

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092105

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 22 de febrero de 2024

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-694/22

### SUMARIO:

#### **Ayudas de Estado. Impuestos sobre consumos específicos. Impuesto de circulación de vehículos.**

*Tributación de los vehículos de segunda mano importados superior a la que grava los vehículos similares que ya se encuentran en el mercado nacional.* La Comisión Europea estima que Malta ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del art. 110 TFUE, al aplicar un impuesto anual de circulación (IAC) más elevado a los vehículos de motor matriculados en otros Estados miembros antes del 1 de enero de 2009 e introducidos en Malta después de esa fecha que el aplicado a los vehículos similares matriculados en Malta antes de dicha fecha. La Comisión señala que, con arreglo a dicho régimen, los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 deben tributar según el antiguo sistema, en virtud del cual el cálculo del IAC se efectúa sobre la base de la cilindrada del motor del vehículo, del modo de propulsión (diésel o gasolina) y del año de fabricación. En cambio, los vehículos matriculados en Malta después de esa fecha deben tributar según el nuevo sistema, en virtud del cual el cálculo del IAC se efectúa sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub> en el caso de los vehículos con motor de gasolina, de las emisiones de CO<sub>2</sub> y de partículas en el de los vehículos con motor diésel y del año de fabricación para ambas categorías de vehículos. Según la Comisión, el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación, al determinar el importe del IAC, no tiene en cuenta la fecha de la primera matriculación de los vehículos cuando esta tuvo lugar en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes del 1 de enero de 2009, de modo que de ello resulta una tributación de los vehículos importados de otro Estado miembro superior a la de los vehículos matriculados en Malta antes de dicha fecha. Afirma el TJUE que la aprobación por el Parlamento maltés, con posterioridad a la expiración del plazo señalado en el dictamen motivado, de las modificaciones de la Ley sobre matriculación no incide en modo alguno en el objeto del presente recurso ni en su procedencia. El art. 110 TFUE prohíbe a todos los Estados miembros gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares para garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos que ya se encuentran en el mercado nacional y productos importados. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los impuestos que gravan los automóviles, como, en particular, los impuestos de circulación y de matriculación, constituyen tributos internos de los Estados miembros [Vid., STJUE de 15 de marzo de 2001, asunto, C-265/99 (NFJ010477)] y que los automóviles presentes en el mercado en un Estado miembro son «productos nacionales» de este, en el sentido del art. 110 TFUE. Cuando esos productos se ponen a la venta en el mercado de vehículos de segunda mano de dicho Estado miembro, deben considerarse «productos similares» a los vehículos de segunda mano importados del mismo tipo, de las mismas características y con el mismo desgaste, de forma que obliga a todos los Estados miembros a elegir y a estructurar los impuestos que gravan los automóviles de modo que no favorezcan la venta de vehículos de segunda mano nacionales ni desincentiven, en consecuencia, la importación de vehículos de segunda mano similares. [Vid., STJUE de 7 de abril de 2011, asunto C-402/09 (NFJ042040)]. El art. 110 TFUE se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el impuesto único de circulación que establecía gravaba los automóviles ligeros de pasajeros matriculados o registrados en dicho Estado miembro sin tener en cuenta la fecha de la primera matriculación de un vehículo si esta se realizó en otro Estado miembro, con la consecuencia de que la tributación de los vehículos importados desde otro Estado miembro era superior a la de los vehículos nacionales similares. Por lo tanto, el Tribunal afirma que contrariamente a la alegación de la República de Malta relativa a la inexistencia de un mercado maltés de vehículos, procede declarar que los vehículos matriculados en Malta y puestos a la venta en el mercado de vehículos de segunda mano de dicho Estado miembro deben considerarse «productos nacionales similares». En el marco del régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación, se aplica un IAC diferenciado en función de si se refiere a vehículos matriculados en Malta antes o después del 1 de enero de 2009. En particular, por lo que atañe a los vehículos matriculados en Malta antes de esa fecha, el cálculo del IAC se efectúa sobre la base de la cilindrada del motor del vehículo, del modo de propulsión (diésel o gasolina) y del año de fabricación. En cambio, en lo que respecta a los vehículos matriculados en Malta después de dicha fecha, el cálculo del IAC se realiza sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub> (motores de gasolina), de las emisiones de CO<sub>2</sub> y de partículas (motores diésel) y del año de fabricación para ambos tipos de motorización. Debido a esos diferentes métodos de cálculo, el importe del IAC aplicable a los vehículos matriculados en Malta después del 1 de enero de 2009 es superior

