



# Ficha temática

## Los impuestos especiales



## Introducción

Los impuestos especiales designan los impuestos indirectos basados en el consumo o el uso de ciertos productos. A diferencia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que es un impuesto general *ad valorem*, los impuestos especiales son impuestos doblemente específicos, en el sentido de que solo gravan unos productos determinados, a saber, las bebidas alcohólicas, las labores del tabaco y los productos energéticos, y que no se establecen en función del valor de estos productos, sino de las cantidades de productos consumidos (litros de alcohol o de combustible de automoción, número de cigarrillos, etc.).

Con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia en la Unión, los impuestos especiales han sido objeto de una armonización europea, con arreglo al artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

De este modo, a mediados de los años noventa se adoptaron disposiciones de Derecho derivado, antes de ser objeto de una refundición a finales de los años dos mil. A este respecto, Directivas específicas armonizan las bases imponibles (definición de los grupos de productos, de la manera en que se calculan los impuestos especiales —por ejemplo, por hectolitros, por grados de alcohol, por número de unidades, etc.— posibles exenciones) y los tipos de gravamen mínimos aplicables a los distintos productos de que se trata. Una Directiva general organiza, por su parte, el régimen común aplicable a la producción, la tenencia y la circulación de estos productos.

En diversas ocasiones, el Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre aspectos del funcionamiento del régimen de los impuestos especiales, ya sea en lo tocante a las condiciones de imposición específicas de los productos afectados o al régimen común de tenencia y circulación de estos productos.

De este modo, el Tribunal de Justicia ha precisado, en asuntos a menudo técnicos, el alcance del ámbito de aplicación de los impuestos especiales, con el fin de determinar caso por caso, respecto de productos específicos, si están o no gravados. También se ha pronunciado reiteradamente sobre la estructura de estos impuestos, en particular en lo referente a la aplicación de los distintos tipos de gravamen y exenciones previstos normativamente.

Las normas de devengo y de pago de los impuestos especiales también han sido objeto de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Más allá de los impuestos especiales propiamente dichos, el Tribunal de Justicia ha especificado, además, las condiciones en las que los Estados miembros tienen la posibilidad de gravar con otros impuestos indirectos los productos objeto de impuestos especiales.

## Lista de actos a los que se hace referencia

### Régimen general de los productos objeto de impuestos especiales

**Directiva 92/12/CEE** del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1).

**Directiva 92/108/CEE** del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE (DO 1992, L 390, p. 124).

**Directiva 96/99/CE** del Consejo, de 30 de diciembre de 1996, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1997, L 8, p. 12).

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

**Reglamento (CEE) n.º 3649/92** de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida (DO 1992, L 369, p. 17).

### Regímenes particulares de los productos objeto de impuestos especiales

**Directiva 95/59/CE** del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40).

**Directiva 2011/64/UE** del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24).

**Directiva 92/83/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21).

**Directiva 92/84/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29).

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

**Directiva 92/81/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 12).

**Directiva 92/82/CEE** del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 19).

### **Normativa aduanera**

**Reglamento (CEE) n.º 2913/92** del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1).

**Reglamento (CEE) n.º 2454/93** de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (DO 1993, L 253, p. 1).

**Reglamento (CE) n.º 955/1999** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 1999, por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo en lo que se refiere al régimen de tránsito externo (DO 1999, L 119, p. 1).

**Reglamento (CE) n.º 1662/1999** de la Comisión, de 28 de julio de 1999, que modifica el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1999, L 197, p. 25).

**Reglamento (CEE) n.º 2658/87** del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1).

**Reglamento (CEE) n.º 2587/91** de la Comisión, de 26 de julio de 1991, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1991, L 259, p. 1).

### **Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido**

**Sexta Directiva 77/388/CEE** del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1).

Los impuestos especiales

**Asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a determinados impuestos**

**Directiva 76/308/CEE** del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO 1976, L 73, p. 18).

## Índice

|  |    |
|--|----|
| INTRODUCCIÓN.....  | 3  |
| LISTA DE ACTOS A LOS QUE SE HACE REFERENCIA .....  | 4  |
| I. ARMONIZACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y DE LOS TIPOS APLICABLES A LOS PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES .....   | 8  |
| 1. Armonización del impuesto especial sobre las labores del tabaco.....  | 8  |
| 1.1. Ámbito de aplicación del impuesto especial aplicable a las labores del tabaco .....                                 | 8  |
| 1.2. Estructura del impuesto especial aplicable a las labores del tabaco .....   | 10 |
| 2. Armonización del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas.....   | 12 |
| 2.1. Ámbito de aplicación del impuesto especial aplicable a las bebidas alcohólicas .....                                | 12 |
| 2.2. Estructura del impuesto especial aplicable a las bebidas alcohólicas .....  | 19 |
| 3. Armonización de los impuestos especiales sobre los productos energéticos.....   | 26 |
| 3.1. Ámbito de aplicación de los impuestos especiales aplicables a los productos energéticos .....                       | 26 |
| 3.2. Estructura de los impuestos especiales aplicables a los productos energéticos .....                                 | 31 |
| II. ARMONIZACIÓN DE LAS NORMAS DE DEVENGO Y DE PAGO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES.....                                     | 35 |
| 1. Devengo de los impuestos especiales .....   | 35 |
| 1.1. Devengo en caso de salida de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo.....                | 36 |
| 1.2. Devengo en caso de adquisición de productos sujetos a impuestos especiales por un particular .....                  | 46 |
| 2. Pago de los impuestos especiales.....   | 52 |
| III. IMPUESTOS INDIRECTOS DISTINTOS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES ..... | 58 |

## I. Armonización de las bases imponibles y de los tipos aplicables a los productos objeto de impuestos especiales

### 1. Armonización del impuesto especial sobre las labores del tabaco

#### 1.1. Ámbito de aplicación del impuesto especial aplicable a las labores del tabaco

*Sentencia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))*

*«Procedimiento prejudicial — Directiva 2011/64/UE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Artículo 5, apartado 1, letra a) — Conceptos de “tabaco para fumar”, de “tabaco cortado o fraccionado de otra forma” y de “transformación industrial”»*

La Oficina aduanera de la Región de Bohemia del Sur (República Checa) ordenó el decomiso de un determinado número de productos en posesión de Eko-Tabak, debido a que constituían tabaco para fumar a efectos de la ley nacional del impuesto especial y estaban, por ello, sujetos al impuesto especial.

Eko-Tabak interpuso un recurso contra esta resolución ante el Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa), alegando que la definición del tabaco para fumar según la ley nacional ampliaba en exceso la lista de las labores del tabaco prevista en la Directiva 2011/64. En efecto, Eko-Tabak considera que su producto, hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas o las partes de las mismas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina, debe ser transformado adicionalmente para poderse fumar (una sencilla preparación, consistente en triturarlas o picarlas a mano). Por tanto, no se trata de un tabaco para fumar.

Tras la desestimación del recurso de Eko-Tabak, esta última presentó un recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa). Este órgano jurisdiccional alberga dudas sobre si productos como los controvertidos en el litigio principal constituyen labores del tabaco a los que les resulta aplicable la Directiva 2011/64. En caso de respuesta negativa a esta cuestión, desea saber si los artículos 2 y 5 de la mencionada Directiva se oponen a que un Estado miembro someta dichos productos al impuesto especial.

El Tribunal de Justicia considera que los artículos 2, apartado 1, letra c), y 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano, están comprendidas en el concepto de «tabaco para fumar», a efectos de estas disposiciones.

En efecto, se desprende del tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva que esta exige el respeto de dos requisitos acumulativos, a saber, por una parte, que el tabaco sea cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas y, por otra parte, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior.

A este respecto, a falta de una definición de los términos «cortado» y «fraccionado» en esta Directiva, hay que remitirse, para determinar su alcance, a su sentido general y comúnmente admitido. Pues bien, estos términos, cuyo sentido usual es especialmente amplio, designan, en particular, en lo que respecta al primero, el resultado de la operación consistente en separar una parte o un trozo de algo mediante un instrumento cortante y, por lo que se refiere al segundo, el resultado de la operación consistente en desmembrar o dividir algo.

Por consiguiente, dado que los productos controvertidos en el litigio principal consisten, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, en hojas de tabaco parcialmente desvenadas, estos productos deben ser considerados tabaco cortado o fraccionado de otra forma, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

En lo que atañe al concepto de «transformación industrial», utilizado en el mencionado artículo 5, apartado 1, letra a), este concepto se refiere habitualmente a la transformación, generalmente a gran escala, con arreglo a un proceso normalizado, de materias primas en bienes materiales.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, esencialmente, que no constituyen «transformaciones industriales» las simples manipulaciones dirigidas a permitir que un producto de tabaco no terminado pueda fumarse, como las consistentes en introducir un rollo de tabaco en una funda de cigarrillos.

En estas circunstancias, procede considerar que puede fumarse sin «transformación industrial» ulterior, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, el tipo de labores del tabaco que está preparado o puede prepararse de forma simple, por medios no industriales, para ser fumado.

En el caso de autos, como se desprende de la resolución de remisión, los productos controvertidos en el litigio principal han sido objeto de un proceso de secado primario y una humectación controlada, contienen glicerina y pueden fumarse tras una sencilla preparación por trituración o picado a mano. Sin perjuicio de su verificación por el órgano jurisdiccional remitente, parece, por tanto, que estos productos cumplen también el requisito de poder ser fumados sin transformación industrial ulterior y, por ello, están comprendidos en el concepto de «tabaco para fumar», tal como queda definido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

En estas circunstancias, al no constituir picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso i), de la citada Directiva, debe considerarse que esos productos están comprendidos en el concepto de «demás

tabacos para fumar», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de esa Directiva.

