

## **Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Novena, Sentencia de 18 Ene. 2018, C-249/2015**

**Ponente: Vajda, Christopher.**

**Nº de Recurso: C-249/2015**

**Referencia 24/2018**

ECLI: EU:C:2018:21

UNIÓN EUROPEA. **IMPUESTOS ESPECIALES.** Impuesto sobre matriculación de vehículos. Restricciones a la libre prestación de servicios. Automóviles cedidos en leasing a un residente de un Estado miembro por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro. Normativa estatal que exige una autorización previa a la matriculación concedida por las autoridades fiscales. Medida opuesta al artículo 56 TFUE.

*El TJUE resuelve cuestión prejudicial interpretando el art. 56 TJUE, en el marco de un litigio con la autoridad financiera de Dinamarca concerniente al impuesto sobre matriculación de vehículos automóviles.*

### **TEXTO**

En el asunto C-249/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE (Referencia 6/1957), por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca), mediante resolución de 22 de mayo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de mayo de 2015, en el procedimiento entre

**Wind 1014 GmbH,**

**Kurt Daell**

y

**Skatteministeriet,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. C. Vajda (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de julio de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Wind 1014 GmbH y del Sr. Kurt Daell, por el Sr. P. Lambert, advokat;
- en nombre del Skatteministeriet, por el Sr. D. Auken, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. C. Thorning, en calidad de agente, asistido por el Sr. D. Auken, advokat;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. L. Williams y E. Creedon y por los Sres. A. Joyce y D. McDonald, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. M. Collins, SC, y el Sr. N. O'Driscoll y la Sra. S. Kingston, BL;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. L. Grønfeldt, 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 versa sobre la interpretación del artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957).

2. Dicha petición se ha presentado en el marco de dos litigios entre, por un lado, Wind 1014 GmbH (en lo sucesivo, «Wind») y el Sr. Kurt Daell y, por otro, el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) en relación con, por lo que se refiere al primer litigio, la negativa de las autoridades fiscales a autorizar la puesta en circulación, en Dinamarca, de un vehículo automóvil objeto de un contrato de arrendamiento financiero (leasing) entre el Sr. Daell y Wind, domiciliada en otro Estado miembro, antes de que dichas autoridades hayan estimado la solicitud de Wind y del Sr. Daell de que el impuesto de matriculación que se refiere a dicho vehículo se calcule proporcionalmente a la duración de la utilización de éste en el territorio danés, y, por lo que se refiere al segundo litigio, la desestimación de tales autoridades de la citada solicitud.

### **Derecho danés**

3. La lov om registrering af køretøjer (Ley de matriculación de vehículos), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone, en su artículo 2, que los vehículos a motor «deberán matricularse en el registro de vehículos y llevar las correspondientes placas de matrícula antes de que el vehículo se ponga en circulación en el ámbito de aplicación del [færdselsloven (Código de circulación)], sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 5 y en el artículo 7, apartado 5».

4. El artículo 1, apartado 1, de la lov om registreringsafgift af motorkøretøjer (Ley del impuesto de matriculación de los vehículos a motor; en lo sucesivo, «Ley del impuesto de matriculación»), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone:

«El Estado percibirá un impuesto sobre los vehículos a motor que deban matricularse en el registro de vehículos conforme a la Ley de matriculación de vehículos así como sobre los remolques y los

semirremolques de tales vehículos. En cambio, no se prevé gravamen alguno sobre los vehículos matriculados con las placas «exportación» o «en pruebas». Dicho impuesto se cobrará en el momento de la primera matriculación de tales vehículos, salvo disposición en contrario de la presente Ley.

[...]»

5. El artículo 3 **ter** de la Ley del impuesto de matriculación tiene el siguiente tenor:

«1. La Administración aduanera y tributaria podrá autorizar, cuando el interesado así lo solicite, que el pago del impuesto correspondiente a los vehículos sujetos a la obligación de matriculación, cedidos en arrendamiento financiero y matriculados para ser utilizados temporalmente en Dinamarca, se efectúe con arreglo a lo establecido en los apartados 2 y 3 si el vehículo pertenece a una empresa o a un establecimiento permanente situado en Dinamarca o en el extranjero y si el vehículo se cede en arrendamiento financiero, durante un período determinado, a una persona física o jurídica residente en Dinamarca en virtud de un contrato escrito. Dicho contrato deberá contener indicaciones precisas en cuanto al período de arrendamiento financiero que se ha estipulado. La solicitud deberá ser presentada por la empresa de arrendamiento financiero o por la persona que toma el vehículo en arrendamiento financiero.