al importe del IAC aplicable a los vehículos similares matriculados en Malta antes de esa fecha, extremo que confirman los ejemplos presentados al Tribunal de Justicia por la Comisión y que no han sido rebatidos por la República de Malta. El régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que atañe a la determinación del importe del IAC tiene por efecto que los vehículos de segunda mano vendidos en Malta tras haber sido matriculados en dicho país antes del 1 de enero de 2009 estén sujetos a un IAC reducido en relación con los vehículos de segunda mano similares matriculados en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes de esa fecha e introducidos en Malta después de dicha fecha. Tal régimen grava los vehículos de segunda mano matriculados por primera vez en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes del 1 de enero de 2009 e importados en este último Estado miembro después de esta fecha con una tributación más onerosa que los vehículos de segunda mano nacionales similares matriculados en Malta antes de dicha fecha, en la medida en que no tiene en cuenta la fecha de matriculación, en los demás Estados miembros, de los vehículos importados. Por lo tanto, ese régimen tiene por efecto favorecer la venta de vehículos de segunda mano nacionales y desincentivar así la importación de vehículos de segunda mano similares. Por otro lado estima el Tribunal que no se ha demostrado el vínculo o carácter global del impuesto de matriculación y del IAC, que justifique que sean objeto de una apreciación conjunta. Por lo que respecta a la alegación de la República de Malta según la cual el nuevo sistema tiene por objeto proteger el medio ambiente mediante la aplicación del principio de que quien contamina paga, basta con señalar que dicho Estado miembro no ha demostrado la razón por la que la instauración de un IAC más oneroso para los vehículos de segunda mano importados que para los vehículos de segunda mano nacionales similares resulta adecuada para garantizar este objetivo. La consecución de un objetivo de protección medioambiental podría realizarse de modo más completo y coherente aumentando el componente medioambiental del IAC para todos los vehículos de una determinada antigüedad, a saber, los vehículos de segunda mano matriculados por primera vez antes del año 2009, ya sea en Malta o en otro Estado miembro. Tal aumento no favorecería de manera discriminatoria al mercado nacional de vehículos de segunda mano en detrimento de la puesta en circulación de vehículos de segunda mano importados y sería, además, conforme con el principio de que quien contamina paga. La República de Malta tampoco ha demostrado la razón por la que el establecimiento de tal diferencia de trato sería adecuado para garantizar la protección del principio de confianza legítima y para tener en cuenta las referidas consideraciones de orden social. Por consiguiente, procede concluir que el régimen establecido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que respecta a la determinación del importe del IAC infringe el art. 110 TFUE.

## PRECEPTOS:

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

## PONENTE:

*Doña M. L. Arastey Sahún.*

En el asunto C-694/22,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 10 de noviembre de 2022,

**Comisión Europea**, representada por los Sres. M. Björkland y K. Mifsud-Bonnici y por la Sra. R. Valletta Mallia, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

**República de Malta**, representada por la Sra. A. Buhagiar, en calidad de agente,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente),  
Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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. Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República de Malta ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 110 TFUE, al aplicar un impuesto anual de circulación más elevado a los vehículos de motor matriculados en otros Estados miembros antes del 1 de enero de 2009 e introducidos en Malta después de esa fecha que el aplicado a los vehículos similares matriculados en Malta antes de dicha fecha.

### Marco jurídico

2. El artículo 2, apartado 1, de la Motor Vehicles Registration and Licensing Act (Ley sobre Matriculación y Homologación de los Vehículos de Motor), en su versión modificada por la Ley XV de 2016, que figura en el capítulo 368 de las leyes de Malta (en lo sucesivo, «Ley de matriculación»), dispone:

«En la presente Ley, salvo que el contexto disponga otra cosa, se entenderá por:

[...]

“tasa de circulación”: la tasa que se paga con ocasión de la matriculación de un vehículo de motor y, posteriormente, cada año;

[...]

“impuesto de matriculación”: el impuesto de matriculación aplicado y percibido con arreglo al artículo 3;

[...]».

3. El artículo 3, apartado 1, de la Ley de matriculación establece lo siguiente:

«La [Autoridad de Transporte de Malta] aplicará y percibirá, en nombre del Gobierno, un impuesto de matriculación y una tasa de circulación, cuyo tipo o importe se precisará en la presente Ley, en el momento de la matriculación y de la homologación de:

- (a) todo vehículo de motor importado o introducido en Malta, y
- (b) todo vehículo de motor fabricado en Malta,

a menos que el vehículo esté exento en virtud de la presente Ley o ya esté matriculado y homologado en otro país y se haya introducido o importado temporalmente en Malta de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 [...].».

4. El artículo 8 de esta Ley está redactado en los siguientes términos:

«(1) El impuesto de matriculación de los vehículos de las categorías M1, M2 y M3 se devengará por el valor de matriculación de un vehículo de motor clasificado o clasificado provisionalmente en la segunda lista, al tipo o por el importe indicado para la categoría de que se trate y de acuerdo con los criterios establecidos en cada lista: Siempre que, en el caso de los vehículos de la categoría M1 de segunda mano clasificados en la segunda lista distintos de aquellos a los que se refiere el artículo 6, apartado 2, no exceda del valor fiscal residual amortizado de un vehículo de motor idéntico o similar en el mercado maltés.

(2) El impuesto de matriculación de los vehículos de las categorías N1, N2 y N3 será equivalente a los tipos o importes indicados en el primer anexo.

(3) Por lo que respecta a los automóviles introducidos en Malta que hayan sido alquilados o tomados en arrendamiento financiero en otro Estado miembro y estén sujetos al pago de un impuesto de matriculación con arreglo al artículo 3, apartado 2, el impuesto de matriculación devengado será el previsto en el artículo 3, apartado 3.

