

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089470

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 17 de mayo de 2023

Sala 8.^a

Asunto n.º C-105/22

SUMARIO:

Impuestos sobre consumos específicos. Libre circulación de mercancías. Exportación de un vehículo matriculado en un Estado miembro hacia un país del Espacio Económico Europeo (EEE). Denegación de la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo por un importe proporcional al período de utilización de este en el territorio del Estado miembro de matriculación. Principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad. Un comerciante, solicitó al Director de la Administración Tributaria de Polonia la devolución de un impuesto especial por la exportación de un vehículo privado a Noruega habiendo presentado una declaración de impuestos especiales relativa a la adquisición intracomunitaria del referido vehículo privado y pagado el correspondiente impuesto especial. El Tribunal de Justicia ha declarado que tampoco es pertinente, en relación con el art. 110 TFUE, que un automóvil, debido a la negativa a devolver un impuesto sobre automóviles, cuyo hecho imponible es la matriculación y puesta en circulación de dicho vehículo, se grave, en el momento de su exportación definitiva de un Estado miembro a otro Estado miembro, en momentos diferentes y en Estados miembros diferentes, con varios impuestos relativos a los automóviles. Los impuestos especiales que gravan los vehículos privados comprendidos en la Ley de Impuestos Especiales no tienen el carácter de un impuesto vinculado al período de utilización de tales vehículos, sino el de un impuesto vinculado al consumo de estos últimos, consumo que se materializa mediante la matriculación del vehículo privado de que se trate en el territorio nacional. El vehículo controvertido en el litigio principal fue matriculado en el territorio nacional el 9 de agosto de 2017, es decir, aproximadamente siete meses antes de ser exportado, el 7 de marzo de 2018, a Noruega. Esa fecha de matriculación se corresponde con la fecha de la matriculación temporal de oficio de dicho vehículo, que forma parte del proceso normal de matriculación, cuya finalidad es autorizar de forma permanente la circulación de un automóvil en el territorio nacional de que se trate. En este sentido, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponderá efectuar al órgano jurisdiccional remitente, es posible concluir por tanto que una matriculación temporal de oficio de un vehículo debe distinguirse, en particular, de una matriculación temporal efectuada con el fin de permitir la exportación al extranjero de ese vehículo. En el supuesto de que el importador, ya sea una persona física o un comerciante, opte por la importación como pleno propietario de un vehículo y por la correspondiente matriculación de ese vehículo en el territorio nacional, las eventuales intenciones de ese importador respecto a la posterior utilización del citado vehículo carecen de pertinencia a efectos de apreciar, a la vista del art. 110 TFUE y del principio de proporcionalidad, su sujeción al impuesto especial de que se trata, así como, en caso de reexportación de dicho vehículo, la denegación de la devolución del impuesto satisfecho. No puede considerarse contrario al principio de proporcionalidad el hecho de que a un sujeto pasivo de un impuesto especial que exporta el vehículo privado en cuestión matriculado en dicho territorio nacional se le deniegue la devolución del impuesto pagado. El derecho a obtener la devolución del impuesto de que se trata está condicionado al cumplimiento de los mismos requisitos para los vehículos vendidos dentro del territorio de la Unión y para los vehículos exportados fuera de la Unión. El Derecho primario de la Unión, en particular el art.110 TFUE, párrafo primero, así como los principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que no establezca, cuando un vehículo privado matriculado en el Estado miembro de que se trate sea exportado, la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo en dicho Estado miembro por un importe proporcional al período de utilización del vehículo en el territorio de ese Estado miembro.

PRECEPTOS:

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE., y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), arts. 1 y 7.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 56 y 110.

PONENTE:

Don N. Jääskinen.

En el asunto C-105/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 27 de abril de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 15 de febrero de 2022, en el procedimiento entre

P. M.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen (Ponente) y M. Gavalec, Jueces;
Abogado General: Sr. P. Pikamäe;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, por la Sra. M. Rutka;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. B. Sasinowska, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;
dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 56 TFUE, del principio de percepción única de los impuestos especiales y del principio de proporcionalidad.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre P. M. y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Director de la Agencia Tributaria de Varsovia, Polonia) en relación con la denegación por este último de la devolución de un impuesto especial pagado por el recurrente en el litigio principal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Tratado FUE

3. El artículo 110 TFUE, párrafo primero, establece:

«Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.»

