

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ090816

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 28 de septiembre de 2023

Sala 8.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-508/22

**SUMARIO:**

**Impuestos sobre consumos específicos. Impuesto que grava la primera matriculación de un vehículo automóvil. Principios del Derecho Comunitario. Efectividad. Incorporación del impuesto al valor de mercado del vehículo por el que se ha pagado ese impuesto. Devolución de un impuesto, recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión en el momento de la primera matriculación de un vehículo, a un adquirente posterior de dicho vehículo.** Una sociedad adquirió, mediante un contrato de arrendamiento financiero, un turismo. Para poder proceder a su primera matriculación en Rumanía, la sociedad de arrendamiento financiero había abonado a las autoridades rumanas un impuesto especial sobre turismos y automóviles incrementado con el IVA. La propiedad del vehículo fue transmitida el 12 de noviembre de 2012 a otra sociedad que solicitó en 2018 la devolución del impuesto especial de matriculación abonado por la sociedad de arrendamiento financiero y que fé denegada por la Administración debido a que no había sido presentada por la misma persona que había abonado el impuesto. La repercusión efectiva, parcial o total impuesto especial de matriculación controvertido en el adquirente posterior de un vehículo por el que se haya pagado tal impuesto depende, en definitiva, de diversos factores relacionados con las circunstancias fácticas que rodean a las transacciones comerciales en las que se transmite la propiedad de tal vehículo, correspondiendo al juez nacional apreciar, en función de las circunstancias del asunto del que conoce, si efectivamente se ha repercutido total o parcialmente dicho impuesto en alguno de los adquirentes posteriores. El art. 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el importe de un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación puede incorporarse al valor de dichos vehículos de tal forma que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación ilegal de ese impuesto se transmite, en el momento de la venta de dichos vehículos, a los adquirentes posteriores de estos. Un Estado miembro puede, en principio, denegar la solicitud de devolución de un tributo indebido, formulada por el comprador final al que se ha repercutido dicho tributo, debido a que no es dicho comprador quien ha abonado ese tributo a las autoridades tributarias, siempre que, no obstante, el referido comprador pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo pero si la devolución por el sujeto pasivo resulta imposible o excesivamente difícil, el principio de efectividad exige que el comprador pueda dirigir su solicitud de devolución directamente contra las autoridades tributarias y que, a estos efectos, el Estado miembro establezca los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias. [Vid., STJUE de 20 de octubre de 2011, asunto C-94/10 (NFJ044409)]. El adquirente de un vehículo por el que se ha pagado un impuesto recaudado por un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión y en el que se ha repercutido dicho impuesto debe poder obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo haya abonado o, en su caso, de las autoridades tributarias, pero cuando un vehículo por el que se ha pagado un impuesto en el momento de su primera matriculación pierde una parte de su valor de mercado, el importe del impuesto incluido en el valor de dicho vehículo disminuye en la misma proporción que dicho valor. En el supuesto de que el importe residual del impuesto se repercuta en el adquirente posterior de dicho vehículo, que permite a los Estados miembros denegar la devolución de un impuesto recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión cuando este dé lugar a un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, se desprende que el impuesto que debe devolverse a dicho adquirente no puede, en ningún caso, exceder de ese importe residual. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar, en particular, en el supuesto de que constate, sobre la base de un análisis de las pruebas que se le presenten, que una parte residual del impuesto especial de matriculación abonado con ocasión de la primera matriculación del vehículo de que se trata fue efectivamente repercutida en un adquirente posterior de dicho vehículo, que la devolución de ese impuesto a tal adquirente no dará lugar al enriquecimiento sin causa de este último. El art. 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación solo puede devolverse al sujeto pasivo que pagó dicho impuesto, y no a un adquirente posterior del vehículo de que se trate, siempre que el adquirente que haya soportado efectivamente la carga de dicho impuesto pueda obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo hubiera

pagado o, en su caso, de las autoridades fiscales, en particular, cuando la devolución por dicho sujeto pasivo resulte imposible o excesivamente difícil.

## PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 110.

## PONENTE:

*Don N. Jääskinen.*

En el asunto C-508/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Braşov (Tribunal Superior de Braşov, Rumanía), mediante resolución de 22 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de julio de 2022, en el procedimiento entre

**KL,**

**PO**

y

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov,**

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. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de KL y PO, por el Sr. D. Târşia, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. R. Antonie, E. Gane y O.-C. Ichim, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. T. Isacu de Groot, 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 110 TFUE.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre KL y PO, como herederos de AX, y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Braşov (Administración Provincial de Hacienda de Braşov, Rumanía; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la devolución de un impuesto, recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión en el momento de la primera matriculación de un vehículo, a un adquirente posterior de dicho vehículo.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

**3. El artículo 110 TFUE enuncia:**

«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.

Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.»

**Derecho rumano**

4. El Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 52/2017 privind restituirea sumelor reprezentând taxa specială pentru autoturisme și autovehicule, taxa pe poluare pentru autovehicule, taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule și timbrul de mediu pentru autovehicule (Decreto-ley con carácter de urgencia n.º 52/2017 sobre la devolución de las cantidades abonadas en concepto de impuesto especial sobre turismo y automóviles, impuesto sobre la contaminación procedente de automóviles, impuesto sobre las emisiones contaminantes procedentes de automóviles y timbre medioambiental para automóviles), de 4 de agosto de 2017 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 644 de 7 de agosto de 2017; en lo sucesivo, «Decreto-ley n.º 52/2017»), regula el procedimiento de devolución de una serie de impuestos sobre los vehículos automóviles que el Tribunal de Justicia declaró contrarios al Derecho de la Unión.

**5. A tenor del artículo 1, apartado 1, del Decreto-ley n.º 52/2017:**

«Los contribuyentes que hayan abonado el impuesto especial sobre turismo y automóviles regulado en los artículos 214 bis a 214 quater de la Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario, en su versión posteriormente modificada y completada, el impuesto sobre la contaminación procedente de automóviles, previsto en el Decreto-ley n.º 50/2008, por el que se establece el impuesto sobre la contaminación procedente de automóviles, aprobado por la Ley n.º 140/2011, el impuesto sobre las emisiones contaminantes procedentes de los automóviles, previsto en la Ley n.º 9/2012, relativa al impuesto sobre las emisiones contaminantes procedentes de los automóviles, en su versión posteriormente modificada y completada, o el timbre medioambiental para automóviles, previsto en el Decreto-ley n.º 9/2013, sobre el Timbre Medioambiental para Automóviles, aprobado, modificado y completado por la Ley n.º 37/2014, en su versión posteriormente modificada y completada, sin haber obtenido su devolución hasta la fecha de la entrada en vigor del presente Decreto-ley, podrán solicitar la devolución de dichos impuestos, así como los intereses devengados durante el período comprendido entre la fecha del pago y la fecha de la devolución, mediante solicitud dirigida al órgano tributario central competente. El tipo del interés adeudado será el regulado en el artículo 174, apartado 5, de la Ley n.º 207/2015, sobre el Código de Procedimiento Tributario, en su versión posteriormente modificada y completada.»

**Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

6. El 3 de marzo de 2008, SC Zilex Corn SRL adquirió, mediante un contrato de arrendamiento financiero, un turismo de la marca Toyota fabricado en el año 2007. Para poder proceder a la primera matriculación de dicho vehículo en Rumanía, la sociedad de arrendamiento financiero, BCR Leasing IFN SA, había abonado a las autoridades rumanas un impuesto especial sobre turismo y automóviles (en lo sucesivo, «impuesto especial de matriculación»), incrementado con el impuesto sobre el valor añadido, por importe de 6 378,23 leus rumanos (RON) (aproximadamente 1 298 euros). La sociedad de arrendamiento financiero recuperó dicha cantidad de Zilex Corn.

7. La propiedad del vehículo fue transmitida el 12 de noviembre de 2012 a SC Zaral SRL y, posteriormente, el 16 de mayo de 2016, a AX.