(4) Los vehículos de motor de la categoría M1 cuyos niveles de emisiones de CO<sub>2</sub> sean iguales o superiores a 221 g/km (y cuyo nivel de emisión sea equivalente a la norma europea más reciente, a la penúltima norma europea más reciente o a la antepenúltima norma europea más reciente) y las motocicletas con una cilindrada igual o superior a 801 cc que deban matricularse por primera vez en la [Autoridad de Transporte de Malta] en virtud de la presente Ley podrán matricularse únicamente para su uso en las carreteras de Malta y exclusivamente en sábado, domingo, día festivo nacional y otros días festivos.

El impuesto de matriculación de dichos vehículos de motor de categoría M1 y motocicletas se aplicará al tipo fijado en el segundo anexo de la presente Ley.

(5) Se abonará una tasa de circulación en el momento de la matriculación de los vehículos de motor de la categoría M1 y de las motocicletas matriculadas con arreglo a los apartados 3 y 4, al tipo íntegro indicado en el cuarto anexo y, a continuación, cada año.

[...]»

5. El cuarto anexo de la Ley de matriculación distingue entre, por una parte, los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009, que están sujetos a una tasa de circulación calculada sobre la base de la cilindrada del motor del vehículo, del modo de propulsión (diésel o gasolina) y del año de fabricación del vehículo, y, por otra parte, los vehículos matriculados en Malta después del 1 de enero de 2009, que están sujetos a una tasa de circulación calculada sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> (motores de gasolina), las emisiones de CO<sub>2</sub> y de partículas (motores diésel) y el año de fabricación.

## Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

6. El 7 de junio de 2019, tras considerar que, al aplicar un impuesto anual de circulación (en lo sucesivo, «IAC») más elevado a los vehículos de motor matriculados en Estados miembros distintos de la República de Malta antes del 1 de enero de 2009 e introducidos en Malta después de esa fecha que el aplicable a los vehículos similares matriculados en Malta antes de dicha fecha, el cuarto anexo de la Ley de matriculación era contrario al artículo 110 TFUE, la Comisión remitió un escrito de requerimiento a ese Estado miembro.

7. La República de Malta respondió mediante escrito de 26 de agosto de 2019, en el que, en primer término, expuso que el régimen del impuesto de matriculación de vehículos y el régimen del IAC eran complementarios, de modo que este último régimen no podía ser examinado aisladamente por lo que atañe a su conformidad con el artículo 110 TFUE. En segundo término, declaró que el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que respecta al IAC aplicable a los vehículos matriculados en Malta después del 1 de enero de 2009 (en lo sucesivo, «nuevo sistema») se basaba en el principio de que quien contamina paga y favorecía a los vehículos nuevos, más pequeños y más limpios. En tercer término, afirmó que la aplicación del nuevo sistema a los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 penalizaría a las personas que hubieran adquirido su vehículo antes de dicha fecha. En cuarto término, indicó que se estaba analizando una serie de modificaciones de la Ley de matriculación que permitieran subsanar la discriminación que, según la Comisión, establece el cuarto anexo de dicha Ley en relación con los vehículos importados en Malta después del 1 de enero de 2009.

8. El 9 de junio de 2021, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que reiteraba que, en su opinión, el régimen del IAC establecido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación infringía el artículo 110 TFUE. Señaló que las modificaciones mencionadas por la República de Malta en su escrito de 26 de agosto de 2019 aún no habían sido adoptadas, que no las había tenido en cuenta en su evaluación, pero que del hecho de que se hubieran propuesto dichas modificaciones había deducido que la República de Malta reconocía la existencia de la discriminación en cuestión. De este modo, instó a la República de Malta a atenerse al dictamen motivado en el plazo de dos meses.

9. Mediante escrito de 5 de agosto de 2021, la República de Malta respondió a ese dictamen motivado precisando de modo más pormenorizado las medidas legislativas previstas para subsanar la supuesta infracción. Además, dicho Estado miembro volvió a poner de relieve las consecuencias nefastas que tendría para los propietarios de los vehículos afectados la aplicación del nuevo sistema a todo el parque automovilístico matriculado en Malta antes del 1 de enero de 2009. En ese sentido, adujo que ello vulneraría la confianza legítima de esos propietarios, quienes, con arreglo al régimen anterior al cuarto anexo de la Ley de matriculación (en lo sucesivo,

«antiguo sistema»), habían pagado, en el momento de la matriculación de su vehículo, un impuesto a este respecto, con la expectativa de que posteriormente no se exigiría ninguna otra exacción fiscal. En este contexto, la República de Malta subrayó que deben tenerse en cuenta las implicaciones sociales que tendría tal cambio, dada la probabilidad de que los vehículos incluidos en el antiguo sistema pertenezcan a personas en situación de precariedad financiera.

10. Al no considerar satisfactoria la respuesta de la República de Malta, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

## **Sobre el recurso**

### ***Alegaciones de las partes***

11. En apoyo de su recurso, la Comisión formula una única imputación, basada en la infracción por la República de Malta del artículo 110 TFUE, en la medida en que el régimen establecido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que respecta a la determinación del importe del IAC discrimina a los vehículos de segunda mano matriculados en otro Estado miembro antes del 1 de enero de 2009 e importados en Malta después de esa fecha.