## 1.2. Estructura del impuesto especial aplicable a las labores del tabaco

*Sentencia de 4 de marzo de 2010, Comisión/Francia (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))*

*Sentencia de 4 de marzo de 2010, Comisión/Austria (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))*

*Sentencia de 4 de marzo de 2010, Comisión/Irlanda (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))*

*«Incumplimiento de Estado — Directiva 95/59/CE — Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco — Artículo 9, apartado 1 — Libre determinación, por fabricantes e importadores, de los precios máximos de venta al por menor de sus productos — Normativa nacional que fija un precio mínimo de venta al por menor de cigarrillos — Normativa nacional que prohíbe la venta de productos del tabaco a “un precio promocional contrario a los objetivos de salud pública” — Concepto de “legislaciones nacionales sobre el control del nivel de precios o sobre el cumplimiento de los precios impuestos” — Justificación — Protección de la salud pública — Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el control del tabaco»*

*«Incumplimiento de Estado — Directiva 95/59/CE — Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco — Artículo 9, apartado 1 — Libre determinación, por fabricantes e importadores, de los precios máximos de venta al por menor de sus productos — Normativa nacional que fija un precio mínimo de venta al por menor de cigarrillos y un precio mínimo de venta al por menor de picadura fina de tabaco — Justificación — Protección de la salud pública — Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el control del tabaco»*

*«Incumplimiento de Estado — Directiva 95/59/CE — Impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco — Artículo 9, apartado 1 — Libre determinación, por fabricantes e importadores, de los precios máximos de venta al por menor de sus productos — Normativa nacional que fija un precio mínimo de venta al por menor de cigarrillos — Justificación — Protección de la salud pública — Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el control del tabaco»*

La Directiva 95/59 establecía que los fabricantes e importadores de labores del tabaco determinan libremente los precios máximos de venta al por menor de cada uno de sus productos. Según la Comisión, las normativas de los tres Estados miembros, que imponen precios mínimos correspondientes a un determinado porcentaje de los precios medios de las labores del tabaco en cuestión (95 % en Francia, 92,75 % para los cigarrillos y 90 % para la picadura fina de tabaco en Austria y 97 % en Irlanda), limitan la libertad de los fabricantes e importadores para determinar los precios máximos de venta al por menor de sus productos y, por tanto, la libre competencia.

La Comisión interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia al considerar que las normativas nacionales controvertidas eran contrarias a la Directiva 95/59.

Los Estados miembros trataron de justificar sus normativas invocando el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud (OMS), así como las disposiciones del artículo 30 CE para justificar la posible infracción del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59, en relación con el objetivo de la protección de la salud y de la vida de las personas.

El Tribunal de Justicia declara, de manera similar en sus tres sentencias, que incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59, en su versión modificada por la Directiva 2002/10, el Estado miembro que adopte y mantenga vigente una legislación por la cual los poderes públicos fijen precios mínimos para la venta al por menor de labores del tabaco, en la medida en que este régimen no permite excluir, en cualquier caso, que el precio mínimo fijado afecte a la ventaja competitiva que puedan representar para algunos fabricantes o importadores de productos del tabaco unos precios de coste inferiores. En efecto, este régimen, que además determina el precio mínimo tomando como referencia el precio medio del mercado, puede conllevar la supresión de las diferencias entre los precios de productos rivales y su convergencia hacia el precio del producto más caro. Dicho régimen afecta, pues, a la libertad de fabricantes e importadores para determinar su precio máximo de venta al por menor, garantizada por el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 95/59.

Además, el Convenio Marco de la OMS para el control del tabaco no puede tener incidencia en el carácter compatible o incompatible de dicho régimen con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59, en la medida en que dicho Convenio no impone a las Partes contratantes ninguna obligación concreta en relación con la política de precios para los productos del tabaco y se limita a describir las posibles soluciones para tener en cuenta los objetivos nacionales de salud en la lucha antitabaco. En efecto, el artículo 6, apartado 2, de dicho Convenio establece tan solo que cada Parte contratante adoptará o mantendrá medidas «como» aplicar a los productos del tabaco políticas tributarias y, «si corresponde», políticas de precios.

Por último, los Estados miembros no pueden invocar el artículo 30 CE para justificar un incumplimiento del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 95/59 en relación con el objetivo de protección de la salud y de la vida de las personas. En efecto, no puede considerarse que el artículo 30 CE autorice medidas distintas a las restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación y a las medidas de efecto equivalente previstas en los artículos 28 CE y 29 CE.

No deja de ser cierto que la Directiva 95/59 no impide a los Estados miembros continuar con la lucha contra el tabaquismo, que está en consonancia con el objetivo de protección de la salud pública.

A este respecto, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de los productos del tabaco y, por lo tanto, de protección de la salud pública, dado que el objetivo de asegurar que los precios de estos productos se fijen en niveles elevados puede perseguirse de modo adecuado mediante un incremento de la tributación de dichos productos, puesto que los aumentos de los impuestos especiales han de traducirse tarde o temprano en una subida de los precios al por menor, sin que la libertad para determinar los precios resulte afectada.

## 2. Armonización del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas

### 2.1. Ámbito de aplicación del impuesto especial aplicable a las bebidas alcohólicas

*Sentencia de 13 de marzo de 2019, B. S. (Malta en la composición de la cerveza) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))*

*«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Directiva 92/83/CEE — Artículo 2 — Concepto de “cerveza” — Bebida producida a partir de mosto obtenido de una mezcla que contiene más glucosa que malta — Nomenclatura combinada — Partidas 2203 (cerveza de malta) o 2206 (demás bebidas fermentadas)»*

El recurrente producía una bebida alcohólica que, según este, era una mezcla de cerveza y bebidas no alcohólicas. El ingrediente principal que constituía el mosto a partir del cual se elaboró el producto intermedio utilizado para fabricar esta bebida era el jarabe de glucosa y no la malta (cien hectolitros de mosto se obtuvieron a partir de 134,9 litros de extracto de malta, de 1 708,2 litros de jarabe de glucosa, de 9 litros de ácido cítrico, de 2,4 litros de fosfato de amonio, nutrientes y agua).

Respecto de esta producción, transmitió cada mes a la oficina aduanera competente una declaración de impuestos especiales en la que calificaba la bebida que fabricaba como mezcla de «cerveza», comprendida en la partida 2203 de la Nomenclatura Combinada (en lo sucesivo, la «NC»), y de bebidas no alcohólicas y aplicando el tipo del impuesto especial sobre la cerveza.

El jefe de la oficina aduanera impugnó estas declaraciones por considerar que la bebida fabricada debía clasificarse en la partida 2206 de la NC, como bebida a base de bebidas fermentadas, distinta de la cerveza, y de bebidas no alcohólicas y, por tanto, debía someterse a un tipo de impuestos especiales más elevado. El jefe de la oficina aduanera justificó esta impugnación basándose en que el ingrediente principal utilizado para la fabricación del producto intermedio era el jarabe de glucosa y no la malta y que ese producto no podía, por tanto, clasificarse en la partida 2203 de la NC que se refiere a la «cerveza de malta».

En el marco de este litigio, el recurrente fue condenado penalmente por haber inducido a error a la Administración tributaria polaca sobre la naturaleza de la bebida que producía, dando lugar a la disminución de los impuestos especiales que adeudaba. A continuación, el recurrente interpuso recurso de apelación contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente.

Para este último, resulta esencial, para determinar si el recurrente es culpable de una infracción penal, saber si calificó debidamente la bebida que fabricaba como «mezcla de cerveza», comprendida en la partida 2203 de la NC, y de bebidas no alcohólicas o si se trata de una bebida a base de una bebida fermentada, distinta de la cerveza, y de bebidas no alcohólicas.

En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión de si, en esencia, el artículo 2 de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que un producto intermedio, destinado a ser mezclado con bebidas no alcohólicas, que se obtiene a partir de un mosto que contiene menos ingredientes malteados que ingredientes sin maltear y al que se añade jarabe de glucosa antes del proceso de fermentación, puede calificarse como «cerveza de malta» comprendida en la partida 2203 de la NC.

El Tribunal de Justicia señala que el artículo 2 de la Directiva 92/83 incluye, con la denominación «cerveza», no solo todo producto comprendido en la partida 2203 de la NC («Cervezas de malta»), sino también todo producto, que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas comprendidas en la partida 2206 de la NC [«Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no expresadas ni comprendidas en otras partidas»], siempre que, en ambos casos, el producto tenga un grado alcohólico volumétrico superior a 0,5 % vol. No cabe duda de que el producto controvertido —una mezcla de un producto alcohólico intermedio, obtenido por fermentación, y de bebidas no alcohólicas— no puede clasificarse en la partida 2203 de la NC. Solo podría clasificarse como «cerveza» si el producto alcohólico intermedio pudiera, en sí mismo, calificarse como «cerveza de malta», en el sentido de la partida 2203 de la NC, habida cuenta de que no parece discutirse que el citado producto final tiene un grado alcohólico volumétrico superior a 0,5 % vol.