8. El 28 de agosto de 2018, AX solicitó ante la Administración tributaria la devolución del impuesto especial de matriculación abonado por el vehículo de que se trata al amparo del artículo 1, apartado 1, del Decreto-ley n.º 52/2017. La Administración tributaria denegó dicha solicitud mediante resolución de 5 de marzo de 2019, alegando que no había sido presentada por la misma persona que había abonado el impuesto. AX presentó una reclamación contra dicha resolución, que fue desestimada mediante resolución de 29 de julio de 2019.

9. AX presentó una demanda ante el Tribunalul Braşov (Tribunal de Distrito de Braşov, Rumanía) solicitando que se anularan ambas resoluciones y se condenara a la Administración tributaria a devolver el impuesto especial de matriculación y a abonar los intereses correspondientes.

10. Mediante sentencia de 23 de diciembre de 2020, el mencionado órgano jurisdiccional desestimó la demanda por considerar que, con arreglo a la legislación nacional aplicable, el derecho a la devolución solo asiste a la persona que ha abonado el impuesto especial de matriculación en el momento de la primera matriculación del vehículo de que se trate y no a los adquirentes posteriores de dicho vehículo.

11. AX interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante la Curtea de Apel Braşov (Tribunal Superior de Braşov, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

12. Mediante sentencia de 5 de abril de 2022, dicho órgano jurisdiccional desestimó el referido recurso por considerar que AX no había demostrado que el derecho a la devolución le hubiera sido transmitido junto con la propiedad del vehículo de que se trata. Asimismo, consideró que la transmisión de ese crédito fiscal no podía haber tenido lugar de pleno derecho en el momento de la adquisición del referido vehículo.

13. AX interpuso recurso de revisión contra dicha sentencia ante el mismo órgano jurisdiccional invocando, en particular, una interpretación errónea del artículo 110 TFUE y la violación del principio de efectividad.

14. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si un Estado miembro puede denegar la devolución de un impuesto, recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión en el momento de la primera matriculación de un vehículo, al adquirente posterior de dicho vehículo.

15. Dicho órgano jurisdiccional señala que el Decreto-ley n.º 52/2017 se adoptó a raíz de varias sentencias del Tribunal de Justicia que declararon contrarios al Derecho de la Unión una serie de impuestos sobre los vehículos de motor, establecidos por Rumanía, entre los que se encontraba el impuesto especial de matriculación controvertido. No obstante, en virtud de su artículo 1, apartado 1, el derecho a la devolución de un impuesto que se considera contrario al Derecho de la Unión solo se reconoce al sujeto pasivo que lo ha abonado.

16. Pues bien, el mencionado órgano jurisdiccional señala que, desde que se establecieron los impuestos que gravan los vehículos automóviles a los que se refiere el Decreto-ley n.º 52/2017, los vehículos de que se trata fueron objeto de diversas transacciones y que, mediante la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), el Tribunal de Justicia declaró que, una vez abonado, tal impuesto se incorporaba al valor de mercado del vehículo.

17. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la limitación establecida en el artículo 1, apartado 1, del Decreto-ley n.º 52/2017 al derecho a la devolución de los impuestos recaudados contraviniendo el Derecho de la Unión es conforme con la obligación de los Estados miembros de devolver tales impuestos.

18. En estas circunstancias, la Curtea de Apel Braşov (Tribunal Superior de Braşov) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede interpretarse el Derecho de la [Unión] (artículo 110 TFUE) en el sentido de que el importe de un impuesto prohibido por el Derecho de la Unión se incorpora al valor del vehículo y [que el crédito correspondiente a dicho impuesto] puede transmitirse a los terceros adquirentes junto con el derecho de propiedad sobre dicho vehículo?

2) ¿Se opone la interpretación [del artículo] 110 TFUE a una normativa nacional, como la que figura en el artículo 1 del [Decreto-ley n.º 52/2017], según el cual la devolución de un impuesto prohibido por el Derecho de la Unión únicamente puede realizarse a favor del contribuyente que lo haya abonado y no de los adquirentes posteriores del vehículo para el cual se haya pagado dicho impuesto, cuando dicho impuesto no se haya devuelto al pagador?»

