### **Marco jurídico**

#### *Derecho de la Unión*

- 3 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado [artículo derogado por el Tratado de Ámsterdam] (DO L 178, p. 5), dispone:  
«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. Para facilitar la aplicación de la presente Directiva, los movimientos de capitales se clasificarán con arreglo a la nomenclatura que se establece en el Anexo I.»
- 4 Entre los movimientos de capitales enumerados en el anexo I de la Directiva 88/361 figuran, en la rúbrica XI de dicho anexo, los movimientos de capitales de carácter personal, que comprenden, en particular, los préstamos, las donaciones y las sucesiones.

#### *Derecho nacional*

- 5 El artículo 1, apartado 1, de la Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (Ley relativa al impuesto sobre turismos y motocicletas de 1992; Stb. 1992, n° 709; en lo sucesivo, «Ley de 1992») dispone que el impuesto TM gravará estos vehículos de motor privados.
- 6 Con arreglo al artículo 1, apartados 2 y 5, de la Ley de 1992, el impuesto TM se devenga con ocasión de la inscripción del vehículo en el registro de matriculación neerlandés. Sin embargo, cuando se pone a disposición de una persona física o jurídica, residente o domiciliada en los Países Bajos, un turismo o una motocicleta no matriculados en este Estado miembro, el impuesto se devenga con ocasión de la primera utilización de dicho vehículo de motor en la red viaria neerlandesa en el sentido de la referida Ley.
- 7 El artículo 5, apartado 2, de la Ley de 1992 prevé que, en relación con los turismos o motocicletas no matriculados, el sujeto pasivo del impuesto TM será quien tenga efectivamente a su disposición el vehículo de motor.

- 8 En virtud del artículo 9, apartado 1, de la Ley de 1992, para los turismos el tipo de gravamen de dicho impuesto se fija, sin perjuicio de las reducciones e incrementos previstos en dicha disposición, en el 45,2 % del precio neto de catálogo de dicho vehículo. Este precio corresponde al precio de venta aconsejado por el fabricante o el importador al revendedor, del que ha de descontarse el impuesto sobre el valor añadido.
- 9 En lo que atañe a los vehículos automóviles nuevos, el precio neto de catálogo será el correspondiente a la fecha en que se les asigne un número de matrícula en los Países Bajos. Por lo que respecta a los vehículos automóviles de segunda mano, el precio neto de catálogo será el correspondiente a la fecha de su primera utilización, con independencia de que haya tenido o no lugar en el territorio neerlandés.
- 10 Para la primera utilización en la red viaria neerlandesa de turismos o motocicletas no matriculados en los Países Bajos que se hayan puesto a disposición de una persona física o jurídica residente o domiciliada en dicho Estado miembro, la normativa nacional controvertida en los litigios principales prevé la aplicación, a los efectos del pago del impuesto TM, del precio neto de catálogo correspondiente a los vehículos de segunda mano.
- 11 En la liquidación de dicho impuesto por los vehículos de segunda mano se tiene en cuenta el período de uso transcurrido, reduciendo el importe del impuesto en un determinado porcentaje. Hasta el 1 de febrero de 2007, el impuesto se percibía una sola vez y con carácter definitivo sin posibilidad de devolución, incluso si, después de un determinado período, ya no se hiciera uso del vehículo en cuestión en la red viaria neerlandesa.