A este respecto, el Tribunal de Justicia aplica su reiterada jurisprudencia según la cual el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse en sus características y propiedades objetivas, tal como se definen en el texto de las partidas de la NC y en las notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al Sistema Armonizado (SA), por la Organización Mundial de Aduanas. Para que la posible calificación de «cerveza de malta» pueda aplicarse al producto intermedio en el caso de autos, el Tribunal de Justicia declara que, por supuesto, es preciso que en la composición del producto entre la malta, pero que ni la NC, ni la nota explicativa del SA fijan el porcentaje de la misma. Además, la nota explicativa prevé expresamente que determinadas cantidades de cereales sin maltear

pueden utilizarse en la preparación del mosto, sin exigir que la proporción de esos ingredientes sin maltear sea inferior a la de los ingredientes malteados y, en lo referente al jarabe de glucosa, su añadido no está prohibido. Asimismo, la nota explicativa, cuyas versiones lingüísticas difieren, reconoce expresamente la posibilidad de añadir al mosto, durante la fermentación, sustancias aromáticas, lo cual no excluye automáticamente que el producto controvertido se califique como «cerveza de malta». También es preciso que las características y las propiedades objetivas del producto, en particular las características organolépticas, correspondan a las de la cerveza. Al tratarse de una cuestión de hecho, incumbe al juez nacional determinar si el producto alcohólico intermedio mezclado con bebidas no alcohólicas para obtener el producto final corresponde o no a la cerveza (en particular en virtud de la semejanza visual o del gusto específico). Únicamente si se cumplen estas condiciones podrá quedar comprendido el producto en la partida 2203 de la NC y estar sujeto al impuesto especial de la cerveza.

### ***Sentencia de 9 de diciembre de 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))***

*«Directiva 92/83/CEE — Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Artículos 20, primer guion, y 27, apartado 1, letras e) y f) — Vino de cocina, oporto de cocina y coñac de cocina»*

Répertoire Culinaire, una empresa mayorista de productos alimenticios londinense, importó de Francia vino, oporto y coñac de cocina, alcoholes a los que el productor añadió sal y pimienta de manera que solo pudieran utilizarse en la preparación de alimentos y no pudieran consumirse como bebidas.

Sin embargo, la Administración tributaria británica consideró que dichos productos debían estar sujetos al impuesto especial sobre el alcohol y, por consiguiente, inmovilizó esta mercancía en el momento de su importación.

Répertoire Culinaire y las autoridades británicas discrepaban sobre la cuestión de la restitución de dicha mercancía.

A pesar de que el Tribunal de Justicia ya había tenido la ocasión de afirmar, en la sentencia de 12 de junio de 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), que el vino de cocina estaba sujeto al impuesto especial, el órgano jurisdiccional remitente solicitó no obstante al Tribunal de Justicia, mediante su primera cuestión prejudicial, que precisara si el artículo 20, primer guion, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que la definición del «alcohol etílico» que figura en esa disposición es aplicable al vino de cocina y al oporto de cocina, y que reconsiderara su valoración jurídica en este asunto.

La tercera cuestión prejudicial tenía por objeto identificar la base jurídica adecuada para eximir a los alcoholes de cocina.

Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicitaba que se dilucidaran las obligaciones que implica, para el Estado miembro de importación, el hecho de que los alcoholes de cocina hayan sido declarados exentos del impuesto especial en el Estado de fabricación antes de su puesta en circulación en la Unión.

Por último, la segunda cuestión prejudicial estaba dirigida a averiguar cuáles son los procedimientos de aplicación de la exención cuando el Estado miembro haya optado por un sistema de devolución del impuesto especial. En efecto, el Reino Unido solo concede esta devolución en condiciones extremadamente restrictivas.

El Tribunal de Justicia declara, en primer lugar, que el artículo 20, primer guion, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que el vino de cocina y el oporto de cocina se encuentran comprendidos en la definición de alcohol etílico establecida en dicha disposición.

El hecho de que el vino de cocina y el oporto de cocina se consideren, como tales, preparaciones alimenticias encuadradas en el capítulo 21 de la Nomenclatura Combinada que figura como anexo al Reglamento n.º 2658/87, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2587/91, y que resulten impropios para el consumo como bebida es irrelevante a efectos de la aplicación de esta disposición al alcohol etílico que contienen.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia precisa que la exención del impuesto especial armonizado sobre el vino de cocina, el oporto de cocina y el coñac de cocina utilizados para la producción de alimentos se produce en virtud del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83.

Tales productos solo pueden estar comprendidos en la disposición del artículo 27, apartado 1, letra e), de la mencionada Directiva si se utilizan en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas.

En tercer lugar, la aplicación uniforme de las disposiciones de la Directiva 92/83 implica que el hecho de que un producto quede sujeto o no al impuesto especial o de que un producto esté exento en un Estado miembro debe ser reconocido, en principio, por los demás Estados miembros. La interpretación contraria pondría en peligro la consecución del objetivo perseguido por dicha Directiva y podría obstaculizar la libre circulación de mercancías.

Así pues, en el supuesto de que productos como el vino de cocina, el oporto de cocina y el coñac de cocina, que hayan sido considerados como no sujetos al impuesto especial o declarados exentos de este impuesto especial en virtud de la Directiva 92/83 y despachados a consumo en el Estado miembro en el que se han producido, vayan a ser comercializados en otro Estado miembro, este último debe dar a estos productos un trato idéntico en su territorio, salvo en el caso de que existan elementos concretos, objetivos y comprobables que indiquen que el primer Estado miembro no ha aplicado correctamente las disposiciones de esta Directiva o que, conforme a lo dispuesto en el

artículo 27, apartado 1, de la misma, está justificada la adopción de las medidas necesarias para evitar el fraude, la evasión o los abusos que puedan producirse en materia de exenciones y para garantizar la correcta aplicación de tales exenciones.

Por último, en cuarto lugar, el Tribunal de Justicia dictamina que el artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que la concesión de la exención prevista en esta disposición solo puede supeditarse al cumplimiento de requisitos establecidos en la normativa nacional, —limitación de las personas que pueden presentar una solicitud de devolución, establecimiento de un plazo de cuatro meses para presentar dicha solicitud y fijación de un importe mínimo de devolución— cuando se haya demostrado, a partir de elementos concretos, objetivos y comprobables, que estos requisitos son necesarios para garantizar la correcta aplicación de dichas exenciones y para evitar fraudes, evasiones y abusos. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el caso en relación con los requisitos establecidos por esta normativa.

En efecto, por una parte, la exención de los productos a los que se refiere el artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva constituye el principio, y la denegación de tal exención la excepción y, por otra parte, la facultad reconocida a los Estados miembros por esa disposición de establecer condiciones tendentes a garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y evitar fraudes, evasiones y abusos no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por dicha disposición.

### ***Sentencia de 19 de abril de 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))***

*«Directiva 92/83/CEE — Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Artículo 27, apartado 1, letra f) — Alcohol contenido en los productos a base de chocolate — Exención del impuesto especial armonizado»*

UAB Profisa, importador a Lituania de productos a base de chocolate que contienen alcohol etílico, solicitó disfrutar de la exención prevista en la Directiva n.º 92/83.

La Administración de Aduanas lituana se negó a conceder a Profisa dicha exención, argumentando que, si bien la ley lituana sobre impuestos especiales eximía efectivamente del impuesto especial al alcohol etílico destinado a la fabricación de productos a base de chocolate, no permitía tal exención en el caso de productos acabados a base de chocolate importados.

Profisa impugnó esta resolución ante el tribunal de lo contencioso-administrativo de primera instancia, que desestimó su recurso. Profisa interpuso entonces recurso de apelación ante el Vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania), el cual, alarmado por la divergencia entre la versión lituana del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83, sobre cuya base se había redactado la ley lituana, y las demás versiones de dicha norma, planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.

El Tribunal de Justicia recuerda su reiterada jurisprudencia según la cual la necesidad de una aplicación y, por lo tanto, de una interpretación uniformes de las disposiciones de Derecho comunitario excluye la posibilidad de que, en caso de duda, el texto de una disposición sea considerado aisladamente en una de sus versiones, exigiendo, en cambio, que sea interpretado y aplicado a la luz de las versiones redactadas en las demás lenguas oficiales.

El artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 obliga a los Estados miembros a eximir del impuesto especial armonizado al alcohol y a las bebidas alcohólicas utilizados directa o indirectamente en la producción de alimentos, siempre y cuando, no obstante, estos últimos no contengan, en el caso de los chocolates, más de 8,5 litros de alcohol puro por 100 kg de producto y, en todos los demás supuestos, más de 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto. Ningún elemento de este texto, salvo en la versión lituana, se refiere a la utilización del alcohol en la fabricación del producto en cuestión.

En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la norma de que se trate debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra.

En el caso de autos, el artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83, debe interpretarse en el sentido de que obliga a los Estados miembros a eximir del impuesto especial armonizado al alcohol etílico importado en el territorio aduanero de la Unión Europea que contienen los productos a base de chocolate destinados al consumo directo, siempre que el contenido de alcohol de dichos productos no supere los 8,5 litros por cada 100 kilogramos de producto.

El lugar en el que se utilice el alcohol etílico para la fabricación de dichos productos carece de importancia a este respecto.

### ***Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))***

*«Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Impuesto que grava la importación — Ámbito de aplicación — Importación de alcohol etílico de contrabando»*

El litigio principal enfrentaba a la Administración de Aduanas finlandesa y a personas físicas acusadas de contrabando de alcohol etílico.

Los querrelados pretendían sustraerse al ámbito de aplicación de las Directivas sobre los impuestos especiales invocando la jurisprudencia relativa a las importaciones de estupefacientes, según la cual no se devengan derechos de aduana ni impuestos sobre el volumen de negocios por la importación o la entrega ilegal de estupefacientes, fuera de los productos comprendidos en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario en

la medida en que formen parte de un circuito económico lícito y controlado para ser utilizados con fines médicos o científicos.<sup>1</sup>

El Gobierno finlandés, así como los Gobiernos de los Estados miembros que presentaron observaciones, invocaban en cambio las sentencias en las que el Tribunal de Justicia había considerado que se devengaba normalmente el IVA cuando las mercancías fraudulentamente comercializadas competían con productos comercializados en un circuito legal, como los perfumes falsificados,<sup>2</sup> la explotación de juegos de azar ilícitos<sup>3</sup> o la exportación ilegal de sistemas informáticos.<sup>4</sup>

Al plantearse este litigio, un órgano jurisdiccional finlandés preguntó al Tribunal de Justicia, en concreto, si las disposiciones de las Directivas 92/12 y 92/83 se aplicaban a la importación de alcohol etílico de contrabando procedente de terceros países. En particular, se preguntaba si la importación fraudulenta de alcohol etílico debía asimilarse de esta manera a las operaciones de entrega ilegal de estupefacientes e importación de moneda falsa.