2. Se abonará un impuesto sobre los vehículos que deban ser matriculados con arreglo a la Ley de matriculación de vehículos. La obligación de matriculación y, por lo tanto, la obligación de pagar el impuesto que ésta conlleva nacerán en la fecha en que el vehículo sea utilizado en Dinamarca por un residente. El impuesto se abonará con respecto a la totalidad del período de arrendamiento financiero que se haya fijado en el contrato. La cuota del impuesto será:

1) para los vehículos que tengan entre 0 y 3 meses a contar de la primera matriculación o de la fecha de la puesta en circulación, en Dinamarca o en el extranjero, del 2 por ciento del impuesto de matriculación calculado por cada mes iniciado tras la primera matriculación o puesta en circulación durante los tres primeros meses,

2) para los vehículos que, en la fecha en que nace la obligación de matriculación, tengan más de 3 meses a contar de la primera matriculación o de la fecha de puesta en circulación, en Dinamarca o en el extranjero, del 1 por ciento del impuesto de matriculación calculado por cada mes iniciado durante los 33 meses siguientes, y

3) para los vehículos que, en la fecha en que nace la obligación de matriculación, tengan más de 36 meses a contar de la primera matriculación o de la fecha de puesta en circulación, en Dinamarca o en el extranjero, del 1/2 por ciento del impuesto de matriculación calculado por cada mes iniciado durante los meses siguientes.

3. En el momento del pago, una vez efectuado éste, la parte del impuesto de matriculación que subsista se incrementará con los correspondientes intereses. Éstos se calcularán sobre la base del tipo deudor medio acordado por las entidades bancarias a sociedades no financieras, publicado en último lugar, el 1 de enero o el 1 de julio, por Danmarks Statistik en la fecha del cálculo del impuesto.

[...]

9. Los vehículos cedidos en arrendamiento financiero sujetos al impuesto conforme a los apartados 2 y 3 deberán ser objeto de un contrato de arrendamiento financiero escrito. El contrato deberá referirse al vehículo teniendo en cuenta la modalidad de arrendamiento de que es objeto e incluir información precisa que permita identificar el vehículo, el nombre y la dirección de la empresa de arrendamiento financiero y del arrendatario, así como el importe del arrendamiento. También deberá incluir información acerca de si se ha estipulado una opción o una obligación de compra, y las condiciones para hacerlas efectivas. El contrato de arrendamiento financiero deberá indicar con precisión el período durante el que se extiende dicho arrendamiento. Asimismo, se hará mención en él de todos los posibles usuarios. En el contrato deberán figurar la naturaleza y los accesorios del vehículo.»

6. En el marco de esta normativa, la práctica administrativa danesa, tal como es descrita en una nota informativa administrativa de las autoridades fiscales danesas de 13 de enero de 2011, consiste en supeditar la autorización del pago del impuesto de matriculación calculado con arreglo a lo establecido en el artículo 3 **ter**, apartados 2 y 3, de la Ley del impuesto de matriculación, es decir, proporcionalmente a la duración de la utilización del vehículo de que se trata en territorio danés (en lo sucesivo, «impuesto de matriculación proporcional»), a la comprobación, por esas autoridades fiscales, de que se cumplen los requisitos de forma y de fondo relativos al contrato de arrendamiento financiero que tiene por objeto ese vehículo. Con arreglo a dicha práctica administrativa, un vehículo en relación con el cual se ha solicitado efectuar el pago del impuesto de matriculación proporcional no puede ser puesto en circulación en Dinamarca mientras las autoridades fiscales tramitan dicha solicitud, salvo que se haya pagado la totalidad del impuesto de matriculación previamente. En ese supuesto, se reembolsará posteriormente al deudor el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, cuando las citadas autoridades autoricen, en su caso, el pago del impuesto de matriculación proporcional.

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

7. El Sr. Daell, domiciliado en Dinamarca, celebró un contrato de leasing que tenía por objeto un vehículo automóvil (en lo sucesivo, «vehículo de que se trata») para el período comprendido entre el 15 de junio y el 15 de noviembre de 2010. El referido contrato se celebró con Wind, una sociedad de leasing domiciliada en Alemania, cuya única actividad consiste en haber celebrado ese contrato con el Sr. Daell.

8. Anteriormente, el Sr. Daell había celebrado, también con Wind, un contrato de leasing que tenía por objeto el vehículo de que se trata, pero por cuenta de Harald Nyborg A/S y para los períodos comprendidos entre el 27 de agosto y el 27 de octubre de 2008 y entre el 1 de julio y el 3 de noviembre de 2009. En ambos casos, las autoridades fiscales habían estimado la solicitud del Sr. Daell y de Wind de efectuar el pago, durante los períodos en cuestión, del impuesto correspondiente al vehículo de que se trata con arreglo al régimen del impuesto de matriculación proporcional. Dicho vehículo había estado matriculado, durante esos períodos, en Dinamarca.