Directiva 2008/118/CE

4. Con arreglo al artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12):

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE [del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51)];

b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21)] y 92/84/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29)].

c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE [del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8)] y 92/80/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10)].

[...]

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;

b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.»

5. El artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 dispone que:

«El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.»

Derecho polaco

6. Del artículo 100, apartado 1, de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley de Impuestos Especiales), de 6 de diciembre de 2008 (Dz. U. de 2009, n.º 3, posición 11), en su versión aplicable al litigio principal (Dz. U. de 2019, posición 864) (en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»), se desprende que, en el caso de un vehículo privado, los impuestos especiales resultan aplicables a:

«[...]

1) la importación en el territorio nacional de un vehículo privado que no haya sido matriculado anteriormente en dicho territorio, con arreglo a las disposiciones relativas a la circulación por carretera de vehículos a motor.

2) la adquisición intracomunitaria en el territorio nacional de un vehículo privado que no haya sido matriculado anteriormente en dicho territorio, con arreglo a las disposiciones relativas a la circulación por carretera de vehículos a motor.

3) la primera venta en el territorio nacional de un vehículo privado que no haya sido matriculado anteriormente en dicho territorio, con arreglo a las disposiciones relativas a la circulación por carretera de vehículos a motor:

a) fabricado en dicho territorio;

b) sobre el que no se hayan pagado impuestos especiales por las operaciones descritas en los puntos 1 o 2.»

7. El artículo 100, apartado 3, de la referida Ley dispone, en lo que atañe a una obligación fiscal nacida respecto de un vehículo privado por la realización de una de las operaciones sujetas mencionadas en el apartado anterior, que no nacerá ninguna obligación fiscal sobre la base de otra operación gravada si ha sido determinado o declarado el importe devengado de los impuestos especiales de que se trate.

8. El artículo 107, apartado 1, de dicha Ley establece:

«La persona que haya obtenido el poder de disposición como propietario sobre un vehículo privado que no haya sido matriculado anteriormente en el territorio nacional según lo establecido en la normativa sobre circulación por carretera de vehículos a motor, respecto del cual se haya pagado el impuesto especial en el territorio nacional, tendrá derecho, al realizar una entrega intracomunitaria o la exportación de ese automóvil o cuando dicha entrega

o exportación se hagan en su nombre, a la devolución del impuesto especial mediante una solicitud presentada ante el director de la Administración tributaria competente, en el plazo de un año desde la realización de la entrega intracomunitaria o de la exportación del vehículo privado.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9. Mediante solicitud de 5 de marzo de 2019, el recurrente en el litigio principal, un comerciante, solicitó al Naczelnik Urzędu Skarbowego (Director de la Administración Tributaria, Polonia; en lo sucesivo, «Director») la devolución de un impuesto especial por la exportación, el 7 de marzo de 2018, de un vehículo privado a Noruega. En ese contexto, ha quedado acreditado que el recurrente en el litigio principal había presentado una declaración de impuestos especiales relativa a la adquisición intracomunitaria del referido vehículo privado y había pagado el correspondiente impuesto especial.

10. Mediante resolución de 29 de abril de 2019, el Director denegó la citada devolución al considerar que el recurrente en el litigio principal no cumplía el requisito relativo a que el vehículo afectado no debía estar matriculado en el territorio nacional. En efecto, el referido vehículo había sido matriculado provisionalmente de oficio, tras la solicitud de matriculación del mismo, en ese territorio el 9 de agosto de 2017, con arreglo a las disposiciones nacionales relativas a la circulación por carretera de vehículos a motor. A este respecto, el Director consideró que la fecha de matriculación de un vehículo correspondía a su matriculación temporal de oficio, que forma parte del proceso de matriculación cuyo objeto es la admisión permanente de ese vehículo para la circulación en dicho territorio.