El Tribunal de Justicia precisa en primer lugar que, si bien las importaciones o entregas ilegales de mercancías que, debido a su propia naturaleza o a sus características específicas, no pueden comercializarse lícitamente ni integrarse en el circuito económico, como los estupefacientes o la moneda falsa, no están sujetas a los impuestos o derechos de aduana normalmente devengados en virtud de la normativa comunitaria, el principio de neutralidad fiscal se opone, fuera de estos supuestos en los que queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito, a una diferenciación generalizada entre las transacciones lícitas y las ilícitas.

En el caso del alcohol etílico importado de contrabando de un tercer país, la comercialización de esta mercancía no está prohibida por su propia naturaleza o por sus características específicas. Tampoco cabe considerar que el alcohol etílico sea un producto excluido del circuito económico, por lo que se puede establecer una competencia entre el producto importado de contrabando y el que es objeto de operaciones realizadas en el marco de un circuito legal, habida cuenta de que existe un mercado lícito de alcohol al que precisamente acceden los productos de contrabando.

En consecuencia, las Directivas 92/12 y 92/83 deben interpretarse en el sentido de que sus disposiciones relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal se aplican asimismo a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros.

---

<sup>1</sup> Los querrelados en el litigio principal invocan las sentencias de 5 de febrero de 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); de 26 de octubre de 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); de 28 de febrero de 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); de 5 de julio de 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)); de 5 de julio de 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Según afirman, esta jurisprudencia se ha visto confirmada y ampliada en asuntos relativos a la importación de moneda falsa [sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

<sup>2</sup> Sentencia de 28 de mayo de 1998, Goodwin y Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

<sup>3</sup> Sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

<sup>4</sup> Sentencia de 2 de agosto de 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

## 2.2. Estructura del impuesto especial aplicable a las bebidas alcohólicas

*Sentencia de 17 de junio de 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))*

*«Tributos internos — Artículo 95 del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 90 CE) — Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE — Diferente tributación del vino y de la cerveza»*

La Société critouridienne de distribution (Socridis) solicitó la restitución de los impuestos especiales que había tenido que pagar entre mayo y diciembre de 1993 sobre ciertas cantidades de cerveza. Sostenía a este respecto que las Directivas 92/83 y 92/84 eran contrarias al artículo 95, párrafo segundo, del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 90 CE). por establecer, a su entender, un sistema impositivo que permite prácticas discriminatorias y contrarias a la competencia, que favorecen indirectamente la producción de vino en perjuicio de la de cerveza.

Argumentaba, a este respecto, que antes de la armonización de los impuestos especiales por las Directivas 92/83 y 92/84, la imposición en Francia del vino y de la cerveza tenía una base común (el volumen) y tipos similares [19,50 francos franceses (FRF)/hl (aproximadamente 3 euros/hl) para la cerveza y 22 FRF/hl (aproximadamente 3,35 euros/hl) para el vino]. Pues bien, según esta, las Directivas antes citadas habían fijado un tipo mínimo del impuesto especial sobre la base de 1,87 euro/grado y por hl para la cerveza, mientras que para el vino, la imposición debía basarse únicamente en el volumen y a un tipo mínimo del 0.

Dado que, de este modo, dichas Directivas habían establecido una estructura diferente y tipos distintos de impuestos especiales para el vino y la cerveza, de ello se derivaba una diferencia de tributación a escala nacional, que equivalía a una discriminación. En efecto, la armonización que pretenden realizar estas Directivas tuvo como consecuencia, en el Estado miembro afectado, la imposición, por una parte, de una modificación del modo de tributación de la cerveza, a través de la introducción del criterio del grado alcohólico y, por otra parte, una tributación de la cerveza claramente más elevada que la aplicada al vino.

Se trataba, pues, de averiguar si tal discriminación, autorizada por las Directivas, era contraria al artículo 95 del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 90 CE) y, en caso afirmativo, si dicha constatación podía afectar a la validez de las Directivas. De este modo, el órgano jurisdiccional remitente solicitaba al Tribunal de Justicia que apreciara la validez de estas dos Directivas en relación con el artículo 95 del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 90 CE).

El Tribunal de Justicia consideró que las Directivas 92/83 y 92/84 se limitan a obligar a los Estados miembros a aplicar un tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza. Por consiguiente, estos conservan un margen de apreciación suficiente para establecer

entre la tributación del vino y la de la cerveza una relación que excluya toda protección de la producción nacional en el sentido del artículo 95 del Tratado CE (actualmente, tras su modificación, artículo 90 CE).

La finalidad del legislador comunitario al adoptar las Directivas 92/83 y 92/84 no era aproximar la tributación del vino y la de la cerveza. En ejercicio de las competencias que le confiere expresamente el artículo 99 del Tratado CE (actualmente artículo 93 CE) y para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior, el Consejo pretendió, por una parte, aproximar las legislaciones nacionales relativas a los impuestos especiales sobre el vino y, por otra parte, las relativas a los impuestos especiales sobre la cerveza. Además, las instituciones comunitarias pueden armonizar progresivamente una materia o aproximar en varias etapas las legislaciones nacionales. Por lo tanto, no es incompatible con el artículo 99 del Tratado CE (actualmente artículo 93 CE) la adopción por el Consejo de dichas Directivas, que se limitan a imponer a los Estados miembros la obligación de aplicar un tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza.

### ***Sentencia de 2 de abril de 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))***

*«Armonización de las estructuras de los impuestos especiales — Directiva 92/38/CEE — Artículo 4, apartado 2 — Pequeña fábrica de cerveza independiente, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cerveza — Criterios de independencia jurídica y de independencia económica — Posibilidad de que se produzca una influencia indirecta»*

Glückauf es una sociedad que explota una fábrica de cerveza. Menz GmbH es titular del 3 % de las participaciones sociales de Glückauf, mientras que Innstadt es titular del 48 % de las mismas. Las participaciones de esta última sociedad, por su parte, están en manos de Menz GmbH, que dispone del 30,7 %, y de la sociedad Ottakringer, que dispone del 49 %. A su vez, Ottakringer es una filial de la sociedad Getränke Holding AG, cuyas participaciones sociales están en posesión de la familia Wenckheim, que dispone del 65 %, y de la familia Menz, titular del 16 %.

En un primer momento, el Hauptzollamt (Oficina Principal de Aduanas, Alemania) calificó a Glückauf de fábrica de cerveza independiente de Innstadt y de Ottakringer, aplicándole, de conformidad con la normativa nacional, un tipo de gravamen reducido del impuesto especial sobre la cerveza. Sin embargo, el Hauptzollamt (Oficina Principal de Aduanas) consideró posteriormente que Glückauf era económicamente dependiente de Ottakringer y, mediante liquidación complementaria, le reclamó la diferencia entre la cuota del impuesto especial devengada aplicando el tipo de gravamen reducido y la cuota que correspondía sobre la base del tipo de gravamen general.

Una vez desestimada la reclamación económico-administrativa, Glückauf interpuso ante el Thüringer Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Turingia, Alemania), el órgano jurisdiccional remitente, un recurso contencioso-administrativo contra la citada

liquidación complementaria. Alegó que el criterio de independencia económica que permite la calificación como «pequeña fábrica de cerveza» en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83, debía interpretarse a la luz del objetivo perseguido por dicha Directiva y del comportamiento en el mercado de las sociedades de que se trata. En efecto, únicamente cabría considerar en el caso de autos la existencia de dependencia económica si las empresas relacionadas entre sí en virtud de la participación común en ellas de un tercero se manifestaran y actuaran en el mercado como una empresa única.

El órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento con el fin de preguntar al Tribunal de Justicia, en esencia, si, a los efectos de aplicar el tipo de gravamen reducido del impuesto especial sobre la cerveza, el requisito previsto en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83 —consistente en que la fábrica de cerveza sea independiente, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cerveza— debe interpretarse en el sentido de que el criterio de la independencia económica, entre dos fábricas de cerveza jurídicamente independientes, se refiere únicamente al comportamiento de dichas fábricas de cerveza en el mercado, o si, por el contrario, tal criterio no se cumple cuando una persona tiene la posibilidad de influir *de facto* en las actividades comerciales de dichas fábricas de cerveza.

El Tribunal de Justicia responde que el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que una situación caracterizada por la existencia de relaciones estructurales en lo relativo a participaciones sociales y derechos de voto, y que da lugar a que una misma persona, que desempeña funciones de dirección en varias de las fábricas de cerveza de que se trata, tenga capacidad, con independencia de su comportamiento efectivo, para influir en la toma de decisiones comerciales por parte de dichas sociedades, excluye que dichas fábricas de cerveza puedan ser consideradas independientes entre sí desde el punto de vista económico.

En efecto, la Directiva 92/83 pretende evitar que de tal reducción del impuesto especial sobre la cerveza se beneficien fábricas de cerveza cuyas dimensiones y capacidad de producción pudieran ocasionar distorsiones en el mercado interior. En tales circunstancias, los criterios de independencia jurídica y de independencia económica, recogidos en el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva, tienen por objeto garantizar que toda forma de dependencia económica o jurídica entre fábricas de cerveza lleve consigo la exclusión de la ventaja fiscal que representa el tipo de gravamen reducido del impuesto especial sobre la cerveza.