9. El 9 de junio de 2010, Wind solicitó de nuevo acogerse al referido régimen para hacer efectivo el pago del impuesto correspondiente al vehículo de que se trata. Cuando presentó esa solicitud, dicho vehículo ya no estaba matriculado en ningún Estado miembro.

10. El 12 de julio de 2010, mientras las autoridades fiscales todavía estaban tramitando esta primera solicitud, al haber pedido éstas varias informaciones complementarias a Wind, el Sr. Daell presentó una segunda solicitud ante estas autoridades, para poder acogerse a un régimen que le permitiera circular con el vehículo de que se trata mientras se resolvía la primera solicitud.

11. Al desestimar las autoridades fiscales esa segunda solicitud, el Sr. Daell y Wind recurrieron judicialmente esa decisión contra el Ministerio de Hacienda. Se trata del primero de los litigios de que conoce, en apelación, el órgano jurisdiccional remitente, el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca).

12. Entre tanto, mediante resolución de 21 de octubre de 2010, las autoridades fiscales desestimaron la primera solicitud, por la que se pedía poder acogerse al régimen del impuesto de matriculación proporcional para hacer efectivo el impuesto correspondiente al vehículo de que se trata. Según las citadas autoridades, no concurrían en el presente caso los requisitos de fondo que permiten acogerse a ese régimen fiscal, por razones relativas a la realidad de la relación de arrendamiento financiero.

13. Mediante resolución de 29 de junio de 2011, el Landsskatteretten (Comisión tributaria nacional, Dinamarca) confirmó la validez de la resolución de las autoridades fiscales de 21 de octubre de 2010.

14. El Sr. Daell y Wind recurrieron la citada resolución ante el órgano jurisdiccional remitente y éste decidió acumular los dos asuntos de los que conoce.

15. El órgano jurisdiccional remitente plantea la resolución de la compatibilidad con el Derecho de la Unión del régimen de autorización previa relativo a la matriculación de los vehículos automóviles tomados en leasing, como resulta de lo dispuesto en el artículo 3 **ter** de la Ley del impuesto de matriculación y de la práctica administrativa danesa, conforme a los cuales un vehículo tomado en leasing únicamente puede ser puesto en circulación con carácter temporal en territorio danés si las autoridades fiscales han autorizado el pago del impuesto de matriculación proporcional (en lo sucesivo, «autorización previa»), y sólo a partir de ese momento, salvo que se haya pagado la totalidad de ese impuesto inicialmente, en cuyo caso se reembolsará al deudor el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, si se estima su solicitud.

16. En tales circunstancias, el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión, y en particular con el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957), que un vehículo objeto de un contrato de leasing entre una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en un Estado miembro y un arrendatario residente o domiciliado en otro Estado miembro (véase la segunda cuestión) no pueda comenzar a ser utilizado en las carreteras de ese segundo Estado miembro mientras las autoridades tramitan una solicitud de pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación de ese vehículo correspondiente al período en el que se desea utilizar ese vehículo en tal Estado miembro?

2) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión, y en particular con el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957), que una medida nacional que constituye un requisito previo para la matriculación/pago proporcional del impuesto sobre un vehículo para un uso temporal (no permanente) exija una autorización previa o suponga que:

i) las autoridades exijan el pago íntegro del impuesto de matriculación danés como requisito previo para su utilización inmediata, y que la diferencia entre el importe total del impuesto y la parte proporcional del impuesto que se ha calculado se reembolse, con intereses, en caso de que posteriormente se conceda la autorización, y/o que

ii) las autoridades exijan el pago íntegro del impuesto de matriculación como requisito previo para su utilización inmediata y, en caso de no concederse la autorización, dicho importe no se ajusta y no se devuelve el saldo restante cuando finaliza el período de uso temporal?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

17. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y a una práctica administrativa de un Estado miembro, como las controvertidas en el litigio principal, conforme a las cuales:

- la puesta en circulación de un vehículo cedido en leasing a un residente de ese Estado miembro por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal de ese vehículo en el primer Estado miembro, a cambio del pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación correspondiente a la duración de esa utilización, se supedita, por lo que se refiere a ese pago, a una autorización previa de las autoridades fiscales de ese primer Estado miembro, sin la cual dicho vehículo no puede, en principio, ser puesto en circulación en su territorio, y

- la facultad de utilizar inmediatamente tal vehículo en ese primer Estado miembro, mientras se tramita la solicitud del deudor de pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación correspondiente a la utilización de dicho vehículo en el primer Estado miembro, exige el pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, sin perjuicio de que se reembolse el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, cuando dichas autoridades fiscales autoricen, en su caso, al deudor a pagar la parte proporcional del impuesto de matriculación.