12. En primer lugar, la Comisión señala que, con arreglo a dicho régimen, los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 deben tributar según el antiguo sistema, en virtud del cual el cálculo del IAC se efectúa sobre la base de la cilindrada del motor del vehículo, del modo de propulsión (diésel o gasolina) y del año de fabricación. En cambio, los vehículos matriculados en Malta después de esa fecha deben tributar según el nuevo sistema, en virtud del cual el cálculo del IAC se efectúa sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub> en el caso de los vehículos con motor de gasolina, de las emisiones de CO<sub>2</sub> y de partículas en el de los vehículos con motor diésel y del año de fabricación para ambas categorías de vehículos.

13. La Comisión considera que, dado que no se discute que el IAC aplicable en virtud del nuevo sistema es más elevado que el aplicable con arreglo al antiguo sistema, los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 están sujetos a un IAC reducido en comparación con los vehículos similares matriculados en otro Estado miembro e introducidos en Malta después de esa fecha. En este contexto, la Comisión ofrece algunos ejemplos que, en su opinión, ilustran esta afirmación.

14. La Comisión recuerda que el artículo 110 TFUE obliga a todos los Estados miembros a elegir y a estructurar los impuestos que gravan los automóviles de modo que no favorezcan la venta de vehículos de segunda mano nacionales ni desincentiven, en consecuencia, la importación de vehículos de segunda mano similares de otros Estados miembros (sentencia de 7 de julio de 2011, Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, apartado 25).

15. En este contexto, la Comisión se remite a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, derivada, en particular, de las sentencias de 11 de diciembre de 1990, Comisión/Dinamarca (C-47/88, EU:C:1990:449), apartado 17; de 3 de junio de 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312), apartados 32 y 40, y de 7 de abril de 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), apartado 55, de la que se desprende que los automóviles de segunda mano procedentes de otros Estados miembros, que constituyen los «productos de los demás Estados miembros», en el sentido del artículo 110 TFUE, son los vehículos puestos a la venta en Estados miembros distintos del Estado miembro de que se trate y que, en caso de adquisición por un residente de este último Estado miembro, pueden ser importados y puestos en circulación en este, mientras que los vehículos similares nacionales, que constituyen los «productos nacionales», en el sentido del artículo 110 TFUE, son los automóviles de segunda mano del mismo tipo, de las mismas características y con el mismo desgaste puestos a la venta en el Estado miembro de que se trate.

16. Pues bien, según la Comisión, el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación, al determinar el importe del IAC, no tiene en cuenta la fecha de la primera matriculación de los vehículos cuando esta tuvo lugar en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes del 1 de enero de 2009, de modo que de ello resulta una tributación de los vehículos importados de otro Estado miembro superior a la de los vehículos matriculados en Malta antes de dicha fecha.

17. La Comisión concluye de ello que, al igual que el régimen fiscal portugués relativo al impuesto anual de circulación percibido sobre los automóviles matriculados en Portugal, régimen que el Tribunal de Justicia declaró contrario al artículo 110 TFUE en el auto de 17 de abril de 2018, Dos Santos (C-640/17, EU:C:2018:275), el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación tiene como efecto fomentar una tributación favorable de

los automóviles de segunda mano nacionales y desincentivar la transferencia, desde otros Estados miembros, de automóviles de segunda mano similares, infringiendo de este modo dicho artículo.

**18.** En segundo lugar, la Comisión rebate las alegaciones formuladas por la República de Malta, en el marco del procedimiento administrativo previo, para justificar la conformidad del cuarto anexo de la Ley de matriculación con el artículo 110 TFUE.

**19.** A este respecto, sostiene, en primer término, que la alegación de la República de Malta relativa al carácter complementario del impuesto de matriculación y del IAC carece de fundamento, ya que la compatibilidad de este último impuesto con el Derecho de la Unión debe apreciarse con independencia de cualquier otro impuesto sobre los vehículos. Añade que, aunque estos dos impuestos tuvieran la misma base jurídica en la legislación maltesa, no habría ninguna correlación entre ellos en la forma en que se calculan, ya que el impuesto de matriculación solo se cobra una vez, mientras que el IAC se percibe cada año. Por último, la Comisión afirma que, aun suponiendo que la República de Malta considerase oportuno gravar los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 según el antiguo sistema, con carácter compensatorio, podría remediar fácilmente la discriminación que el cuarto anexo de la Ley de matriculación establece, sencillamente concediendo ese mismo trato fiscal a los vehículos de segunda mano importados que hayan sido matriculados en otro Estado miembro antes de dicha fecha.

**20.** En segundo término, aduce que el hecho de perseguir un objetivo medioambiental, en este caso mediante la adopción del principio de que quien contamina paga en el nuevo sistema, no dispensa a un Estado miembro de la obligación de evitar toda discriminación. Añade que, como ya declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 60 de la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219), el objetivo de protección medioambiental podría ser realizado, en el caso de autos, de modo más completo y coherente aumentando el componente medioambiental del IAC para todos los vehículos de una determinada antigüedad matriculados antes del 1 de enero de 2009, tanto si se trata de vehículos de segunda mano importados como de vehículos «nacionales».