En este contexto, el concepto de «fábricas de cerveza que sean independientes, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cerveza», en el sentido del artículo 4, apartado 2, de esta Directiva, implica comprobar si existe, entre las fábricas de cerveza de que se trate, una relación de dependencia jurídica en el ámbito, en particular, de la dirección de las mismas o en lo relativo a la posesión de participaciones sociales o derechos de voto, o bien una relación de dependencia

económica que pueda afectar a la capacidad de dichas fábricas de cerveza para adoptar decisiones comerciales de manera independiente.

Además, el objetivo del criterio de independencia es garantizar que el mencionado tipo de gravamen reducido del impuesto especial redunde efectivamente en beneficio de aquellas fábricas de cerveza cuyas dimensiones constituyan una desventaja y no de aquellas que pertenezcan a un grupo. En tales circunstancias, a fin de aplicar el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83 únicamente a aquellas fábricas de cerveza que sean efectivamente independientes desde el punto de vista jurídico y económico, es preciso velar por que el requisito de independencia no se eluda por motivos meramente formales y, en particular, mediante construcciones jurídicas entre diferentes pequeñas fábricas de cerveza supuestamente independientes pero que, en realidad, formen un grupo económico cuya producción exceda de los límites fijados en el artículo 4 de la Directiva 92/83.

En lo que atañe a la posible relevancia del comportamiento en el mercado de las fábricas de cerveza de que se trata a efectos de determinar su independencia económica, el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83 se refiere a la estructura jurídica y económica de las fábricas de cerveza, sin mencionar expresamente el comportamiento de las mismas en el mercado. Por otra parte, la presencia de las fábricas de cerveza en mercados distintos con diferentes gamas de productos no autoriza a llegar a la conclusión de que existe independencia económica entre dichas fábricas de cerveza, puesto que, en efecto, tal circunstancia puede reflejar, por el contrario, la existencia de una estrategia deliberada, decidida a nivel de un grupo con el fin de evitar o atenuar la competencia interna en el seno del mismo.

### ***Sentencia de 4 de junio de 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 92/83/CEE — Impuestos especiales — Cerveza — Artículo 4 — Pequeñas fábricas de cerveza independientes — Tipo reducido del impuesto especial — Requisitos — Inexistencia de producción bajo licencia — Producción según un procedimiento de elaboración perteneciente a un tercero y autorizado por este — Uso autorizado de marcas de dicho tercero»*

Una empresa francesa, Brasserie Bouquet, vendía cerveza que ella misma elaboraba. Ejercía su actividad de elaboración de cerveza sobre la base de un «contrato de afiliación al “Cercle des 3 brasseurs” [Círculo de los 3 fabricantes de cerveza]» celebrado con ICO 3B SAR, que le permitía utilizar las marcas y el rótulo «Les 3 brasseurs», así como el saber hacer de esta última sociedad.

Se trataba, para el Tribunal de Justicia, ante el que se presentó una petición de decisión prejudicial en el marco de un litigio relativo a la negativa de la Administración de Aduanas a aplicar el tipo de gravamen reducido del impuesto especial previsto en la legislación nacional para las pequeñas fábricas de cerveza independientes, de

determinar si, en esencia, a efectos de la aplicación del tipo de gravamen reducido del impuesto especial sobre la cerveza, el requisito establecido en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83, según el cual una fábrica de cerveza no debe producir bajo licencia, no se cumple si la fábrica de cerveza de que se trate elabora su cerveza con arreglo a tal convenio de afiliación.

Para responder a esta cuestión, el Tribunal de Justicia señala que, para aplicar el tipo reducido del impuesto especial sobre la cerveza, el requisito establecido en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83, según el cual una fábrica de cerveza no debe producir bajo licencia, no se cumple si la fábrica de cerveza de que se trate elabora su cerveza con arreglo a un acuerdo en virtud del cual está autorizada a utilizar las marcas y el proceso de elaboración de un tercero.

En efecto, la Directiva 92/83 pretende evitar que de tal reducción del impuesto especial sobre la cerveza se beneficien fábricas de cerveza cuyas dimensiones y capacidad de producción pudieran ocasionar distorsiones en el mercado interior.

Por consiguiente, el artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83 exige que las pequeñas fábricas de cerveza cuya producción anual sea inferior a 200 000 hectolitros sean verdaderamente independientes de cualquier otra fábrica de cerveza, tanto en lo relativo a su estructura jurídica y económica como en lo que atañe a la estructura de su producción, siempre que, además, utilicen instalaciones físicamente separadas de cualquier otra fábrica de cerveza y no produzcan bajo licencia.

De este modo, la inexistencia de producción bajo licencia es uno de los requisitos que tienen por objeto garantizar que la pequeña fábrica de cerveza de que se trate sea verdaderamente independiente respecto de cualquier otra fábrica de cerveza. De ello se deduce que el concepto de producción «bajo licencia» debe interpretarse de modo que incluya la producción de cerveza bajo cualquier forma de autorización de la que resulte que dicha pequeña fábrica de cerveza no es completamente independiente del tercero que le ha concedido esta autorización. Este es el caso cuando se trata de la autorización para explotar una patente, una marca o un proceso de producción de terceros.

### ***Sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))***

*«Incumplimiento de Estado — Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Directiva 92/83/CEE — Fijación del tipo impositivo — Sujeción a un impuesto especial de tipo cero en caso de fabricación por encargo de alcohol etílico en una destilería previo suministro de la materia prima por el comitente — Exención del impuesto especial en caso de fabricación de alcohol etílico realizada por particulares»*

El Derecho de la Unión, a saber, la Directiva 92/83, en su versión modificada por el Acta relativa a las condiciones de adhesión de Bulgaria y de Rumanía (DO 2005, L 157, p. 203) y la Directiva 92/84, obliga a los Estados miembros a aplicar al alcohol etílico un impuesto especial cuyo importe mínimo asciende, para las bebidas alcohólicas distintas

del vino y la cerveza, a 550 euros por hectolitro de alcohol puro. Sin embargo, Hungría está autorizada a aplicar un tipo de reducido del impuesto especial al alcohol producido por las destilerías a partir de fruta suministrada por los productores de frutas y destinado al consumo personal de estos últimos. El tipo preferencial del impuesto especial, no obstante, no puede ser inferior al 50 % del tipo normal nacional del impuesto especial sobre el alcohol. Además, su aplicación está limitada a 50 litros de alcohol por núcleo familiar del productor de frutas y año.

La legislación húngara establecía que el impuesto especial sobre el aguardiente producido en una destilería por cuenta de un productor de frutas (destilación por encargo) se fijaba en 0 forintos húngaros (HUF) hasta un máximo de 50 litros anuales, lo que equivalía a una exención total. Por añadidura, el aguardiente producido por un particular en su propia destilería estaba exento del impuesto especial hasta un volumen anual máximo de 50 litros, cuando este aguardiente se destina al consumo personal del núcleo familiar.

Estos regímenes preferentes estaban motivados esencialmente por el carácter tradicional de la producción de la «pálinka» (aguardiente elaborado a partir de frutas).

Al considerar que Hungría había incumplido las normas de la Unión relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas, la Comisión interpuso un recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia. Según la Comisión, las disposiciones del Derecho de la Unión no dejan margen para ningún régimen de exención para la destilación privada y se oponen a la fijación de un tipo cero para la destilación por encargo.

El Tribunal de Justicia señala que la Directiva 92/83 relativa a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas especifica los casos en los que estas bebidas pueden quedar exentas del impuesto especial o estar sujetas a tipos reducidos de dicho impuesto. Por consiguiente, la Directiva no autoriza a los Estados miembros a establecer normas preferenciales cuyo alcance vaya más allá de lo permitido por el legislador europeo. El Tribunal de Justicia constata a continuación que la normativa húngara que prevé, hasta un máximo de 50 litros anuales, una exención total del aguardiente producido a partir de frutas suministradas por los productores de frutas excede de la reducción máxima del 50 % que permite a Hungría la Directiva. Del mismo modo, las normas nacionales que eximen del impuesto especial al aguardiente producido por los particulares son contrarias a la Directiva, dado que esta no prevé tal excepción al tipo normal.

Además, el Tribunal de Justicia responde a la doble alegación del Gobierno demandado según la cual la producción de aguardiente representa una tradición secular y que la preservación de tal tradición está considerada el objetivo fundamental del Gobierno húngaro, así como a la alegación de que la misma práctica de exención del impuesto especial de pequeñas cantidades de aguardiente existe en otros Estados miembros. A este respecto, el Tribunal de Justicia declara que no puede aceptarse una tradición

nacional como justificación general para una excepción discrecional a las obligaciones impuestas por la Directiva.

Así pues, el Tribunal de Justicia declara que Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la legislación de la Unión relativa al impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas.

### ***Sentencia de 5 de octubre de 2004, Comisión/Grecia (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))***

*«Incumplimiento de Estado — Infracción del artículo 90 CE, párrafo primero — Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Aplicación al ouzo de un tipo impositivo inferior al aplicado a otras bebidas alcohólicas — Conformidad de este tipo impositivo con una directiva que no ha sido impugnada en el plazo fijado por el artículo 230 CE»*

La Directiva 92/83 establecía un tipo reducido del impuesto especial para determinados tipos de productos, entre ellos el ouzo (artículo 23, punto 2). La ley que transpuso la Directiva al ordenamiento jurídico griego fijó el tipo impositivo general del impuesto especial en aproximadamente 294 000 dracmas griegas (GRD) (aproximadamente 860 euros) por cada cien litros de alcohol puro. Se aplicó al ouzo una reducción del 50 % del tipo impositivo general [aproximadamente 147 000 GRD (unos 430 euros) por cada cien litros de alcohol puro].