### **Litigios principales y cuestiones prejudiciales**

- 12 La Sra. van Putten y el Sr. Mook son nacionales neerlandeses. La Sra. Frank es nacional alemana. Todos ellos estaban domiciliados en los Países Bajos en el momento en que se produjeron los hechos que han dado lugar a los litigios principales.
- 13 Con ocasión de un control, los agentes del Belastingdienst (administración tributaria) constataron que los demandados en los litigios principales utilizaban en la red viaria neerlandesa turismos matriculados en otros Estados miembros sin haber procedido al pago del impuesto TM. Fueron advertidos en consecuencia de que, en caso de un control posterior, podría girárseles una liquidación para el pago de dicho impuesto.
- 14 Posteriormente, los demandados en los litigios principales fueron objeto de un nuevo control en las mismas circunstancias.
- 15 Por este motivo, se giró una liquidación tributaria por importe de 5.955 euros a la Sra. van Putten, de 1.859 euros al Sr. Mook y de 6.709 euros a la Sra. Frank. El Belastingdienst desestimó la reclamación presentada por los interesados. Consideró que los demandados en los litigios principales habían hecho uso del automóvil en el sentido del artículo 1, apartado 5, de la Ley de 1992, de modo que esta primera utilización daba lugar al devengo del impuesto TM al tipo de gravamen y sobre la base imponible íntegra a que se refiere el artículo 9 de dicha Ley. Por otro lado, dado que las liquidaciones eran anteriores al 1 de febrero de 2007, se recaudó el impuesto sin que se tuviera en cuenta la duración del uso de esos vehículos.
- 16 A raíz de la desestimación de sus respectivos recursos, los demandados en los litigios principales recurrieron en apelación ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de 's-Hertogenbosch), que estimó sus pretensiones y anuló, por tanto, las resoluciones del Belastingdienst y las liquidaciones tributarias. A juicio de dicho órgano jurisdiccional, estas liquidaciones constituían un obstáculo injustificado al derecho de libre circulación y residencia en el territorio de un Estado miembro contemplado por el artículo 18 CE.

- 17 El Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente contra la resolución dictada por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch en cada uno de estos asuntos. En esencia, considera que los elementos pertinentes de las situaciones de que se trata en los litigios principales se circunscriben a un solo Estado miembro, los Países Bajos, de modo que estas situaciones no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 18 CE.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la compatibilidad del impuesto TM con el Derecho de la Unión, si bien con motivo de situaciones relativas a la libre circulación de los trabajadores, a la libertad de establecimiento o a la libre prestación de servicios.
- 19 Sin embargo, los litigios principales atañen a personas físicas residentes en los Países Bajos que utilizan en dicho Estado miembro, para fines privados, vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, que han sido puestos a su disposición, sin contrapartida alguna, por personas físicas residentes en este último Estado con las que tienen vínculos familiares o de amistad.
- 20 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento en estos tres asuntos y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

*En el asunto C-578/10:*

«A la vista del artículo [18 CE], ¿se está en presencia de una situación sometida al Derecho comunitario cuando un Estado miembro grava con un impuesto la primera utilización en la red viaria nacional de un vehículo automóvil que está matriculado en otro Estado miembro, se toma prestado de un residente en este otro Estado miembro y es utilizado en el territorio del primer Estado miembro mencionado por un residente en dicho Estado?»

*En el asunto C-579/10:*

«A la vista del artículo [18 CE], ¿se está en presencia de una situación sometida al Derecho comunitario cuando un Estado miembro grava con un impuesto la primera utilización en la red viaria nacional de un vehículo automóvil que está matriculado en otro Estado miembro, se toma prestado de un residente en este otro Estado miembro y es utilizado con fines privados para desplazarse de un Estado miembro al otro por un residente en el primer Estado miembro mencionado?»

*En el asunto C-580/10:*

«A la vista del artículo [18 CE], ¿se está en presencia de una situación sometida al Derecho comunitario cuando un Estado miembro grava con un impuesto la primera utilización en la red viaria nacional de un vehículo automóvil que está matriculado en otro Estado miembro, se toma prestado de un residente en este otro Estado miembro y es utilizado con fines privados para desplazarse por el territorio del primer Estado miembro por un residente en éste, que es nacional del otro Estado miembro?»

- 21 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 1 de febrero de 2011, se acumularon los asuntos C-578/10 a C-580/10 a efectos de las fases escrita y oral, así como de la sentencia.