11. Mediante resolución de 13 de agosto de 2019, la recurrida en el litigio principal ratificó la decisión del Director.

12. El recurrente en el litigio principal interpuso recurso contra esa resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia, Polonia). Ese órgano jurisdiccional desestimó el recurso al considerar que no procedía devolver al recurrente en el litigio principal el impuesto especial a raíz de la exportación del vehículo de que se trata, ya que, en el supuesto examinado, no se cumplían todos los requisitos previstos en el artículo 107, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales y en particular el relativo a que el referido vehículo no estuviese matriculado en el territorio nacional.

13. El recurrente en el litigio principal interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que es el órgano jurisdiccional remitente.

14. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no tiene como efecto hacer menos competitivos a los empresarios nacionales que exportan vehículos privados a terceros países o que efectúan entregas intracomunitarias de tales vehículos con respecto a aquellos empresarios de otros países de la Unión Europea que exportan o realizan entregas intracomunitarias de los mismos vehículos. En efecto, a su juicio, la mera matriculación de un vehículo privado les impide obtener la devolución de los impuestos especiales pagados, también por lo que respecta al importe calculado proporcionalmente a la duración del uso de ese vehículo en el territorio nacional.

15. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esa normativa nacional no es contraria al principio de percepción única de los impuestos especiales, cuya aplicación está vinculada al consumo efectivo de los vehículos privados, así como al principio de proporcionalidad.

16. A este respecto, el referido órgano jurisdiccional explica que, con arreglo al artículo 107 de la Ley de Impuestos Especiales, procede devolver un impuesto especial independientemente de que este haya sido pagado en la primera venta del vehículo de que se trate, en una adquisición intracomunitaria o en la importación de dicho vehículo en el territorio nacional. Además del pago de ese impuesto especial, el «requisito fundamental» para tener derecho a su devolución es, a juicio del órgano jurisdiccional remitente, la confirmación de la exportación del vehículo privado de que se trate fuera del territorio nacional. No obstante, en su opinión, ese derecho a obtener la devolución se excluye para los vehículos que hayan sido matriculados antes de su exportación, incluso cuando se trate de una matriculación temporal.

17. Según el órgano jurisdiccional remitente, cuando, pese a la matriculación de un vehículo privado, el uso y, por tanto, el consumo de ese vehículo no hayan tenido lugar en el territorio nacional o hayan sido breves, la percepción total del impuesto especial de que se trata por ese vehículo en Polonia parece contraria no solo al principio de imposición de los bienes en el lugar del consumo, sino también al principio de libre circulación de

mercancías —en este caso vehículos privados— en el interior de la Unión Europea, entre los diferentes Estados miembros, así como en el tráfico comercial con terceros Estados.

18. Refiriéndose, en particular, al auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), apartado 29, el citado órgano jurisdiccional considera que la mera matriculación de un vehículo privado no debería constituir un obstáculo para el reembolso de un impuesto especial si ese vehículo no fue y no va a ser usado en el Estado miembro que estableció dicho impuesto. En efecto, según el órgano jurisdiccional remitente, del referido auto se desprende que un impuesto como el impuesto especial controvertido en el presente litigio debe ser de un importe proporcional a la duración del uso de dicho vehículo en el Estado miembro de que se trate.

19. Además, dicho órgano jurisdiccional señala que, una vez que se entrega el vehículo en otro Estado miembro o se exporta fuera de la Unión, ese vehículo puede quedar sujeto a impuestos sobre el consumo locales o a gravámenes de la misma naturaleza que ese impuesto especial, lo que podría constituir, en caso de que la República de Polonia no devolviese este último, una vulneración del principio de percepción única de los impuestos especiales.

20. En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse el artículo 56 [TFUE] y el principio según el cual, en cuanto impuestos sobre el consumo efectivo, los impuestos especiales deben cobrarse una sola vez, así como el principio de proporcionalidad, en el sentido de que se oponen a la aplicación de una disposición nacional como el artículo 107, apartado 1, de la [Ley de Impuestos Especiales] en la medida en que impide la devolución al sujeto pasivo del impuesto especial, en concepto de exportación de un vehículo privado matriculado, calculado proporcionalmente al período en el que dicho vehículo fue usado en el territorio nacional?»