La Comisión consideró que esta diferencia era incompatible con la prohibición del artículo 90 del Tratado CE de aplicar a los productos de otros Estados miembros unos tributos superiores a los aplicados a los productos similares internos e incoó el procedimiento por incumplimiento.

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia desestima el recurso de la Comisión. En primer lugar, recuerda que Grecia, al fijar un tipo impositivo inferior para el ouzo, se basó en el artículo 23, punto 2, de la Directiva 92/83 y se atuvo a este. El recurso de la Comisión que impugna directamente el tipo del impuesto especial que Grecia fue autorizada a aplicar al ouzo sobre esta base equivale así indirectamente a impugnar la legalidad de esta disposición. A este respecto, el Tribunal de Justicia recuerda que los actos de las instituciones comunitarias disfrutan, en principio, de una presunción de legalidad y, por lo tanto, producen efectos jurídicos mientras no hayan sido revocados, anulados en el marco de un recurso de anulación o declarados inválidos a raíz de una cuestión prejudicial o de una excepción de ilegalidad.

Con carácter excepcional, los actos que adolezcan de una irregularidad cuya gravedad sea tan evidente que no pueda ser tolerada por el ordenamiento jurídico comunitario deben ser considerados carentes de cualquier efecto jurídico, incluso provisional, es decir, jurídicamente inexistentes. Esta excepción tiene la finalidad de preservar un equilibrio entre dos exigencias fundamentales, pero a veces contrapuestas, a las que debe ajustarse un ordenamiento jurídico, a saber, la estabilidad de las relaciones jurídicas y el respeto de la legalidad.

La gravedad de las consecuencias que se derivan de la declaración de inexistencia de un acto de las instituciones de la Comunidad postula que, por razones de seguridad jurídica, esta declaración quede limitada a supuestos totalmente extraordinarios.

Pues bien, la Directiva 92/83 no puede considerarse un acto inexistente, ni en su totalidad ni por lo que se refiere a su artículo 23, punto 2. Dicha Directiva tampoco ha sido revocada por el Consejo y su artículo 23, punto 2, no ha sido anulado ni declarado inválido por el Tribunal de Justicia. En estas circunstancias, el artículo 23, punto 2, de la Directiva 92/83 produce efectos jurídicos que gozan de una presunción de legalidad.

El Tribunal de Justicia concluye que no incumple las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario un Estado miembro que se haya limitado a mantener en vigor una normativa nacional adoptada con arreglo al artículo 23 de la Directiva 92/83, que permite aplicar tipos impositivos reducidos del impuesto especial para determinados tipos de productos, y que respeta este artículo.

### 3. Armonización de los impuestos especiales sobre los productos energéticos

#### 3.1. Ámbito de aplicación de los impuestos especiales aplicables a los productos energéticos

*Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))*

*«Procedimiento prejudicial — Artículo 267 TFUE — Procedimiento incidental de control de constitucionalidad — Examen de la conformidad de una ley nacional tanto con el Derecho de la Unión como con la Constitución del Estado miembro de que se trate — Facultad de un órgano jurisdiccional nacional de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia — Normativa nacional que establece la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear — Directivas 2003/96/CE y 2008/118/CE — Artículo 107 TFUE — Artículos 93 EA, 191 EA y 192 EA»*

En 2010, Alemania promulgó la Ley del impuesto sobre el combustible nuclear (Kernbrennstoffsteuergesetz). Esta ley establece, para el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2016, un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para la producción industrial de electricidad, adeudado por los operadores de las centrales nucleares.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, que explota la central nuclear Emsland en Lingen (Alemania) y que usó durante el mes de junio de 2011 elementos combustibles en el reactor nuclear de su central, es sujeto pasivo de un impuesto por un importe superior a 154 millones de euros.

Kernkraftwerke Lippe-Ems impugna este impuesto ante el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania). A su juicio, el impuesto alemán sobre el combustible nuclear no es compatible con el Derecho de la Unión.

El Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo) decidió consultar al Tribunal de Justicia sobre si las Directivas 2003/96, relativas a la tributación de los productos energéticos y de la electricidad, y 2008/118, así como el artículo 107 TFUE o las disposiciones del Tratado Euratom se oponen a que un Estado miembro establezca un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.

El Tribunal de Justicia responde que este impuesto no es contrario al Derecho de la Unión. Por lo que respecta, en particular, a la compatibilidad de este impuesto con el régimen europeo de los impuestos especiales, el Tribunal de Justicia expone que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, y el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establezca la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad. En efecto, el artículo 14 de dicha Directiva enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco impositivo de los productos energéticos y de la electricidad y determina con claridad los productos que son objeto de la exención.

Por lo que respecta a la primera de dichas disposiciones, el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96 define el concepto de productos energéticos, utilizado a efectos de esa Directiva, estableciendo con exhaustividad la lista de los productos comprendidos en la definición de ese concepto por referencia a los códigos de la Nomenclatura Combinada. Pues bien, el combustible nuclear no es, puesto que no figura en esa lista, un producto energético a efectos de la Directiva 2003/96 y, por tanto, no es objeto de la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva (exención de los productos energéticos sujetos al impuesto especial armonizado y utilizados para la producción de electricidad). La exención controvertida tampoco puede aplicarse por analogía. Además, una eventual disconformidad de una normativa nacional con la política de la Unión en materia de reducción de las emisiones de CO<sup>2</sup> no puede justificar, a riesgo de modificar radicalmente el alcance de los artículos 2, apartado 1, y 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, contrariamente a la intención clara del legislador de la Unión, que esas disposiciones se interpreten en el sentido de que se aplican a productos distintos de los productos energéticos y de la electricidad en el sentido de dicha Directiva.

El Tribunal de Justicia admite así, en esencia, que puede existir una percepción simultánea de un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica y de un impuesto que grave las fuentes de producción de esa energía que no son productos energéticos en el sentido de la Directiva 2003/96.

Por lo que respecta al artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118, un impuesto establecido por la ley nacional que no grave directa o indirectamente el consumo de la electricidad a la que se aplica la Directiva 2003/96, ni el consumo de otro producto sometido a impuestos especiales, no puede incluirse en el artículo 1, apartados 1 o 2, de la Directiva 2008/118 y, en consecuencia, no puede constituir ni un impuesto especial sobre la electricidad ni un impuesto indirecto adicional sobre dicho producto en el sentido de la Directiva.

Así ocurre con un impuesto que, por una parte, se devenga cuando se utilicen por vez primera elementos combustibles o varillas de combustible en un reactor nuclear y se inicie una reacción en cadena automantenida para la producción comercial de electricidad, percibiéndose del productor de electricidad, y, por otra, se calcula sobre la cantidad de combustible nuclear utilizada, habiéndose establecido un tipo común para todos los tipos de dicho combustible, cuando la cantidad de electricidad producida por un reactor de central nuclear no venga directamente condicionada por la cantidad de combustible nuclear utilizada, sino que pueda variar en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate, y dicho impuesto pueda percibirse como consecuencia del inicio de una reacción en cadena automantenida, sin que se produzca necesariamente siquiera ni, en consecuencia, se consuma, una cantidad de electricidad.

El Tribunal de Justicia observa de este modo que no parece que exista una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear.

***Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen y otros (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, [EU:C:2017:705](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Medio ambiente — Energía eléctrica de origen eólico — Directiva 2009/28/CE — Fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables — Artículo 2, párrafo segundo, letra k) — Sistema de apoyo — Artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, letra e) — Tasas administrativas — Directiva 2008/118/CE — Régimen general de los impuestos especiales — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos con fines específicos — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 4 — Imposición mínima de la energía — Canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica»*

Las sociedades demandantes explotaban aerogeneradores afectos a la producción de electricidad mediante energía eólica en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. Durante el ejercicio fiscal correspondiente a 2011 y 2012, pagaron un canon establecido por la legislación nacional, consistente en una cantidad fija trimestral que se determinaba en función del tamaño del parque eólico y de la potencia del aerogenerador, independientemente de la cantidad de electricidad producida por este.

Al considerar que este canon era inconstitucional y contrario al Derecho de la Unión, estas demandantes solicitaron a las autoridades nacionales competentes la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por este concepto y la devolución de los importes pagados.

En este contexto, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha consultó al Tribunal de Justicia sobre el régimen jurídico del canon en cuestión.

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia declara, por lo que se refiere a la aplicación del régimen de los impuestos especiales, que el artículo 4 de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido de los artículos 1 y 2, apartados 1 y 2, de esa Directiva, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta.

En efecto, no existe vínculo alguno entre, por un lado, el hecho imponible del canon controvertido en los litigios principales y, por otro lado, la producción efectiva de electricidad por los aerogeneradores.

En virtud de la calificación efectuada, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva.

### ***Sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))***

*«Directiva 92/81/CEE — Armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos — Hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada — Exención del impuesto especial armonizado»*

La Administración tributaria sueca reclamó a la compañía aérea Braathens el pago de un impuesto de protección del medio ambiente establecido por el Derecho nacional que grava la navegación aérea interior de carácter comercial, calculado en función del consumo de carburante y las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno.

Tras presentar una reclamación ante las autoridades tributarias, que fue desestimada, Braathens interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente. Este se dirigió al Tribunal de Justicia para averiguar, en primer término, si el impuesto controvertido es contrario al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81; en segundo término, si

cabe considerar que esta disposición tiene efecto directo, y, en tercer término, si puede distinguirse en dicho impuesto una parte conforme con el Derecho comunitario y otra contraria a este.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia afirma que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81 se opone a la percepción de un impuesto de protección del medio ambiente que grava el tráfico aéreo interior de carácter comercial y que se calcula en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado.