**21.** En tercer término, alega que las consideraciones relativas a la vulneración del principio de protección de la confianza legítima y a las implicaciones sociales que se derivarían de la aplicación del nuevo sistema al parque nacional de automóviles matriculados antes del 1 de enero de 2009 no pueden justificar la vulneración del principio fundamental de no discriminación enunciado en el artículo 110 TFUE, dado que las autoridades maltesas podrían responder fácilmente a las preocupaciones a las que aluden, sin infringir el artículo 110 TFUE, aplicando el antiguo sistema a todos los vehículos matriculados antes de esa fecha, ya sea en Malta o en otro Estado miembro.

**22.** En tercer y último lugar, la Comisión subraya que el proceso en curso mediante el cual la República de Malta afirma haber introducido modificaciones en la Ley de matriculación no tiene incidencia alguna en el presente recurso. En ese sentido, alega, por una parte, que la República de Malta aún no ha adoptado formalmente ninguna modificación y, por otra parte, que de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado, a saber, en este caso, el 9 de agosto de 2021.

**23.** La República de Malta señala, en primer lugar, que en Malta no se fabrica ningún vehículo, de modo que en dicho Estado miembro todos los vehículos son necesariamente vehículos importados. Añade que, a falta de un mercado local de vehículos, nunca habría podido plantearse adoptar legislación alguna destinada a proteger tal mercado. Aduce que, por lo tanto, cualquier referencia a «productos nacionales», comparados con «productos importados», en el contexto del mercado maltés de vehículos, carece de lógica y constituye una mera ficción, por lo que deben desestimarse todas las alegaciones jurídicas de la Comisión, en la medida en que se basan en tal ficción.

**24.** Por otra parte, sostiene que la distinción efectuada por el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que respecta a la determinación del importe del IAC no se basa en el hecho de que el vehículo de que se trate haya sido fabricado en Malta o importado de otro Estado miembro, supuesto en el que existiría claramente una infracción del artículo 110 TFUE, sino en la fecha de matriculación de dicho vehículo.

**25.** En segundo lugar, la República de Malta subraya que no puede utilizarse ningún vehículo en las carreteras maltesas a menos que su propietario haya pagado el impuesto de matriculación en el momento de su importación en Malta y de su matriculación en dicho Estado miembro y, posteriormente, el IAC. Afirma que, por consiguiente, a diferencia de lo que sostiene la Comisión, debe considerarse que el impuesto de matriculación y el IAC forman parte de un régimen fiscal único y global, de modo que el examen de uno de sus componentes con independencia del otro lleva inevitablemente a conclusiones injustas y no equitativas.

**26.** En este contexto, la República de Malta señala que la diferencia de trato, por lo que respecta a la determinación del importe del IAC, que el cuarto anexo de la Ley de matriculación establece entre los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 -es decir, en el marco del antiguo sistema- y los matriculados después de esa fecha -es decir, en el marco del nuevo sistema- toma en consideración la circunstancia de que los propietarios de los vehículos matriculados en el marco del antiguo sistema debían pagar un impuesto de matriculación netamente superior al que deben pagar los propietarios de los vehículos matriculados en el marco del nuevo sistema, ya que a estos últimos, a cambio, se les aplica un IAC que varía en función de la emisión de CO<sub>2</sub> de sus vehículos.

**27.** En ese sentido, afirma que el sistema está concebido de tal manera que se logra una tributación global equitativa de los vehículos y se contrarresta el perjuicio que los vehículos matriculados en Malta antes de 2009 sufrirían, en caso contrario, debido a la reducción del impuesto de matriculación resultante de las modificaciones adoptadas en 2009. Por consiguiente, según la República de Malta, procede considerar que los vehículos matriculados en Malta antes del 1 de enero de 2009 y los matriculados después de esa fecha pertenecen a dos categorías objetivamente distintas que, debido a la refundición del sistema impositivo, no son comparables y, por tanto, no pueden ser objeto de un trato discriminatorio.

**28.** Para ilustrar esta alegación, la República de Malta se remite a un cuadro que figura en el anexo 1 de su escrito de contestación, que contiene una comparación entre los siete modelos de vehículos más matriculados en Malta, del que se desprende que la percepción de un IAC más elevado por los vehículos matriculados después del 1 de enero de 2009 en relación con el IAC percibido por los vehículos matriculados antes de esa fecha constituyó una medida equitativa para aproximar en lo posible la carga fiscal global que recae sobre los propietarios de vehículos matriculados antes de 2009 a la que soportan los propietarios de vehículos matriculados después del 1 de enero de 2009.

**29.** Añade que, de ese modo, la percepción de un IAC más elevado por los vehículos matriculados después del 1 de enero de 2009 no crea ninguna discriminación entre los vehículos matriculados antes de esa fecha y los matriculados después de dicha fecha, sino que, por el contrario, contribuye a evitar la discriminación y la flagrante injusticia que sufrirían los propietarios de vehículos matriculados antes del 1 de enero de 2009 si debiera aplicarse indistintamente el mismo IAC. Alega que la imposición de un nivel equivalente de IAC no permite en modo alguno a los propietarios de estos últimos vehículos amortizar el impuesto de matriculación más elevado que han pagado, con la consecuencia inevitable de que el valor residual de dichos vehículos disminuye considerablemente en comparación con el de los vehículos matriculados después de esa fecha.