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Observaciones preliminares*

- 22 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en lo sustancial si, a la vista del artículo 18 CE, se está en presencia de una situación sometida al Derecho de la Unión cuando un Estado miembro grava con un impuesto la primera utilización de un vehículo automóvil en la red viaria nacional por un residente en su territorio, que circule bien únicamente en el territorio nacional, bien en este territorio y en el de otro Estado miembro, en el caso de que el vehículo, matriculado en otro Estado miembro, se tome prestado de un residente en este último Estado.
- 23 A este respecto, procede señalar que, aunque en el plano formal el órgano jurisdiccional remitente haya limitado sus cuestiones a la interpretación del artículo 18 CE, tal circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia le facilite todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto de que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de sus cuestiones (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2007, ING. AUER, C-251/06, Rec. p. I-9689, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 24 Las cuestiones planteadas deben resolverse a la luz de todas las disposiciones del Tratado y del Derecho derivado que puedan ser pertinentes en relación con el problema suscitado (véase la sentencia de 11 de julio de 1985, Mutsch, 137/84, Rec. p. 2681, apartado 10).
- 25 Por otro lado, debe destacarse que, según lo afirmado por el órgano jurisdiccional remitente, se exigió a los demandados en los litigios principales el importe íntegro del impuesto controvertido, sin que se tuviera en cuenta la duración del uso efectivo de los vehículos en la red viaria neerlandesa y sin que los demandados pudieran ejercitar ningún derecho a exención o devolución de dicho impuesto.
- 26 Por lo tanto, ha de entenderse que con las cuestiones planteadas se pretende determinar si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que, con motivo de la primera utilización de un vehículo en la red viaria nacional, impone a los residentes en su territorio que tomen prestado de un residente en otro Estado miembro un vehículo matriculado en este último Estado el pago de la totalidad de un impuesto que se devenga generalmente por la matriculación en el primer Estado miembro, sin que se tenga en cuenta la duración del uso del vehículo en la red viaria mencionada y sin que pueda ejercitarse ningún derecho a exención o devolución.

### *Sobre la libre circulación de capitales*

- 27 Por lo que respecta a las disposiciones del Derecho de la Unión que pueden aplicarse en las circunstancias de los litigios principales, debe observarse que, en estos asuntos, el impuesto no se ha generado porque los demandados en los litigios principales hayan ejercido su derecho a la libre circulación, sino porque han utilizado en la red viaria neerlandesa, como residentes, un vehículo matriculado en otro Estado miembro que les había sido prestado.
- 28 Al tratarse de un préstamo entre residentes en distintos Estados miembros, hay que examinar, en primer lugar, el ámbito de aplicación del artículo 56 CE. A este respecto, es jurisprudencia reiterada que, al no existir en el Tratado una definición del concepto de «movimientos de capitales» en el sentido del apartado 1 de ese artículo, la nomenclatura que figura en el anexo I de la Directiva 88/361 tiene valor indicativo, aunque dicha Directiva fuera adoptada sobre la base de los artículos 69 y 70, apartado 1, del Tratado CEE (los artículos 67 a 73 del Tratado CEE fueron sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, que a su vez pasaron a ser los artículos 56 CE a 60 CE), entendiéndose que, en virtud del párrafo tercero de la introducción de dicho anexo, la nomenclatura que contiene no es limitativa del concepto de movimientos de capitales (véanse, en particular, las

sentencias de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 24 y jurisprudencia citada; de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartado 39; de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrián Fernández, C-35/08, Rec. p. I-9807, apartado 17, y de 10 de febrero de 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, Rec. p. I-497, apartado 15).