Un impuesto nacional de este tipo, que grava el consumo de carburante en sí mismo cuando existe una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas con ocasión de dicho consumo, es incompatible con el régimen del impuesto especial armonizado establecido por las Directivas 92/12 y 92/81. En efecto, permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que, como en el caso de autos, deben quedar exentos del impuesto especial armonizado de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 privaría a esta de todo efecto útil.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia estima que la obligación establecida en el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, de eximir del impuesto especial armonizado los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada, es suficientemente clara, precisa e incondicional para que los particulares puedan invocarla ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con ella.

### ***Sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 14, apartado 1, letra c) — Exención de los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea y para producir electricidad a bordo de los barcos — Carburante utilizado por un buque para navegar desde el lugar donde fue construido hasta un puerto situado en otro Estado miembro a efectos de embarcar su primera carga comercial»*

Vakarų Baltijos laivų statykla, una sociedad lituana de construcción de buques para la navegación en alta mar (en lo sucesivo, «sociedad lituana»), celebró un contrato de construcción de un buque de carga para una sociedad estonia. Esto incluía, en particular, la compra y el vertido directo de carburante en los depósitos, así como el pago de los impuestos especiales relativos a dicho carburante. Tras la recepción del buque, el cliente lo hizo navegar, sin carga, desde el puerto de Klaipėda (Lituania) al de Stralsund (Alemania), donde embarcó su primera carga comercial, que transportó después, a título oneroso, al puerto de Santander.

La sociedad lituana solicitó a la Inspección Tributaria del Estado la devolución de los impuestos especiales que había pagado por la entrega de carburante al navío de su cliente estonio. La Inspección Tributaria del Estado denegó su solicitud debido a que, en el momento de la entrega del carburante controvertido al cliente, la sociedad lituana no cumplía los requisitos formales y materiales previstos por la normativa nacional y no poseía un permiso para el suministro de carburante a buques.

La resolución de denegación de devolución fue anulada por la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión para la resolución de contenciosos en materia fiscal del Gobierno de la República de Lituania). La Inspección Tributaria del Estado interpuso un recurso de anulación contra esta resolución, que fue estimado por el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania). La sociedad lituana interpuso entonces un recurso de casación ante el Lietuvos vyriausybės administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania), que es el órgano jurisdiccional remitente y que se pregunta sobre la interpretación que debe darse al artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, y sobre la posibilidad de denegar la exención prevista en esta disposición por consideraciones puramente formales.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia considera que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en dicha disposición es aplicable al carburante utilizado para hacer navegar a un buque, sin carga, desde un puerto de un Estado miembro, en el caso de autos aquel en el que dicho buque fue construido, hasta un puerto de otro Estado miembro a fin de embarcar allí mercancías para su posterior transporte a un puerto de un tercer Estado miembro.

En segundo lugar, interpreta el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que excluye la aplicación de la exención prevista en dicha disposición debido a que el suministro de productos energéticos a un buque se efectuó sin cumplir los requisitos formales previstos por esa normativa nacional, aun cuando ese suministro cumpla todas las condiciones de aplicación previstas en aquella disposición de la Directiva.

### 3.2. Estructura de los impuestos especiales aplicables a los productos energéticos

*Sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))*

*«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2003/96/CE — Tipos de impuestos especiales diferenciados para carburantes y combustibles — Requisito de aplicación del tipo para combustibles — Presentación de un resumen mensual de declaraciones según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción — Aplicación del tipo del impuesto especial*

*previsto para los carburantes en caso de no presentación de ese resumen — Principio de proporcionalidad»*

En el período comprendido entre el 1 de marzo y el 31 de diciembre de 2009, ROZ-ŚWIT, una sociedad polaca, realizó una serie de operaciones de venta de combustible consistentes en la venta de cantidades de fueloil ligero. Se apreció que esas ventas habían sido verificadas y que no cabía duda de que los compradores habían confirmado la compra y el consumo de ese combustible para calefacción. No obstante, ROZ-ŚWIT no había presentado dentro de plazo el resumen de las declaraciones de los compradores, tal como se establece en la legislación polaca relativa a los impuestos especiales.

Dado que esta normativa establece, en caso de incumplimiento de la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores dentro de plazo, la aplicación a un producto utilizado como combustible del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, se impuso este tipo del impuesto especial a las ventas efectuadas por ROZ-ŚWIT, constatado mediante liquidación complementaria girada por el Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (Director de la Oficina Aduanera de Breslavia, Polonia).

ROZ-ŚWIT presentó una reclamación contra dicha liquidación complementaria ante el Director de la Sala de Aduanas de Breslavia, alegando que la no presentación del resumen de las declaraciones de los compradores constituía un mero defecto de forma, dado que no había duda alguna sobre el uso efectivo para calefacción del combustible en cuestión.

Tras desestimarse esa reclamación, ROZ-ŚWIT interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia, Polonia).

Este tribunal se pregunta, fundamentalmente, si la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, por una parte, los vendedores de combustible están obligados a presentar, en un plazo establecido, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores, según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción y, por otra parte, en caso de no presentación de ese resumen dentro del plazo fijado, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

El Tribunal de Justicia declara que la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual los vendedores de combustible están obligados a presentar, dentro del plazo fijado, un resumen mensual de las declaraciones según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción. Se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación de tal resumen dentro del plazo establecido, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los

carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

En efecto, por una parte, habida cuenta del margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en relación con las medidas y los mecanismos que pueden adoptarse para prevenir la evasión y el fraude fiscales asociados a la venta de combustible, y dado que una obligación de presentar a las autoridades competentes un resumen de las declaraciones de los compradores no es manifiestamente desproporcionada, debe considerarse que tal obligación constituye una medida apropiada para la consecución de tal objetivo y no excede de lo necesario para alcanzarlo.

Por otra parte, por el contrario, una disposición de Derecho nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación dentro de plazo de un resumen de las declaraciones de los compradores, el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes se aplica automáticamente a los combustibles, incluso cuando estos se utilizan como tales, es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96, los cuales se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva. Asimismo, esa aplicación automática del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar tal resumen vulnera el principio de proporcionalidad. En efecto, el hecho de aplicar a los combustibles el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes como consecuencia del incumplimiento de esa obligación, cuando se ha comprobado que no existe ninguna duda de que esos productos han sido destinados a calefacción, excede de lo necesario para prevenir la evasión y el fraude fiscales.

### ***Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Comisión/Finlandia (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))***

*«Incumplimiento de Estado — Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE — Tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos — Control fiscal — Utilización del gasóleo como carburante»*

En este asunto, que versa sobre un recurso por incumplimiento contra la República de Finlandia, la Comisión solicitaba al Tribunal de Justicia que declarara que, al mantener en vigor su legislación nacional que preveía la posibilidad de utilizar el gasóleo sujeto a un tipo reducido (fueloil) como carburante para automóviles, la República de Finlandia había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 y 5, apartado 1, de la Directiva 92/82.

La Comisión afirma, por una parte, que, aunque la normativa finlandesa impone sobre el gasóleo utilizado como carburante un tipo impositivo superior al tipo mínimo fijado en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, no puede no obstante considerarse conforme a esta disposición, ya que no garantiza, en cualquier circunstancia, que dicho gasóleo esté gravado efectivamente al tipo que se prevé en dicha norma.

En efecto, el sistema finlandés permite el uso del gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante y se basa en la obligación que se impone a los propietarios o titulares

de automóviles de declarar previamente a las autoridades fiscales su intención de empezar a utilizar el fueloil como carburante y a cambio del pago de un recargo o de un impuesto sobre el carburante, que no se recaudan en función de la cantidad de fueloil utilizada y, por tanto, no constituyen impuestos especiales.

Por otra parte, la Comisión alega que la República de Finlandia no ha establecido, en lo que respecta a la distribución y a la utilización del gasóleo con los fines mencionados en el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81, como su uso en los sectores de la agricultura y la silvicultura, así como en las obras públicas, un control adecuado y eficaz, como exigen estas disposiciones para asegurar que el gasóleo sirva estrictamente al uso por el que está gravado.

El Tribunal de Justicia declara en esta sentencia que no cabe considerar conforme al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82, que exige que el gasóleo utilizado como carburante sea gravado al tipo mínimo del impuesto especial que está previsto en esta, una normativa nacional que, al establecer para ello un recargo o un impuesto sobre el carburante cuya percepción está prevista sobre la base de una declaración previa y que no constituyen impuestos especiales, prevé la posibilidad de utilizar el gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante.

Si bien el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82 impone a los Estados miembros la obligación de garantizar que los hidrocarburos utilizados como carburante estén gravados al tipo mínimo del impuesto especial fijado por dicha disposición, el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81 enumera ciertos sectores en los que el uso de hidrocarburos como carburante puede beneficiarse de exenciones o de un tipo impositivo reducido, siempre que esté sometido a un control fiscal.

Pues bien, incumple las obligaciones que le incumben en virtud estas disposiciones el Estado miembro que mantiene en vigor una normativa relativa a la utilización del gasóleo que establece un mecanismo de control fiscal que no permite alcanzar el objetivo perseguido por estas, ya que este mecanismo no es adecuado para impedir efectivamente la utilización como carburante de hidrocarburos destinados a otros fines y, por tanto, sujetos a tipos reducidos y para garantizar de este modo que el gasóleo utilizado como carburante sea gravado efectivamente al tipo mínimo del impuesto especial previsto por dichas disposiciones.