## **Cuestiones prejudiciales**

### ***Observaciones preliminares***

19. El artículo 110 TFUE es aplicable a todos los productos procedentes de otros Estados miembros, así como a los procedentes de terceros países que se encuentran en libre práctica en la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de mayo de 1987, Cooperativa Co-Frutta, 193/85, EU:C:1987:210, apartado 29).

20. A este respecto, la Comisión Europea señaló, en sus observaciones escritas, que la resolución de remisión no indicaba si el vehículo de que se trata en el litigio principal, adquirido en Rumanía, había sido importado

de otro Estado miembro y, por consiguiente, expresó sus dudas sobre si dicho vehículo estaba comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 110 TFUE.

**21.** No obstante, de dicha resolución se desprende que el vehículo es de la marca Toyota y, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, la fabricación de los vehículos de esta marca no se lleva a cabo en Rumanía. Por consiguiente, puede suponerse razonablemente que el vehículo de que se trata procede de otro Estado miembro o de un tercer país y se encuentra en libre práctica en la Unión Europea.

**22.** Las cuestiones planteadas deben examinarse a la luz de esta hipótesis.

### **Primera cuestión prejudicial**

**23.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el importe de un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de la primera matriculación puede incorporarse al valor de dichos vehículos de tal forma que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación ilegal de ese impuesto se transmite, en el momento de la venta de dichos vehículos, a los adquirentes posteriores de estos.

**24.** A este respecto, procede señalar que 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 gravan directa o indirectamente los productos nacionales similares.

**25.** Según reiterada jurisprudencia, se infringe esta disposición cuando la cuantía del impuesto que grava un vehículo de segunda mano importado excede de la cuantía residual del impuesto incorporada al valor de los vehículos usados similares ya matriculados en el interior del país (sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 39 y jurisprudencia citada).

**26.** El Tribunal de Justicia ha precisado, al examinar la compatibilidad con el artículo 110 TFUE de un impuesto de matriculación establecido por un Estado miembro que grava los vehículos de segunda mano importados, que el importe de tal impuesto se incorpora al valor de los vehículos desde el pago de dicho impuesto. De este modo, cuando un vehículo matriculado en el Estado miembro de que se trate se vende posteriormente como vehículo de segunda mano en ese mismo Estado miembro, su valor de mercado, que incluirá el importe residual del impuesto de matriculación, será igual a un porcentaje, determinado por la depreciación de dicho vehículo, de su valor inicial (véase, en particular, la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 40 y jurisprudencia citada). Dicho esto, en determinadas situaciones, el importe residual de un impuesto puede dejar de estar incorporado al valor de mercado de los vehículos de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2016, Budişan, C-586/14, EU:C:2016:421, apartado 41).

**27.** Ahora bien, es preciso subrayar que estas sentencias se refieren al examen de la neutralidad de los impuestos cuya compatibilidad con el artículo 110 TFUE ha sido examinada por el Tribunal de Justicia. Esta jurisprudencia no puede extrapolarse al supuesto objeto del litigio principal, que no se refiere a la neutralidad del impuesto especial de matriculación controvertido, sino a la cuestión de si, en el marco de la devolución de un impuesto recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión, puede considerarse que tal impuesto se repercute, de manera general y en todos los casos, en el adquirente o los adquirentes posteriores del vehículo de que se trate.

**28.** Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia en materia de impuestos indirectos, a pesar de que habitualmente, en el comercio, estos impuestos se repercuten parcial o totalmente en el consumidor final, no puede afirmarse de modo general que en todos los casos el impuesto sea efectivamente repercutido. Esta repercusión efectiva, total o parcial, depende de varios factores que son propios de cada transacción comercial y la diferencian de otros casos situados en otros contextos. En consecuencia, la cuestión de la repercusión o de la no repercusión en cada caso de un impuesto indirecto constituye una cuestión de hecho que compete al juez nacional, quien puede apreciar libremente las pruebas que se le sometan (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 1988, Les Fils de Jules Bianco y Girard, 331/85, 376/85 y 378/85, EU:C:1988:97, apartado 17, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 44 y jurisprudencia citada).