18. Es preciso determinar si esa normativa y esa práctica administrativa conllevan una restricción a la libre prestación de servicios y si, en ese caso, dicha restricción puede estar justificada.

### **Sobre la restricción a la libre prestación de servicios**

19. Con carácter preliminar, procede recordar que, sin perjuicio de determinadas excepciones que no son pertinentes en el litigio principal, la tributación de los vehículos automóviles no ha sido armonizada a nivel de la Unión. Por lo tanto, los Estados miembros pueden ejercer libremente su potestad tributaria en este ámbito, siempre que la ejerzan respetando el Derecho de la Unión (sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 71 y jurisprudencia citada).

20. Cabe precisar que el arrendamiento financiero constituye un «servicio» en el sentido del artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957) (sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartado 18).

21. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituyen restricciones a la libre prestación de servicios, consagrada en el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957), las medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos interesante el ejercicio de dicha libertad (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2016, Comisión/Grecia, C-66/15, no publicada, EU:C:2016:5, apartado 24 y jurisprudencia citada).

22. En el presente caso, con arreglo a la normativa danesa, los vehículos a motor deben ser matriculados y llevar la correspondiente placa de matrícula antes de su puesta en circulación en Dinamarca. La

matriculación de un vehículo en ese Estado miembro exige como requisito previo el pago de un impuesto de matriculación.

**23.** Por lo que se refiere a los vehículos tomados en leasing por residentes daneses para un uso temporal de tales vehículos en Dinamarca, las autoridades fiscales pueden autorizar, a petición del interesado, el pago del impuesto de matriculación proporcional.

**24.** De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que, conforme a la práctica administrativa danesa, esa autorización es concedida por las autoridades fiscales al término de un procedimiento destinado a comprobar si concurren los requisitos de fondo y de forma establecidos al respecto por la Ley del impuesto de matriculación. La duración del procedimiento es de aproximadamente un mes en los casos más sencillos, pero puede prolongarse en los casos que presentan mayor complejidad.

**25.** Además, con arreglo a esa misma práctica administrativa, mientras se tramita esa solicitud, el vehículo de que se trata no puede ser utilizado en Dinamarca, salvo que se haya pagado por adelantado la totalidad del impuesto de matriculación. En ese supuesto, se reembolsará al deudor el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, cuando se le reconozca, en su caso, la posibilidad de efectuar el pago del impuesto de matriculación proporcional.

**26.** De entrada, es preciso examinar si, en las circunstancias mencionadas en los apartados 22 a 24 de la presente sentencia, la autorización previa supone una restricción a la libre prestación de servicios. Posteriormente deberá analizarse si los requisitos, mencionados en el apartado precedente, exigidos para que tal vehículo pueda ser utilizado inmediatamente constituyen también una restricción de este tipo.

Sobre el régimen de autorización previa

**27.** Así pues, como se desprende de los apartados 22 a 24 de la presente sentencia, de la normativa y de la práctica administrativa danesas resulta que la puesta en circulación de un vehículo cedido en leasing a un residente danés por una sociedad de arrendamiento financiero establecida en otro Estado miembro, para un uso temporal de dicho vehículo en Dinamarca, a cambio del impuesto de matriculación proporcional, está sujeta, en relación con ese pago, a autorización previa, para permitir a las autoridades fiscales comprobar que se han respetado los requisitos establecidos por la Ley del impuesto de matriculación.

**28.** Ciertamente, el régimen de autorización previa se aplica también cuando un residente danés desea poner en circulación en las mismas condiciones un vehículo que ha tomado en leasing de una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en Dinamarca.

**29.** Sin embargo, puede considerarse que la excepción prevista en el artículo 3 **ter** de la Ley del impuesto de matriculación se utiliza más para los vehículos cedidos en leasing por sociedades domiciliadas en otros Estados miembros, toda vez que, en principio, está previsto que tales vehículos se utilicen únicamente con carácter temporal en Dinamarca, que para los vehículos cedidos en leasing a residentes daneses por sociedades danesas y puestos en circulación en Dinamarca, que, en principio, se destinan fundamentalmente a ser utilizados en el territorio de ese Estado miembro con carácter permanente y que, por lo tanto, han sido matriculados en el citado Estado miembro después de que se hubiera pagado la totalidad del impuesto de matriculación.