- 29 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las sucesiones y las donaciones, que están comprendidas en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada «Movimientos de capitales de carácter personal», constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro (véase la sentencia de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, Rec. p. I-2497, apartado 26 y jurisprudencia citada). Lo mismo sucede con los «Préstamos», que figuran en la misma rúbrica del anexo I de la Directiva 88/361.
- 30 En situaciones como las que son objeto de los litigios principales, consta que los elementos constitutivos de la relación jurídica existente entre el propietario del vehículo automóvil y quien lo utiliza no se circunscriben al interior de un solo Estado miembro, aun cuando la disposición nacional controvertida en estos litigios sólo tenga como destinatarios a los residentes en los Países Bajos. El impuesto TM debe ser abonado por los residentes en este Estado miembro que utilicen en la red viaria nacional, incluso por un breve período, un automóvil que les haya sido prestado a título gratuito por un residente en otro Estado miembro y que también haya sido matriculado en otro Estado miembro.
- 31 Debe verificarse asimismo si la relación jurídica de que se trata en los litigios principales —el préstamo de uso transfronterizo a título gratuito de un automóvil— puede calificarse de movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE y, concretamente, de préstamo comprendido en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361.
- 32 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que los «Préstamos» están incluidos en dicha rúbrica, sin que se aporte precisión alguna acerca de su carácter oneroso o gratuito ni de su objeto concreto.
- 33 En segundo lugar, por lo que se refiere a las donaciones, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, para determinar si el trato fiscal que dispensa un Estado miembro a determinadas operaciones está comprendido en el ámbito de aplicación de las disposiciones relativas a la libre circulación de capitales, no procede distinguir entre las operaciones efectuadas en dinero y las realizadas en especie (véase la sentencia Persche, antes citada, apartado 26).
- 34 Por último, de la mención de las sucesiones y legados en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361 se desprende que el carácter gratuito de una operación no impide, por sí mismo, que pueda calificarse a ésta de movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE.
- 35 Asimismo, la puesta a disposición a título gratuito de un vehículo automóvil para su uso constituye una ventaja con un valor económico determinado, que corresponde al coste de utilización de un vehículo de alquiler del mismo tipo y por el mismo período.
- 36 De lo anterior se deduce que, conforme a lo expuesto por la Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, un préstamo de uso transfronterizo a título gratuito de un vehículo automóvil es un movimiento de capitales en el sentido del artículo 56 CE.

*Sobre la existencia de una restricción a la libre circulación de capitales y su posible justificación*

- 37 Con carácter preliminar, procede recordar que, sin perjuicio de determinadas excepciones que no son pertinentes en los litigios principales, la tributación de los vehículos automóviles no ha sido armonizada a nivel de la Unión Europea. 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 (véanse las

sentencias de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Rec. p. I-3193, apartado 40; de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 74; de 15 de diciembre de 2005, Nadin y Nadin-Lux, C-151/04 y C-152/04, Rec. p. I-11203, apartado 40, y de 23 de febrero de 2006, Comisión/Finlandia, C-232/03, apartado 46, así como los autos de 27 de junio de 2006, van de Coevering, C-242/05, Rec. p. I-5843, apartado 23; de 22 de mayo de 2008, Ilhan, C-42/08, apartado 17, y de 24 de octubre de 2008, Vandermeir, C-364/08, Rec. p. I-8087, apartado 22).