**30.** Por último, la República de Malta aduce que los vehículos matriculados en otro Estado miembro antes del 1 de enero de 2009 e importados en Malta después de esa fecha no pueden asimilarse a los vehículos matriculados en Malta antes de dicha fecha, puesto que los primeros han estado sujetos a un régimen de impuesto de matriculación totalmente diferente en su Estado miembro de origen.

**31.** En tercer lugar, la República de Malta insiste en que el nuevo sistema tiene por objeto proteger el medio ambiente mediante la aplicación del principio de que quien contamina paga favoreciendo los vehículos nuevos, más pequeños y más limpios. Alega que, en el marco del nuevo sistema, el tipo impositivo del IAC aumenta proporcionalmente tanto en función de la antigüedad del vehículo como de sus emisiones totales de CO<sub>2</sub>. Sostiene que, de este modo, este sistema pretende efectivamente fomentar la compra de vehículos menos contaminantes y una puesta al día más frecuente de los vehículos, dado que el tipo impositivo del IAC permanece inalterado durante los cinco primeros años siguientes a la matriculación de cada vehículo.

**32.** En cuarto lugar, la República de Malta reitera que el hecho de hacer tributar con arreglo al nuevo sistema a todo el parque automovilístico matriculado en Malta antes del 1 de enero de 2009 penalizaría a las personas que adquirieron su vehículo antes de esa fecha, ya que ello supondría una fuerte disminución del valor residual de los vehículos de que se trata e impondría a sus propietarios una carga fiscal elevada en la fase del IAC, cuando ya habrían soportado una carga fiscal elevada en la fase de matriculación. Sostiene que, de este modo, el paso al nuevo sistema menoscabaría las expectativas legítimas de los propietarios de los vehículos matriculados en Malta en el marco del antiguo sistema. Añade que dicha tributación no tiene en cuenta las implicaciones sociales que se derivan del hecho de que los vehículos comprendidos en el antiguo sistema pertenecen, por regla general, a personas cuya situación económica es precaria.

**33.** En quinto y último lugar, la República de Malta indica que el Parlamento maltés ya ha aprobado las modificaciones a la Ley de matriculación que subsanarían la supuesta infracción del artículo 110 TFUE, con entrada en vigor el 1 de enero de 2024, precisando, no obstante, que dichas modificaciones se presentaron a la Comisión

únicamente con un espíritu de cooperación y de compromiso y que no implican en modo alguno el reconocimiento de la existencia de ningún tipo de infracción o discriminación.

### ***Apreciación del Tribunal de Justicia***

**34.** En primer lugar, procede recordar, como se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro de que se trate tal como esta se presentaba al final del plazo fijado en el dictamen motivado y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tomados en cuenta por el Tribunal de Justicia [sentencia de 21 de septiembre de 2023, Comisión/Alemania (Protección de las zonas especiales de conservación), C-116/22, EU:C:2023:687, apartado 29 y jurisprudencia citada].

**35.** Así, en el caso de autos, la aprobación por el Parlamento maltés, con posterioridad a la expiración del plazo señalado en el dictamen motivado de 9 de junio de 2021, de las modificaciones de la Ley sobre matriculación mencionadas en el apartado 33 de la presente sentencia no incide en modo alguno en el objeto del presente recurso ni en su procedencia.

**36.** En segundo lugar, como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, el artículo 110 TFUE constituye un complemento de las disposiciones relativas a la supresión de los derechos de aduana y de las exacciones de efecto equivalente. El objetivo de esta disposición del Tratado FUE es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia, mediante la eliminación de cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros (sentencia de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, EU:C:2010:312, apartado 37 y jurisprudencia citada).

**37.** A tal efecto, el artículo 110 TFUE, párrafo primero, prohíbe a todos los Estados miembros gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares.

**38.** Así pues, la finalidad de esta disposición es garantizar la perfecta neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos que ya se encuentran en el mercado nacional y productos importados (sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**39.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ha determinado que un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 110 TFUE si se demuestra y estructura 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 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, EU:C:2010:312, apartado 38 y jurisprudencia citada).

**40.** En este contexto, el Tribunal de Justicia ha precisado que 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 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 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, EU:C:2010:312, apartado 39 y jurisprudencia citada).

**41.** Así, la prohibición impuesta por el artículo 110 TFUE debe aplicarse siempre que un tributo interno de un Estado miembro pueda desalentar la importación de bienes procedentes de otros Estados miembros en beneficio de los productos nacionales similares (sentencia de 19 de diciembre de 2013, X, C-437/12, EU:C:2013:857, apartado 38).

**42.** Pues bien, por una parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los impuestos que gravan los automóviles, como, en particular, los impuestos de circulación y de matriculación, constituyen tributos internos de los Estados miembros (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-265/99, EU:C:2001:169, apartado 51, y de 19 de diciembre de 2013, X, C-437/12, EU:C:2013:857, apartado 20 y jurisprudencia citada).