**30.** El Tribunal de Justicia ha considerado que la obligación de matricular, en el Estado miembro en el que se utilizan, los vehículos tomados en leasing de una empresa establecida en otro Estado miembro tiene por efecto dificultar las actividades transfronterizas de arrendamiento financiero, por lo que dicha obligación constituye una restricción (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartados 37 y 38).

**31.** Cabe afirmar lo mismo de un régimen de autorización previa como el controvertido en el litigio principal. En efecto, en el presente caso, a falta de autorización previa concedida por las autoridades fiscales, un vehículo cedido en leasing a un residente por una sociedad de arrendamiento financiero establecida en otro Estado miembro no puede matricularse ni ponerse en circulación en Dinamarca, a no ser que se haya pagado la totalidad del impuesto de matriculación previamente. Esta valoración es aún más evidente si se tiene en cuenta que la autorización previa no puede considerarse una mera formalidad, debido principalmente al plazo para obtenerla, que es de un mes o más.

**32.** De las consideraciones anteriores se desprende que una normativa y una práctica de un Estado miembro como las descritas en los apartados 22 a 24 de la presente sentencia pueden obstaculizar más y hacer menos atractivo el ejercicio, en el territorio de ese Estado, de la actividad de prestación de servicios por parte de sociedades de leasing domiciliadas en otros Estados miembros, y disuadir a los residentes del primer Estado miembro de recurrir a los servicios de tales prestadores. Por consiguiente, esa normativa y esa práctica constituyen una restricción a la libre prestación de servicios, prohibida, en principio, por el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957).

Sobre los requisitos relativos a la puesta en circulación inmediata de un vehículo tomado en leasing por un residente de un Estado miembro de una sociedad domiciliada en otro Estado miembro para un uso temporal

**33.** De la normativa y de la práctica administrativa danesas, cuyo respectivo alcance ha sido recordado, fundamentalmente, en los apartados 22 a 25 de la presente sentencia, se desprende que la facultad de un residente danés de poner en circulación inmediatamente en Dinamarca un vehículo que le ha cedido en leasing una sociedad de arrendamiento financiero establecida en otro Estado miembro, mientras se tramita la solicitud del deudor de que se le conceda la posibilidad de efectuar el pago del impuesto de matriculación proporcional, exige que ese deudor pague la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación correspondiente a dicho vehículo, sin perjuicio de que se le reembolse el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, cuando las autoridades fiscales autoricen, en su caso, al referido deudor a pagar el impuesto de matriculación proporcional.

**34.** A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado, en los apartados 77 y 78 de su sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda (C-552/15, EU:C:2017:698), que la obligación impuesta a las personas residentes o domiciliadas en un Estado miembro que alquilan o toman en arrendamiento financiero vehículos en otro Estado miembro, aun cuando sea por una duración limitada y conocida por anticipado, de pagar una cuota tributaria idéntica a la aplicable a la importación definitiva de vehículos puede hacer que el alquiler o el arrendamiento financiero de vehículos contratado con empresas domiciliadas en otros Estados miembros resulte más oneroso que si el contrato de alquiler o arrendamiento financiero se celebrase con una empresa domiciliada en el primer Estado miembro, habida cuenta, en particular, de la discriminación que dicha obligación supone, al amortizar el impuesto, en perjuicio de las empresas de alquiler o de arrendamiento financiero domiciliadas en otro Estado miembro. En el asunto en que recayó dicha sentencia, la normativa nacional que imponía el pago previo de la

totalidad del impuesto de matriculación se aplicaba asimismo a los residentes nacionales que contrataban el alquiler o el arrendamiento financiero de un vehículo con una sociedad domiciliada en el territorio nacional.

**35.** Tales consideraciones se aplican con más razón en una situación en la que la puesta en circulación inmediata de ese vehículo exige como requisito previo el pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación.

**36.** A este respecto, carece de pertinencia que, con arreglo a la práctica administrativa danesa, se reembolse con intereses el importe abonado en exceso del impuesto de matriculación cuando se autorice, en su caso, el pago del impuesto de matriculación proporcional.

**37.** En efecto, habida cuenta de que es muy elevada la cuota del impuesto de matriculación que se devenga con la primera matriculación de un vehículo en Dinamarca, que, según las precisiones facilitadas por el Gobierno danés, se eleva al 105 % del valor imponible del vehículo en un primer tramo de 81 700 coronas danesas (DKK) (aproximadamente 10 980 euros) y al 180 % del valor imponible del vehículo a partir de ese primer tramo, la obligación de pagar por adelantado la totalidad de la cuota de dicho impuesto de matriculación conlleva la congelación de importantes recursos financieros, por lo que le supone al deudor del impuesto una desventaja de tesorería considerable (véase, por analogía, la sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartados 80 y 81).