Sobre la cuestión prejudicial

21. Con carácter preliminar, en el marco del procedimiento de cooperación, establecido en el artículo 267 TFUE, entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe al Tribunal de Justicia no solamente reformular, en su caso, la cuestión que se le plantee, sino también tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2022, Herios, C-593/21, EU:C:2022:784, apartado 19 y jurisprudencia citada).

22. En el presente asunto, se pregunta al Tribunal de Justicia, en particular, sobre la interpretación del artículo 56 TFUE en las circunstancias específicas de una adquisición intracomunitaria de un vehículo privado, que ha sido gravado mediante un impuesto especial debido a su matriculación en Polonia, y una posterior venta y exportación de ese vehículo a Noruega, donde el referido vehículo no ha sido objeto de una operación, como un alquiler o un *leasing*, asociada a la prestación de un servicio, en el sentido del artículo 56 TFUE.

23. A este respecto, ante todo, conforme a reiterada jurisprudencia, debe entenderse por «mercancías», en el sentido del Tratado FUE, productos que pueden valorarse en dinero y que, como tales, pueden ser objeto de transacciones comerciales (sentencias de 10 de diciembre de 1968, Comisión/Italia, 7/68, EU:C:1968:51, p. 626, y de 3 de diciembre de 2015, Pfothenhilfe-Ungarn, C-301/14, EU:C:2015:793, apartado 47). Dado que los vehículos automóviles son productos que pueden valorarse en dinero, que pueden, como tales, ser objeto de transacciones mercantiles, deben ser considerados «mercancías», en el sentido del referido Tratado.

24. Sin embargo, tales vehículos no forman parte de las categorías de productos sujetas a impuestos especiales en todos los Estados miembros con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y no están comprendidos, por tanto, en el régimen armonizado de los impuestos especiales.

25. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, si bien los Estados miembros tienen la facultad de introducir o de mantener gravámenes sobre dichos productos, deben no obstante ejercer su competencia en este ámbito respetando el Derecho de la Unión (sentencia de 17 de diciembre de 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, apartado 39 y jurisprudencia citada).

26. En particular, a este respecto, los Estados miembros deben respetar no solo lo dispuesto en el Tratado FUE, sino también las normas contenidas en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, ya que estas últimas

disposiciones prohíben que la imposición de un gravamen dé lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras (sentencia de 17 de diciembre de 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, apartado 40 y jurisprudencia citada).

27. Seguidamente, toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye, con arreglo a reiterada jurisprudencia, una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE (sentencia de 22 de mayo de 2019, Krohn & Schröder, C-226/18, EU:C:2019:440, apartado 37 y jurisprudencia citada).

28. En lo tocante a un impuesto de matriculación recaudado por un Estado miembro con motivo de la matriculación de automóviles en su territorio para su puesta en circulación, el Tribunal de Justicia ha declarado de manera reiterada que tal impuesto no es ni un derecho de aduana ni una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 28 TFUE y 30 TFUE. En efecto, un impuesto de esta índole es un tributo interno y debe analizarse, por tanto, desde el punto de vista del artículo 110 TFUE (sentencia de 17 de diciembre de 2015, Viamar, C-402/14, EU:C:2015:830, apartado 33 y jurisprudencia citada).

29. Por lo que respecta, más concretamente, a un impuesto especial no incluido en el régimen armonizado de los impuestos especiales con arreglo a la Directiva 2008/118, como es el caso del impuesto especial controvertido en el litigio principal que grava todos los vehículos privados matriculados en el territorio nacional de que se trata, debe considerarse que ese impuesto especial forma parte de un sistema general de tributos internos sobre las mercancías, que procede examinar con arreglo al artículo 110 TFUE, párrafo primero (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2007, Brzeziński, C-313/05, EU:C:2007:33, apartado 24).

30. En esas circunstancias, es preciso considerar que, mediante su única cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho primario de la Unión, en particular el artículo 110 TFUE, párrafo primero, así como los principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no establezca, cuando un vehículo privado matriculado en el Estado miembro de que se trate sea exportado, la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo en dicho Estado miembro por un importe proporcional al período de utilización del vehículo en el territorio de ese Estado miembro.