**43.** Por otra parte, consta que los automóviles presentes en el mercado en un Estado miembro son «productos nacionales» de este, en el sentido del artículo 110 TFUE. Cuando esos productos se ponen a la venta en el mercado de vehículos de segunda mano de dicho Estado miembro, deben considerarse «productos similares»



a los vehículos de segunda mano importados del mismo tipo, de las mismas características y con el mismo desgaste (sentencia de 7 de julio de 2011, Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, apartado 24 y jurisprudencia citada).

**44.** Por tanto, el artículo 110 TFUE obliga a todos los Estados miembros a elegir y a estructurar los impuestos que gravan los automóviles de modo que no favorezcan la venta de vehículos de segunda mano nacionales ni desincentiven, en consecuencia, la importación de vehículos de segunda mano similares (sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 56).

**45.** En ese contexto, el Tribunal de Justicia ha determinado, en particular que el artículo 110 TFUE se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el impuesto único de circulación que establecía gravaba los automóviles ligeros de pasajeros matriculados o registrados en dicho Estado miembro sin tener en cuenta la fecha de la primera matriculación de un vehículo si esta se realizó en otro Estado miembro, con la consecuencia de que la tributación de los vehículos importados desde otro Estado miembro era superior a la de los vehículos nacionales similares. Por lo tanto, una normativa de ese tipo tiene por efecto favorecer la venta de vehículos de segunda mano nacionales y desincentivar así la importación de vehículos de segunda mano similares (véase, en este sentido, el auto de 17 de abril de 2018, Dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, apartados 21 y 22).

**46.** Por consiguiente, procede comprobar, a la luz de esta jurisprudencia, si el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que respecta a la determinación del importe del IAC conlleva el efecto descrito en el apartado anterior de la presente sentencia, de modo que, como sostiene la Comisión, vulneraría la prohibición de discriminación establecida en el artículo 110 TFUE.

**47.** A este respecto, en primer término, de conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 43 de la presente sentencia y contrariamente a la alegación de la República de Malta relativa a la inexistencia de un mercado maltés de vehículos, procede declarar que los vehículos matriculados en Malta y puestos a la venta en el mercado de vehículos de segunda mano de dicho Estado miembro deben considerarse «productos nacionales similares», en el sentido del artículo 110 TFUE, a los vehículos de segunda mano importados del mismo tipo, de las mismas características y con el mismo desgaste.

**48.** En segundo término, como se desprende de los artículos 3, apartado 1, y 8, apartado 5, de la Ley de matriculación, el IAC se aplica a los vehículos de motor importados o fabricados en Malta y se percibe al matricular dichos vehículos y, a continuación, cada año.

**49.** En tercer término, consta que, en el marco del régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación, se aplica un IAC diferenciado en función de si se refiere a vehículos matriculados en Malta antes o después del 1 de enero de 2009. En particular, por lo que atañe a los vehículos matriculados en Malta antes de esa fecha, el cálculo del IAC se efectúa sobre la base de la cilindrada del motor del vehículo, del modo de propulsión (diésel o gasolina) y del año de fabricación. En cambio, en lo que respecta a los vehículos matriculados en Malta después de dicha fecha, el cálculo del IAC se realiza sobre la base de las emisiones de CO<sub>2</sub> (motores de gasolina), de las emisiones de CO<sub>2</sub> y de partículas (motores diésel) y del año de fabricación para ambos tipos de motorización.

**50.** En cuarto término, de los escritos de las partes se desprende que, debido a esos diferentes métodos de cálculo, el importe del IAC aplicable a los vehículos matriculados en Malta después del 1 de enero de 2009 es superior al importe del IAC aplicable a los vehículos similares matriculados en Malta antes de esa fecha, extremo que confirman los ejemplos presentados al Tribunal de Justicia por la Comisión y que no han sido rebatidos por la República de Malta.

**51.** Así, el régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que atañe a la determinación del importe del IAC tiene por efecto que los vehículos de segunda mano vendidos en Malta tras haber sido matriculados en dicho país antes del 1 de enero de 2009 estén sujetos a un IAC reducido en relación con los vehículos de segunda mano similares matriculados en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes de esa fecha e introducidos en Malta después de dicha fecha.

**52.** Por consiguiente, tal régimen grava los vehículos de segunda mano matriculados por primera vez en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes del 1 de enero de 2009 e importados en este último Estado miembro después de esta fecha con una tributación más onerosa que los vehículos de segunda mano nacionales similares matriculados en Malta antes de dicha fecha, en la medida en que no tiene en cuenta la fecha de matriculación, en los demás Estados miembros, de los vehículos importados. Por lo tanto, ese régimen tiene por efecto favorecer la venta de vehículos de segunda mano nacionales y desincentivar así la importación de vehículos

de segunda mano similares (véase, por analogía, el auto de 17 de abril de 2018, Dos Santos, C-640/17, EU:C:2018:275, apartado 21).

**53.** En tercer lugar, las alegaciones formuladas por la República de Malta dirigidas a demostrar la conformidad del régimen introducido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación con el artículo 110 TFUE no desvirtúan esta apreciación.