**38.** Por consiguiente, el hecho de supeditar la puesta en circulación inmediata de un vehículo tomado en leasing por un residente de un Estado miembro de una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro al pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación puede desincentivar tanto que las personas residentes en el primer Estado miembro recurran a los servicios de arrendamiento financiero de vehículos ofrecidos por prestadores establecidos en otros Estados miembros como que dichos prestadores ofrezcan sus servicios a dichos residentes. Por lo tanto, esa obligación constituye una restricción a la libre prestación de servicios que, en principio, está prohibida por el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957) (véase, por analogía, la sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 82).

### **Sobre la justificación de las restricciones a la libre prestación de servicios**

**39.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una restricción a la libre prestación de servicios sólo es admisible en virtud de las medidas excepcionales expresamente previstas en el artículo 52 TFUE (Referencia 6/1957), aplicable en la materia en virtud del artículo 62 TFUE (Referencia 6/1957), o si está justificada por razones imperiosas de interés general, siempre que, en ese caso, sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para su consecución (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada).

**40.** Por lo que se refiere, más específicamente, a los impuestos de matriculación de vehículos, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que un Estado miembro puede sujetar a dicho impuesto un vehículo puesto a disposición de una persona residente por una empresa establecida en otro Estado miembro cuando dicho vehículo esté destinado a ser utilizado esencialmente en el territorio del primer Estado miembro con carácter permanente o se utilice de hecho de tal manera (sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 72 y jurisprudencia citada).

**41.** En cambio, si no concurren los requisitos enunciados en el apartado anterior, la vinculación con el territorio del primer Estado miembro es menor, de modo que se necesita otra justificación para la tributación (sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 73 y jurisprudencia citada).

**42.** Suponiendo que exista tal justificación, basada en razones imperiosas de interés general, es preciso además que el impuesto respete el principio de proporcionalidad (sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 74 y jurisprudencia citada).

**43.** En el caso de autos, ninguno de los interesados que formularon observaciones ante el Tribunal de Justicia ni el órgano jurisdiccional remitente consideran que las restricciones a la libre prestación de servicios que conllevan la normativa y la práctica administrativa de que se trata en el litigio principal puedan justificarse por razones de orden público, de seguridad pública o de salud pública.

**44.** Así pues, es preciso examinar en qué medida esas restricciones pueden estar justificadas, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia por razones imperiosas de interés general.

**45.** El Gobierno danés invoca, por un lado, el objetivo de garantizar la potestad tributaria del Estado danés y, por otro, la necesidad de evitar que se eludan las normas fiscales y que éstas se apliquen de forma fraudulenta o abusiva.

**46.** A este respecto, dicho gobierno alega que el artículo 3 **ter** de la Ley del impuesto de matriculación, relativo al pago del impuesto de matriculación proporcional, contiene una excepción a las normas generales que exigen, en virtud de la potestad tributaria de que dicho Estado miembro dispone en ese ámbito, el pago de la totalidad del impuesto de matriculación antes de la puesta en circulación de un vehículo en territorio danés. Afirma que la autorización previa tiene por objetivo que las autoridades fiscales puedan cerciorarse, antes de tal puesta en circulación, de que concurren los requisitos para poder acogerse al pago del impuesto de matriculación proporcional, y, por lo tanto, pueda velar por el respeto de la potestad tributaria del Estado danés. Este sistema también trata de evitar que los residentes, mediante la celebración de contratos de leasing artificiales que recaigan sobre vehículos que se destinan, de hecho, a ser utilizados durante un largo período de tiempo en Dinamarca y/o que, en realidad, son de su propiedad, eludan el pago de la totalidad del impuesto de matriculación. A este respecto, el Gobierno danés señala que la comprobación de la duración de la utilización y de la realidad de la relación de arrendamiento financiero, aspectos sobre los que versa el examen vinculado a la autorización previa, es inherente al principio de pago de un impuesto, como el impuesto de matriculación proporcional, cuya cuantía se calcula proporcionalmente a esa duración (véase en este sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, apartado 69).