31. A este respecto, en primer lugar, el artículo 110 TFUE, párrafo primero, prohíbe a los Estados miembros gravar directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares.

32. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, el objetivo del referido artículo del Tratado FUE es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia. Pretende por tanto eliminar cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos, en particular, de aquellos que sean discriminatorios para los productos procedentes de otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de abril de 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, apartado 28 y jurisprudencia citada).

33. Además, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 110 TFUE si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales y, por lo tanto, que no produce, en ningún caso, efectos discriminatorios (sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, apartado 46 y jurisprudencia citada).

34. A este respecto, se infringe el artículo 110 TFUE, párrafo primero, cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de un modo diferente y con arreglo a mecanismos distintos que den lugar, aunque solo sea en ciertos casos, a una tributación más elevada del producto importado (sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, apartado 47 y jurisprudencia citada).

35. En el presente asunto, si bien corresponderá al órgano jurisdiccional remitente llevar a cabo las necesarias comprobaciones, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en el supuesto de una entrega intracomunitaria o de una exportación de un vehículo privado, la persona que haya adquirido el derecho a disponer de ese vehículo como propietario tiene derecho a obtener la devolución del impuesto especial satisfecho únicamente

si dicho vehículo no ha sido matriculado en Polonia. Con arreglo a la información de la que dispone el Tribunal de Justicia, este requisito se aplica de manera indistinta a todos los vehículos, independientemente de su procedencia.

36. En segundo lugar, por lo que se refiere al principio de percepción única de los impuestos especiales, cabe destacar que, a falta de armonización a escala de la Unión, el Tribunal de Justicia ha declarado que las desventajas que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de la potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones de las libertades de circulación. En efecto, los Estados miembros no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de noviembre de 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

37. El Tribunal de Justicia ha declarado que tampoco es pertinente, en relación con el artículo 110 TFUE, que un automóvil, debido a la negativa a devolver un impuesto sobre automóviles, cuyo hecho imponible es la matriculación y puesta en circulación de dicho vehículo, se grave, en el momento de su exportación definitiva de un Estado miembro a otro Estado miembro, en momentos diferentes y en Estados miembros diferentes, con varios impuestos relativos a los automóviles [véase, en este sentido, la sentencia de 2 de febrero de 2023, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Impuesto sobre automóviles), C-676/21, EU:C:2023:63, apartados 36 y 37].

38. Se alcanza esta conclusión asimismo en el contexto de la exportación de un vehículo privado fuera de la Unión, como ocurre en el litigio principal. Así pues, las desventajas que pueden producirse, en su caso, como resultado del efecto multiplicador de la no devolución del impuesto especial pagado en caso de exportación de un vehículo privado matriculado anteriormente en el Estado miembro de que se trate por un importe proporcional al período de utilización de ese vehículo en el territorio de ese Estado miembro, por un lado, y del hecho de que ese vehículo esté sujeto a impuestos o gravámenes similares en el Estado de destino, por otro lado, no pueden considerarse contrarias ni al artículo 110 TFUE ni al principio de percepción única de los impuestos especiales.

39. En tercer lugar, en lo que respecta al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el marco de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre prestación de servicios, que un impuesto de matriculación es contrario al principio de proporcionalidad en la medida en que el objetivo que persigue podría alcanzarse estableciendo un impuesto de un importe proporcional a la duración de la matriculación del vehículo en el Estado en que se utilice, lo que permitiría no efectuar discriminación en cuanto a la amortización del impuesto en perjuicio de las empresas de *leasing* de automóviles establecidas en los demás Estados miembros (sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartado 69).

40. En ese mismo sentido, el Tribunal de Justicia ha señalado, en el auto de 27 de junio de 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), apartado 29, al que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, que una normativa nacional que impone el pago de un impuesto cuyo importe no es proporcional a la utilización del vehículo en el Estado miembro de que se trate, aunque persiga un objetivo legítimo compatible con el referido Tratado, es contraria a las disposiciones del Tratado relativas a la libre prestación de servicios cuando se aplica a vehículos alquilados y matriculados en otro Estado miembro, que ni se destinan a ser utilizados esencialmente en el primer Estado miembro con carácter permanente ni se utilizan de hecho de tal manera, a menos que su objetivo no pueda alcanzarse estableciendo un impuesto de un importe proporcional al período de utilización del vehículo en ese primer Estado miembro.