**29.** Lo mismo debe suceder con impuestos como el impuesto especial de matriculación controvertido, que grava los automóviles en el momento de su primera matriculación en un Estado miembro. En efecto, la repercusión efectiva, parcial o total, en el adquirente posterior de un vehículo por el que se haya pagado tal impuesto depende,

en definitiva, de diversos factores relacionados con las circunstancias fácticas que rodean a las transacciones comerciales en las que se transmite la propiedad de tal vehículo.

**30.** Por consiguiente, corresponde al juez nacional apreciar, en función de las circunstancias del asunto del que conoce, si efectivamente se ha repercutido total o parcialmente dicho impuesto en alguno de los adquirentes posteriores.

**31.** Pues bien, en la medida en que el juez nacional compruebe, sobre la base de una libre apreciación de las pruebas aportadas, que un impuesto especial de matriculación, abonado con ocasión de la primera matriculación de un vehículo, se ha repercutido efectivamente en el adquirente posterior de dicho vehículo, nada impide, en principio, que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación ilegal de dicho impuesto se ha transmitido a dicho adquirente junto con la propiedad del vehículo.

**32.** Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el importe de un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación puede incorporarse al valor de dichos vehículos de tal forma que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación ilegal de ese impuesto se transmite, en el momento de la venta de dichos vehículos, a los adquirentes posteriores de estos.

### ***Segunda cuestión prejudicial***

**33.** Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación solo puede devolverse al sujeto pasivo que pagó dicho impuesto, y no a un adquirente posterior del vehículo de que se trate.

**34.** A este respecto, en primer lugar, es jurisprudencia consolidada que el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben estos impuestos, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véanse, en particular, las sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 24, y de 15 de octubre de 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, apartado 27 y jurisprudencia citada).

**35.** Por otra parte, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto (véanse, en particular, las sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 25, y de 15 de octubre de 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**36.** En segundo lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la restitución de los tributos recaudados indebidamente podrá denegarse, como excepción al principio de devolución, cuando tal restitución dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 21 y jurisprudencia citada).

**37.** En efecto, la protección de los derechos garantizados en esta materia por el ordenamiento jurídico de la Unión no exige la devolución de los impuestos, tasas y gravámenes recaudados con infracción del Derecho de la Unión cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de tales tributos los repercutió efectivamente sobre otros sujetos, como el comprador (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 25 y jurisprudencia citada).

**38.** Esto se debe a que, en tales circunstancias, no es el sujeto pasivo quien ha soportado el tributo recaudado indebidamente, sino el comprador al que fue repercutido. Por lo tanto, devolver al sujeto pasivo el importe del tributo que ya ha percibido del comprador equivaldría a concederle un doble pago que podría ser calificado de enriquecimiento sin causa, sin que por ello se remediara las consecuencias que la ilegalidad del tributo tuvo para

el comprador (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 22 y jurisprudencia citada).

**39.** Tal interpretación responde a la finalidad del derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente que aspira a remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el Derecho de la Unión neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente a la persona que, en definitiva, la haya soportado efectivamente (sentencias de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 23, y de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 24).

**40.** En tercer lugar, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde a cada Estado miembro regular el procedimiento de devolución de los impuestos nacionales recaudados indebidamente, siempre que dichas normas respeten tanto el principio de equivalencia como el principio de efectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de octubre de 2020, Valoris, C-677/19, EU:C:2020:825, apartado 21 y jurisprudencia citada).