**47.** En cuanto a las condiciones en las que un vehículo cedido en leasing a un residente danés por una sociedad domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal en Dinamarca, puede ser puesto en circulación inmediatamente en ese Estado miembro, el Gobierno danés alega que la prohibición de esa puesta en circulación mientras no se haya autorizado al deudor a pagar el impuesto de matriculación proporcional es el corolario natural la normativa danesa en virtud de la cual, por un lado, los vehículos puestos en circulación en el territorio de ese Estado miembro deben ser matriculados allí y, por otro lado, el pago del impuesto de matriculación proporcional, en el caso de los vehículos tomados en leasing, se supedita a autorización previa. Dicho gobierno señala que el objetivo perseguido por esa autorización, como se desprende del apartado anterior, se conculcaría si un vehículo tomado en leasing pudiera ser

puesto en circulación en Dinamarca, mediante el mero pago del impuesto de matriculación proporcional, sin esperar al resultado del procedimiento dirigido a establecer si se cumplen los requisitos establecidos por la normativa nacional para el pago de dicho impuesto, eludiendo así el pago de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación correspondiente a dicho vehículo.

**48.** En lo que atañe, en primer lugar, al objetivo de garantizar la potestad tributaria del Estado danés, como se desprende del apartado 19 de la presente sentencia, si bien los Estados miembros pueden ejercer libremente su potestad tributaria en el ámbito de la tributación de los vehículos, están obligados a ejercerla respetando el Derecho de la Unión.

**49.** Por lo tanto, el hecho de que la tributación de los vehículos esté comprendido en el ámbito de la competencia fiscal del Estado danés no justifica una restricción a la libre prestación de servicios (véase, por analogía, la sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 87).

**50.** En segundo lugar, en cuanto a la necesidad de evitar que se eludan las normas fiscales y que éstas se apliquen de manera fraudulenta o abusiva, de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia resulta que una restricción a la libre prestación de servicios puede estar justificada por la necesidad de prevenir las prácticas abusivas cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales carentes de realidad económica cuyo único objetivo sea lograr una ventaja fiscal (sentencia de 22 de diciembre de 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, apartado 28 y jurisprudencia citada).

**51.** En cuanto al régimen de autorización previa, como se desprende de los apartados 45, 46 y 50 de la presente sentencia, éste trata de evitar que se eludan las normas fiscales y que éstas se apliquen de manera fraudulenta o abusiva, lo que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye un objetivo que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios.

**52.** Es preciso señalar que puede considerarse que un régimen de autorización previa, como el controvertido en el litigio principal, es adecuado para garantizar la realización del objetivo al que se refiere el apartado precedente. En efecto, en el presente litigio, en el marco del procedimiento administrativo en el que se aprueba, en su caso, una autorización previa, las autoridades fiscales comprueban si concurren los requisitos de aplicación del impuesto proporcional, en particular la duración del contrato de leasing y la identidad del verdadero propietario del vehículo de que se trata. Dicha comprobación permite determinar la cuota de ese impuesto en función de la duración del arrendamiento en cuestión y, por lo tanto, de la utilización que se pretende hacer de ese vehículo en territorio danés. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para ser conforme con el Derecho de la Unión, en particular con el principio de proporcionalidad, la normativa nacional que define las modalidades de ese impuesto debe tener en cuenta la duración de la utilización, en el territorio del Estado miembro en cuestión, de un vehículo cedido en leasing por una sociedad domiciliada en otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2017, Comisión/Irlanda, C-552/15, EU:C:2017:698, apartado 95 y jurisprudencia citada).

**53.** No obstante, la circunstancia de que un residente danés utilice con carácter temporal en territorio danés un vehículo que le ha cedido en leasing una sociedad de arrendamiento financiero establecida en otro Estado miembro no puede, como tal, fundamentar una presunción general de existencia de una práctica abusiva ni justificar una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental

garantizada por el Tratado FUE (véase, por analogía, la sentencia de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, apartado 37 y jurisprudencia citada).

**54.** En este contexto, es preciso señalar que la autorización previa se aplica a todo vehículo cedido en leasing a un residente danés por una sociedad de leasing domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal de dicho vehículo en territorio danés, aunque no existan elementos objetivos que permitan demostrar la existencia de un montaje puramente artificial.

**55.** En cuanto a la facultad de poner en circulación inmediatamente un vehículo cedido en leasing a un residente danés por una sociedad domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal de ese vehículo en territorio danés, como se desprende del apartado 25 de la presente sentencia, dicha facultad, en virtud de la normativa y la práctica administrativa danesas, exige como requisito previo el pago de la totalidad del impuesto de matriculación, sin perjuicio de que se reembolse posteriormente el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses.

**56.** A este respecto, procede señalar que esta facultad prevista por la normativa y la práctica administrativa danesas no toma en consideración la duración de la utilización del vehículo de que se trata en Dinamarca.