41. Sin embargo, es preciso destacar que esa jurisprudencia se refiere a la aplicación de la libre prestación de servicios en el contexto de contratos de alquiler o de *leasing*. No puede extrapolarse al caso que es objeto del litigio principal, que no se refiere a una prestación de servicios transfronteriza, sino a la adquisición intracomunitaria de un vehículo privado, que ha sido gravada mediante un impuesto especial debido a su matriculación en Polonia, y a la posterior venta y exportación de ese vehículo a Noruega.

42. A este respecto, con arreglo a la información de la que dispone el Tribunal de Justicia, los impuestos especiales que gravan los vehículos privados comprendidos en la Ley de Impuestos Especiales no tienen el carácter de un impuesto vinculado al período de utilización de tales vehículos, sino el de un impuesto vinculado al consumo de estos últimos, consumo que se materializa mediante la matriculación del vehículo privado de que se trate en el territorio nacional.

43. Se desprende, en particular, de la petición de decisión prejudicial que el vehículo controvertido en el litigio principal fue matriculado en el territorio nacional el 9 de agosto de 2017, es decir, aproximadamente siete meses antes de ser exportado, el 7 de marzo de 2018, a Noruega. Esa fecha de matriculación se corresponde con

la fecha de la matriculación temporal de oficio de dicho vehículo, que forma parte del proceso normal de matriculación, cuya finalidad es autorizar de forma permanente la circulación de un automóvil en el territorio nacional de que se trate. En este sentido, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponderá efectuar al órgano jurisdiccional remitente, es posible concluir por tanto que una matriculación temporal de oficio de un vehículo debe distinguirse, en particular, de una matriculación temporal efectuada con el fin de permitir la exportación al extranjero de ese vehículo.

44. Cabe añadir que, en el supuesto de que el importador, ya sea una persona física o un comerciante, opte por la importación como pleno propietario de un vehículo y por la correspondiente matriculación de ese vehículo en el territorio nacional, las eventuales intenciones de ese importador respecto a la posterior utilización del citado vehículo carecen de pertinencia a efectos de apreciar, a la vista del artículo 110 TFUE y del principio de proporcionalidad, su sujeción al impuesto especial de que se trata, así como, en caso de reexportación de dicho vehículo, la denegación de la devolución del impuesto satisfecho.

45. En esas circunstancias, no puede considerarse contrario al principio de proporcionalidad el hecho de que a un sujeto pasivo de un impuesto especial que exporta el vehículo privado en cuestión matriculado en dicho territorio nacional se le deniegue la devolución del impuesto pagado.

46. En cuarto lugar, ha de precisarse, a todos los efectos, que el hecho de que, en el presente asunto, el recurrente en el litigio principal haya exportado el vehículo de que se trata a Noruega no tiene ninguna incidencia en la respuesta que debe darse a la cuestión planteada.

47. En efecto, el artículo 110 TFUE corresponde al artículo 14 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3) y, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, el derecho a obtener la devolución del impuesto de que se trata está condicionado al cumplimiento de los mismos requisitos para los vehículos vendidos dentro del territorio de la Unión y para los vehículos exportados fuera de la Unión.

48. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el Derecho primario de la Unión, en particular el artículo 110 TFUE, párrafo primero, así como los principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que no establezca, cuando un vehículo privado matriculado en el Estado miembro de que se trate sea exportado, la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo en dicho Estado miembro por un importe proporcional al período de utilización del vehículo en el territorio de ese Estado miembro.

Costas

49. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, 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 Octava) declara:

El Derecho primario de la Unión, en particular el artículo 110 TFUE, párrafo primero, así como los principios de percepción única de los impuestos especiales y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que no establezca, cuando un vehículo privado matriculado en el Estado miembro de que se trate sea exportado, la devolución del impuesto especial pagado por el referido vehículo en dicho Estado miembro por un importe proporcional al período de utilización del vehículo en el territorio de ese Estado miembro.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.