**41.** A este respecto, habida cuenta de la finalidad del derecho a devolución de cantidades pagadas indebidamente, indicado en el apartado 39 de la presente sentencia, y en aras del respeto del principio de efectividad, las condiciones de ejercicio de la acción de devolución de lo indebido, fijadas por los Estados miembros en virtud del principio de autonomía procesal, deben dar lugar a que pueda neutralizarse la carga económica del tributo indebido (sentencias de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 25, y de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, apartado 27 y jurisprudencia citada).

**42.** El Tribunal de Justicia ha precisado igualmente que si, con arreglo al Derecho interno, el comprador final puede obtener del sujeto pasivo la devolución del importe del tributo que se le ha repercutido, dicho sujeto pasivo a su vez debe tener la posibilidad de obtener de las autoridades nacionales la devolución del mismo (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**43.** Por lo tanto, un Estado miembro puede, en principio, denegar la solicitud de devolución de un tributo indebido, formulada por el comprador final al que se ha repercutido dicho tributo, debido a que no es dicho comprador quien ha abonado ese tributo a las autoridades tributarias, siempre que, no obstante, el referido comprador pueda, con arreglo al Derecho interno, ejercitar una acción civil de devolución de lo indebido contra el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 27).

**44.** Sin embargo, si la devolución por el sujeto pasivo resulta imposible o excesivamente difícil, el principio de efectividad exige que el comprador pueda dirigir su solicitud de devolución directamente contra las autoridades tributarias y que, a estos efectos, el Estado miembro establezca los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**45.** De ello resulta que el adquirente de un vehículo por el que se ha pagado un impuesto recaudado por un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión y en el que se ha repercutido dicho impuesto debe poder obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo haya abonado o, en su caso, de las autoridades tributarias.

**46.** No obstante, es preciso señalar que, cuando un vehículo por el que se ha pagado un impuesto en el momento de su primera matriculación pierde una parte de su valor de mercado, el importe del impuesto incluido en el valor de dicho vehículo disminuye en la misma proporción que dicho valor. En el supuesto de que el importe residual del impuesto se repercuta en el adquirente posterior de dicho vehículo, de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia, que permite a los Estados miembros denegar la devolución de un impuesto recaudado contraviniendo el Derecho de la Unión cuando este dé lugar a un enriquecimiento sin causa de los sujetos pasivos, se desprende que el impuesto que debe devolverse a dicho adquirente no puede, en ningún caso, exceder de ese importe residual.

**47.** De este modo, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar, en particular, en el supuesto de que constate, sobre la base de un análisis de las pruebas que se le presenten, que una parte residual del impuesto especial de matriculación abonado con ocasión de la primera matriculación del vehículo de

que se trata fue efectivamente repercutida en un adquirente posterior de dicho vehículo, que la devolución de ese impuesto a tal adquirente no dará lugar al enriquecimiento sin causa de este último.

**48.** En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación solo puede devolverse al sujeto pasivo que pagó dicho impuesto, y no a un adquirente posterior del vehículo de que se trate, siempre que el adquirente que haya soportado efectivamente la carga de dicho impuesto pueda obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo hubiera pagado o, en su caso, de las autoridades fiscales, en particular, cuando la devolución por dicho sujeto pasivo resulte imposible o excesivamente difícil.

## 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:

**1) El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que el importe de un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación puede incorporarse al valor de dichos vehículos de tal forma que se considere que el crédito de que se dispone frente al Estado debido a la recaudación ilegal de ese impuesto se transmite, en el momento de la venta de dichos vehículos, a los adquirentes posteriores de estos.**

**2) El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que un impuesto recaudado por un Estado miembro, contraviniendo el Derecho de la Unión, sobre los vehículos automóviles en el momento de su primera matriculación solo puede devolverse al sujeto pasivo que pagó dicho impuesto, y no a un adquirente posterior del vehículo de que se trate, siempre que el adquirente que haya soportado efectivamente la carga de dicho impuesto pueda obtener, con arreglo a las normas de procedimiento nacionales, la devolución del referido impuesto del sujeto pasivo que lo hubiera pagado o, en su caso, de las autoridades fiscales, en particular, cuando la devolución por dicho sujeto pasivo resulte imposible o excesivamente difícil.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.