- 38 Por lo que respecta a los turismos o motocicletas no matriculados en los Países Bajos que se ponen a disposición de un residente en este Estado miembro, el impuesto TM se devenga, conforme a la Ley de 1992, con motivo de su primera utilización en la red viaria neerlandesa. El sujeto pasivo de este impuesto es la persona que tiene efectivamente a su disposición dicho vehículo.
- 39 Ahora bien, puesto que el elemento esencial del préstamo de uso es la facultad de utilizar la cosa prestada, procede observar que la normativa nacional controvertida en los litigios principales, al imponer a los residentes en los Países Bajos el pago de un impuesto con motivo de la primera utilización en la red viaria neerlandesa de un vehículo matriculado en otro Estado miembro, también en el caso de que les haya sido prestado a título gratuito por un residente en otro Estado miembro, supone gravar el préstamo de uso transfronterizo a título gratuito de vehículos de motor.
- 40 Por el contrario, el préstamo de uso a título gratuito de un vehículo de motor no queda sometido al impuesto cuando el vehículo ha sido matriculado en los Países Bajos. Esta diferencia de trato, cuando menos aparente, en función del Estado en que esté matriculado el vehículo prestado puede, por tanto, restar interés a estos movimientos de capitales transfronterizos, disuadiendo a los residentes en los Países Bajos de aceptar el préstamo de un vehículo matriculado en otro Estado miembro que le proponga un residente en este otro Estado. Pues bien, constituyen restricciones a los movimientos de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, las medidas impuestas por un Estado miembro que puedan disuadir a sus residentes de solicitar préstamos o realizar inversiones en otros Estados miembros (véase la sentencia de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 18 y jurisprudencia citada).
- 41 Por consiguiente, dicha legislación nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales, en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1.
- 42 Procede examinar, no obstante, si esta diferencia de trato se da realmente y, en caso afirmativo, si aun así es compatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de capitales.
- 43 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de no discriminación, tanto si se fundamenta en el artículo 12 CE como si lo hace en los artículos 39 CE, 43 CE o 56 CE, exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, Rec. p. I-65, apartado 68 y jurisprudencia citada).
- 44 En consecuencia, ha de examinarse, en primer lugar, si en las circunstancias propias de los litigios principales la situación de un residente en los Países Bajos que utiliza en la red viaria neerlandesa un vehículo matriculado en este Estado miembro, que haya sido puesto a su disposición a título gratuito, es objetivamente comparable a la de un residente en los Países Bajos que utiliza, en las mismas condiciones, un vehículo matriculado en otro Estado miembro. Suponiendo que dicha situación sea comparable, deberá examinarse, en segundo lugar, si el trato es igual o, en caso de que haya diferencia de trato, si esta diferencia está justificada por una razón imperiosa de interés general y si la medida en cuestión respeta el principio de proporcionalidad.
- 45 A este respecto, si bien es cierto que los propietarios de vehículos matriculados en los Países Bajos han pagado ya el impuesto TM con motivo de la inscripción del vehículo en el registro de matriculación neerlandés, también lo es que, en principio, estos vehículos se destinan a ser utilizados esencialmente en el territorio de dicho Estado miembro con carácter permanente o que, de hecho, se utilizan de este modo.

- 46 El Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de señalar que un Estado miembro puede gravar con un impuesto de matriculación un vehículo automóvil matriculado en otro Estado miembro cuando el vehículo se destina a ser utilizado esencialmente en el territorio del primer Estado miembro con carácter permanente o cuando de hecho se utiliza de tal manera (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Cura Anlagen, apartado 42; Comisión/Dinamarca, apartados 75 a 78; Nadin y Nadin-Lux, apartado 41, y Comisión/Finlandia, apartado 47, así como los autos, antes citados, van de Coevering, apartado 24, y Vandermeir, apartado 32).
- 47 En cambio, si no se reúnen estos requisitos, la vinculación con un Estado miembro del vehículo matriculado en otro Estado miembro es menor, de modo que se necesita otra justificación de la restricción de que se trate (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Dinamarca, apartado 79, y Comisión/Finlandia, apartado 48, y los autos, antes citados, van de Coevering, apartado 26, y Vandermeir, apartado 33).
- 48 Ahora bien, de las resoluciones de remisión se desprende que los demandados en los litigios principales tuvieron que pagar la totalidad del importe del impuesto TM, que se calculó sin tener en cuenta la duración del uso de los vehículos de que se trata y sin posibilidad de que los usuarios de dichos vehículos ejercitaran un derecho a exención o devolución. Sin embargo, de los autos aportados ante el Tribunal de Justicia no se deduce que estos vehículos se destinaran a ser utilizados esencialmente en el territorio de los Países Bajos con carácter permanente ni que, de hecho, fueran utilizados de este modo.
- 49 Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la duración de los préstamos de que se trata en los litigios principales y la naturaleza del uso efectivo de los vehículos tomados en préstamo (véase, en este sentido, el auto van de Coevering, antes citado, apartado 25).
- 50 En consecuencia, si los vehículos de que se trata en los litigios principales, que no están matriculados en los Países Bajos, se destinan a ser utilizados esencialmente en territorio neerlandés con carácter permanente o si, de hecho, son utilizados de este modo, la diferencia de trato entre el residente en los Países Bajos que utiliza uno de tales vehículos a título gratuito y la persona que utiliza, en las mismas condiciones, un vehículo matriculado en este Estado miembro no se da realmente, puesto que este último vehículo, que se destina también a ser utilizado esencialmente en territorio neerlandés con carácter permanente, ya ha sido gravado con el impuesto TM con motivo de su matriculación en los Países Bajos.
- 51 En este contexto, la exigencia del impuesto TM con ocasión de la primera utilización en la red viaria neerlandesa de vehículos no matriculados en los Países Bajos estaría justificada al igual que lo está el impuesto devengado por la matriculación del vehículo en los Países Bajos, mencionado en el apartado 46 de la presente sentencia, siempre que dicho impuesto tenga en cuenta, como parece que sucede con la Ley de 1992, la depreciación del vehículo en el momento de su primera utilización.
- 52 En cambio, como se desprende del apartado 47 de la presente sentencia, si los vehículos de que se trata en los litigios principales no se destinan a ser utilizados esencialmente en territorio neerlandés con carácter permanente o, de hecho, no son utilizados de este modo, se da una diferencia de trato real entre los dos grupos de personas mencionados en el apartado 50 de la presente sentencia y la imposición controvertida no estaría justificada. En estas circunstancias, la conexión de los vehículos con el territorio neerlandés sería insuficiente para justificar la exigencia de un impuesto que normalmente se devenga por la matriculación de un vehículo en los Países Bajos.
- 53 Aun suponiendo que esta diferencia de trato pueda estar eventualmente justificada por una razón imperiosa de interés general, será igualmente necesario que el impuesto respete el principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, el auto van de Coevering, antes citado, apartado 27 y jurisprudencia citada).