**57.** No obstante, es preciso indicar, como ha manifestado la Comisión en la vista, que una medida nacional en virtud de la cual la puesta en circulación de los vehículos cedidos en leasing a los residentes del Estado miembro en cuestión por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal de éste en el primer Estado miembro, se autoriza a cambio del pago de la parte proporcional del impuesto correspondiente a la duración de utilización de tal vehículo en ese primer Estado miembro, siempre que se notifique a las autoridades fiscales el contrato de leasing, en el que figuren, en su caso, indicaciones como las exigidas por el artículo 3 **ter**, apartado 9, de la Ley del impuesto de matriculación, y sin perjuicio de que las citadas autoridades comprueben **ex post** que se cumplen los requisitos de aplicación de ese impuesto, constituiría una medida menos restrictiva que las que resultan de una normativa y una práctica administrativa de un Estado miembro como las descritas en los apartados 22 a 25 de la presente sentencia. En el marco de dicha medida, el Estado miembro afectado podría también limitar la validez de la matriculación a la duración del contrato de leasing. Esas medidas, acompañadas, en su caso, cuando se compruebe que se han eludido normas fiscales o se ha producido abuso, de una obligación para el residente danés solo o, en su caso, solidariamente con la sociedad de leasing afectada, de pagar la diferencia entre la cuantía del impuesto de matriculación proporcional y la de la totalidad del impuesto de matriculación, así como de sanciones penales adecuadas, darían, al mismo tiempo, al Estado miembro afectado un medio para prevenir y luchar contra el riesgo al que se refiere el apartado 46 de la presente sentencia.

**58.** En cuanto al temor del Gobierno danés a que, al término del contrato de leasing, el vehículo sea exportado sin que se haya pagado efectivamente el importe del impuesto de matriculación devengado, es necesario indicar, como resulta del apartado precedente, que, cuando se compruebe que se han eludido normas fiscales o se ha producido abuso, el Estado tiene derecho a exigir a su residente, solo o, en su caso, solidariamente con la sociedad de leasing afectada, el pago de la totalidad del impuesto de matriculación, acompañado de sanciones penales adecuadas.

59. Así pues, es preciso declarar que una normativa y una práctica administrativa de un Estado miembro como las descritas en los apartados 22 a 25 de la presente sentencia van más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos por esa normativa y esa práctica.

60. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, debe responderse a las cuestiones planteadas que el artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y a una práctica administrativa de un Estado miembro, como las controvertidas en el litigio principal, conforme a las cuales:

- la puesta en circulación de un vehículo cedido en leasing a un residente de ese Estado miembro por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal de ese vehículo en el primer Estado miembro, a cambio del pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación correspondiente a la duración de esa utilización, se supedita, por lo que se refiere a ese pago, a una autorización previa de las autoridades fiscales de ese primer Estado miembro, sin la cual dicho vehículo no puede, en principio, ser puesto en circulación en su territorio, y

- la facultad de utilizar inmediatamente tal vehículo en ese primer Estado miembro, mientras se tramita la solicitud del deudor de pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación correspondiente a la utilización de dicho vehículo en el primer Estado miembro, exige el pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, sin perjuicio de que se reembolse el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, cuando dichas autoridades fiscales autoricen, en su caso, al deudor a pagar la parte proporcional de dicho impuesto de matriculación.

### **Costas**

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

En virtud de todo lo expuesto,

### **FALLO**

el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

**El artículo 56 TFUE (Referencia 6/1957) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa y a una práctica administrativa de un Estado miembro, como las controvertidas en el litigio principal, conforme a las cuales:**

**- la puesta en circulación de un vehículo cedido en leasing a un residente de ese Estado miembro por una sociedad de arrendamiento financiero domiciliada en otro Estado miembro, para un uso temporal de ese vehículo en el primer Estado miembro, a cambio del pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación correspondiente a la duración de esa utilización, se supedita, por lo que se refiere a ese pago, a una autorización previa de las autoridades fiscales de ese primer Estado miembro, sin la cual dicho vehículo no puede, en principio, ser puesto en circulación en su territorio, y**

- la facultad de utilizar inmediatamente tal vehículo en ese primer Estado miembro, mientras se tramita la solicitud del deudor de pago de la parte proporcional del impuesto de matriculación correspondiente a la utilización de dicho vehículo en el primer Estado miembro, exige el pago por adelantado de la totalidad de la cuota del impuesto de matriculación, sin perjuicio de que se reembolse el importe del impuesto de matriculación abonado en exceso, con intereses, cuando dichas autoridades fiscales autoricen, en su caso, al deudor a pagar la parte proporcional de dicho impuesto de matriculación.

(\*) Lengua de procedimiento: danés.

FIDE