**54.** En efecto, por lo que respecta, en primer término, a la alegación relativa al carácter global del impuesto de matriculación y del IAC, procede señalar que, con la excepción del hecho de que estos dos impuestos tienen la misma base jurídica en la legislación maltesa, nada en los elementos aportados por la República de Malta, en particular en el cuadro que figura en el anexo 1 de su escrito de contestación, mencionado en el apartado 28 de la presente sentencia, permite demostrar que dichos impuestos presenten un vínculo tal que justifique que sean objeto de una apreciación conjunta.

**55.** Por una parte, en lo que atañe a la propia naturaleza de estos impuestos, el impuesto de matriculación se devenga por la matriculación del vehículo en Malta, mientras que el IAC se devenga por la posesión de un vehículo apto para circular por la vía pública. Por otra parte, en lo tocante a la exigibilidad de estos impuestos, el impuesto de matriculación se devenga una sola vez, en el momento de la matriculación del vehículo en Malta, mientras que el IAC debe abonarse en el momento de la matriculación y, posteriormente, cada año, a lo largo de toda la vida del vehículo.

**56.** Además, aun suponiendo que pudiera considerarse acreditada la existencia de una relación entre el impuesto de matriculación y el IAC, la República de Malta seguiría, en cualquier caso, sin demostrar que el importe global del impuesto de matriculación pagado por los propietarios de vehículos matriculados en Malta antes del año 2009 y del IAC que debe abonarse a lo largo de toda la vida de dichos vehículos corresponde al importe global del impuesto de matriculación abonado por los propietarios de vehículos similares matriculados por primera vez en un Estado miembro distinto de la República de Malta antes del 1 de enero de 2009 e importados en este último Estado miembro después de esa fecha y el IAC que debe abonarse a lo largo de toda la vida de estos vehículos.

**57.** En segundo término, por lo que respecta a la alegación de la República de Malta según la cual el nuevo sistema tiene por objeto proteger el medio ambiente mediante la aplicación del principio de que quien contamina paga, basta con señalar que dicho Estado miembro no ha demostrado la razón por la que la instauración de un IAC más oneroso para los vehículos de segunda mano importados que para los vehículos de segunda mano nacionales similares resulta adecuada para garantizar este objetivo.

**58.** Por otra parte, como ha señalado acertadamente la Comisión, la consecución de un objetivo de protección medioambiental podría realizarse de modo más completo y coherente aumentando el componente medioambiental del IAC para todos los vehículos de una determinada antigüedad, a saber, los vehículos de segunda mano matriculados por primera vez antes del año 2009, ya sea en Malta o en otro Estado miembro. Tal aumento no favorecería de manera discriminatoria al mercado nacional de vehículos de segunda mano en detrimento de la puesta en circulación de vehículos de segunda mano importados y sería, además, conforme con el principio de que quien contamina paga (véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de julio de 2011, Nisipeanu, C-263/10, EU:C:2011:466, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**59.** En tercer término, por lo que concierne a la alegación relativa al principio de protección de la confianza legítima y a consideraciones de orden social, aun suponiendo que ese principio y esas consideraciones constituyan un objetivo legítimo para justificar la diferencia de trato en cuestión, la República de Malta tampoco ha demostrado la razón por la que el establecimiento de tal diferencia de trato sería adecuado para garantizar la protección de dicho principio y para tener en cuenta las referidas consideraciones de orden social.

**60.** En este contexto, ha de señalarse, como hace la Comisión, que, si la República de Malta considerase que resulta necesario proteger las eventuales expectativas de los propietarios del parque automovilístico nacional matriculado en Malta antes del 1 de enero de 2009, podría lograrlo, sin vulnerar la prohibición de discriminación establecida en el artículo 110 TFUE, aplicando el antiguo sistema tanto a esos vehículos como a los matriculados en otro Estado miembro antes de esa fecha e importados en Malta después de dicha fecha.

**61.** Por consiguiente, procede concluir que el régimen establecido por el cuarto anexo de la Ley de matriculación en lo que respecta a la determinación del importe del IAC infringe el artículo 110 TFUE y estimar, de este modo, la única imputación formulada por la Comisión.

**62.** De todas las consideraciones anteriores se desprende que la República de Malta ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 110 TFUE, al aplicar un impuesto anual de circulación más elevado a los vehículos de motor matriculados en otros Estados miembros antes del 1 de enero de 2009 e introducidos en Malta después de esa fecha que el aplicado a los vehículos similares matriculados en Malta antes de dicha fecha.

## **Costas**

**63.** A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimada sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

**64.** En el caso de autos, al haber sido desestimadas las pretensiones de la República de Malta, procede condenarla a cargar con sus propias costas y con las de la Comisión, de conformidad con lo solicitado por esta.

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

**1) Declarar que la República de Malta ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 110 TFUE, al aplicar un impuesto anual de circulación más elevado a los vehículos de motor matriculados en otros Estados miembros antes del 1 de enero de 2009 e introducidos en Malta después de esa fecha que el aplicado a los vehículos similares matriculados en Malta antes de dicha fecha.**

**2) La República de Malta cargará con sus propias costas y con las de la Comisión Europea.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.