- 54 Habida cuenta de que, por una parte, no se desprende de las resoluciones de remisión que, en los litigios principales, se haya verificado que los vehículos en cuestión se destinan a ser utilizados esencialmente en territorio neerlandés con carácter permanente o que, de hecho, son utilizados de este modo y de que, por otra parte, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno neerlandés han mencionado otras razones imperiosas de interés general que puedan justificar la restricción de que se trata, procede declarar que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que exige a los residentes en su territorio que hayan tomado prestado de un residente en otro Estado miembro un vehículo matriculado en este último Estado, con motivo de la primera utilización del vehículo en la red viaria nacional, el pago íntegro de un impuesto, generalmente devengado por la matriculación de un vehículo en el primer Estado miembro, sin que se tenga en cuenta la duración de la utilización del vehículo en la red viaria nacional y sin que pueda ejercitarse ningún derecho a exención o devolución, cuando dicho vehículo no se destine a ser utilizado esencialmente en el primer Estado miembro con carácter permanente ni, de hecho, sea utilizado de esta manera.
- 55 Puesto que los litigios principales se hallan comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 56 CE, no es necesario pronunciarse sobre la interpretación del artículo 18 CE.
- 56 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que exige a los residentes en su territorio que hayan tomado prestado de un residente en otro Estado miembro un vehículo matriculado en este último Estado, con motivo de la primera utilización del vehículo en la red viaria nacional, el pago íntegro de un impuesto, generalmente devengado por la matriculación de un vehículo en el primer Estado miembro, sin que se tenga en cuenta la duración de la utilización del vehículo en la red viaria nacional y sin que pueda ejercitarse ningún derecho a exención o devolución, cuando dicho vehículo no se destine a ser utilizado esencialmente en el primer Estado miembro con carácter permanente ni, de hecho, sea utilizado de esta manera.

### **Costas**

- 57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

**El artículo 56 CE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que exige a los residentes en su territorio que hayan tomado prestado de un residente en otro Estado miembro un vehículo matriculado en este último Estado, con motivo de la primera utilización del vehículo en la red viaria nacional, el pago íntegro de un impuesto, generalmente devengado por la matriculación de un vehículo en el primer Estado miembro, sin que se tenga en cuenta la duración de la utilización del vehículo en la red viaria nacional y sin que pueda ejercitarse ningún derecho a exención o devolución, cuando dicho vehículo no se destine a ser utilizado esencialmente en el primer Estado miembro con carácter permanente ni, de hecho, sea utilizado de esta manera.**

Firmas