## II. Armonización de las normas de devengo y de pago de los impuestos especiales

### 1. Devengo de los impuestos especiales

*Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))*

*«Incumplimiento de Estado — Impuestos especiales sobre los cigarrillos — Directiva 2008/118/CE — Devengo — Lugar y momento del devengo — Marcas fiscales — Libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales — Limitación en el tiempo de la comercialización y de la venta de cajetillas de cigarrillos — Principio de proporcionalidad»*

En este asunto, el Tribunal de Justicia conocía de un recurso por incumplimiento que tenía por objeto que se declarase que, al sujetar las cajetillas de cigarrillos a una prohibición de comercialización y de venta al público tras la finalización del tercer mes del año siguiente al indicado en la precinta, la República Portuguesa había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 y del principio de proporcionalidad.

El Tribunal de Justicia considera que un Estado miembro incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 y del principio de proporcionalidad, al establecer que las cajetillas de cigarrillos que hayan sido despachadas a consumo en un determinado año ya no podrán comercializarse ni venderse al público después del tercer mes del año siguiente, cuando no haya un incremento del tipo del impuesto especial aplicable a estos productos que surta efectos el año siguiente.

En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por la Directiva 2008/118, como se desprende del considerando 31 y de los artículos 11 y 39, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva. Ahora bien, el despacho a consumo en cantidades excesivas de cajetillas de cigarrillos a finales de año, en previsión de un futuro aumento del tipo del impuesto especial, constituye una forma de abuso que los Estados miembros tienen derecho a prevenir adoptando las medidas adecuadas. En la medida en que el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 remite al Derecho nacional vigente en la fecha de devengo de los impuestos especiales para la determinación de las condiciones de devengo y del tipo impositivo, ese derecho reconocido a los Estados miembros implica necesariamente la posibilidad de que estos adopten tales medidas.

Sin embargo, los Estados miembros, en el ejercicio de las facultades que les confiere el Derecho de la Unión, deben respetar los principios generales del Derecho, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad. Este principio obliga a los Estados miembros a recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá lo necesario y causen el

menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. Una medida que tiene por objeto prevenir el despacho a consumo en cantidades excesivas de cajetillas de cigarrillos a finales de año, en previsión de un aumento del impuesto especial, es adecuada para alcanzar objetivos legítimos como son la lucha contra el fraude y la evasión fiscales y la protección de la salud pública. La citada medida contribuye igualmente a garantizar una sana competencia. Sin embargo, habida cuenta de que la medida controvertida se aplica en todos los casos, incluido cuando el tipo del impuesto especial disminuye o permanece inalterado, no parece que sea necesaria para lograr los objetivos perseguidos. En efecto, estos podrían lograrse de manera menos apremiante e igualmente adecuada si la medida controvertida únicamente se aplicara en caso de aumento del tipo del impuesto especial sobre los cigarrillos.

### 1.1. Devengo en caso de salida de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo

*Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))*

*«Procedimiento prejudicial — Impuestos indirectos — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Devengo de los impuestos especiales — Artículo 7, apartado 2 — Concepto de “salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo” — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 14, apartado 1, letra a) — Uso de productos energéticos para producir electricidad — Compra y reventa por un comprador intermediario de productos energéticos que se encuentren en un depósito fiscal — Entrega directa de los productos energéticos a un operador para la producción de electricidad — Indicación del comprador intermediario como “destinatario” de los productos en los documentos fiscales — Incumplimiento de las exigencias del Derecho nacional para la exención del impuesto especial — Denegación de la exención — Prueba del uso de los productos en condiciones que permitan la exención del impuesto especial — Proporcionalidad»*

Polihim es un depositario autorizado que gestiona un depósito fiscal situado en Lukovit (Bulgaria), en el que está autorizada a fabricar productos energéticos y a almacenarlos en un régimen suspensivo de los impuestos especiales.

En virtud de un contrato tripartito celebrado entre Polihim, Petros Oyl OOD y TETS Bobov dol EAD, Polihim vendió fuelóleo pesado a Petros Oyl, que lo revendió a TETS Bobov dol, consumidor final exento del impuesto especial en el sentido de la legislación búlgara. Este fuelóleo pesado fue entregado directamente a TETS Bobov dol por Polihim, desde su depósito fiscal. Este último utilizó el fuelóleo pesado para la producción de electricidad, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

Al realizar un control fiscal a Polihim, las autoridades aduaneras búlgaras comprobaron que esta sociedad declaró que había realizado, en beneficio de Petros Oyl, ocho

despachos a consumo de fuelóleo pesado del código NC 2710 19 64 pero indicó que no se había devengado ningún impuesto especial por ello, ya que dichos productos iban a ser utilizados para la producción de energía eléctrica, en el sentido de la ley búlgara sobre los impuestos especiales.

Considerando que Petros Oyl, que había sido declarado por Polihim como destinatario de los productos de que se trata en el litigio principal, no tenía la condición de consumidor final exento del impuesto especial, en el sentido de la legislación nacional, y que, por ello, la salida de esos productos del depósito fiscal de Polihim había dado lugar a que se devengara el impuesto especial a cargo de esta última, las autoridades aduaneras búlgaras levantaron un acta de infracción administrativa.

Polihim formuló objeciones escritas contra dicha acta, alegando que, tras retirar de su depósito fiscal los citados productos, los había entregado directamente a TETS Bobov dol, sociedad que produce electricidad y tiene la condición de consumidor final exento del impuesto especial.

Mediante resolución de 27 de mayo de 2013, el Director de la Oficina Aduanera de Svishtov (Bulgaria) desestimó estas objeciones e impuso multas a Polihim, por cada despacho a consumo, por el doble del importe del impuesto especial no abonado, con arreglo a la ley nacional sobre los impuestos especiales. El tipo del impuesto especial que se tuvo en cuenta para calcular estas multas fue el aplicable a los productos energéticos utilizados para fines distintos de los de carburante o combustible.

Polihim interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Rayonen sad de Lukovit (Tribunal de distrito de Lukovit, Bulgaria), que modificó la resolución de 27 de mayo de 2013, disminuyendo el importe de las multas impuestas.

Polihim interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Administrativen sad Pleven (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Pleven, Bulgaria), el órgano jurisdiccional remitente. Este tribunal pregunta, en esencia, por una parte, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto al impuesto especial en el interior de un depósito fiscal, sin que dicho producto haya abandonado físicamente ese depósito fiscal, constituye un despacho a consumo de ese producto. Por otra parte, ese órgano jurisdiccional pregunta si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para disfrutar de una exención del impuesto especial de esos productos y al que dicho depositario autorizado entrega directamente los referidos productos desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por ese depositario como destinatario de los referidos productos, no cumpla esas exigencias.

El Tribunal de Justicia responde, en primer lugar, que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal solo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal. Dado que los impuestos especiales, como se recuerda en el considerando 9 de la Directiva 2008/118, representan un gravamen sobre consumos específicos y no sobre la venta, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor.

A este respecto, el apartado 1, de esta disposición define el momento del devengo como el del despacho a consumo del producto objeto del impuesto especial. Por otro lado, del artículo 7, apartado 2, letra a), de la citada Directiva resulta que debe entenderse por «despacho a consumo», en particular, la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo. Por ello, la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo designa la salida física de estos productos del depósito fiscal y no su venta.

Tal interpretación se corresponde con los objetivos perseguidos por dicha Directiva. Dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre el consumo y no sobre la venta, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor. En consecuencia, mientras los productos de que se trate permanezcan en el depósito fiscal de un depositario autorizado, no puede haber consumo, aun cuando esos productos hayan sido vendidos por ese depositario autorizado.

Por otro lado, la referencia, en particular, al supuesto de la salida irregular, de un producto sujeto a impuestos especiales, de un régimen suspensivo, solo puede entenderse en el sentido de que designa la salida física de un producto de tal régimen.

Por último, en tanto los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo están almacenados por un depositario autorizado en un depósito fiscal, el impuesto especial no se devenga mientras los productos de que se trate estén en posesión de dicho depositario autorizado en tal depósito.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia precisa que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para la exención del impuesto especial y al que esos productos se entregan directamente por dicho depositario autorizado desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por el depositario autorizado como el destinatario de estos productos, no tenga la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial.

En efecto, si bien el hecho de supeditar la exención del impuesto especial a la designación, en los documentos fiscales, de un destinatario que cumpla los requisitos establecidos por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos, debe considerarse que permite alcanzar el objetivo de facilitar el control de la aplicación de las exenciones del impuesto especial, reduciendo el riesgo de un uso de los productos para fines que no den derecho a la exención, tal negativa, sin que se compruebe, si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos sean utilizados para fines que den derecho a exención en el momento de su salida del depósito fiscal, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

***Sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Directiva 76/308/CEE — Artículos 6, 8 y 12, apartados 1 a 3 — Asistencia mutua en materia de cobro de ciertos créditos — Impuesto especial exigible en dos Estados miembros por las mismas operaciones — Directiva 92/12/CE — Artículos 6 y 20 — Puesta a consumo de productos — Falsificación del documento administrativo de acompañamiento — Infracción o irregularidad cometida en el curso de la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo — Salida irregular de productos del régimen suspensivo — “Duplicación del crédito fiscal” relativo a los impuestos especiales — Control llevado a cabo por los órganos jurisdiccionales del Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede — Denegación de la petición de asistencia presentada por las autoridades competentes de otro Estado miembro — Requisitos»*

Entre 1995 y 1996, Silcompa SpA, una sociedad fabricante de alcohol etílico establecida en Italia, vendió alcohol etílico, en régimen suspensivo de impuestos especiales,<sup>5</sup> destinado a Grecia.

En 2000, a raíz de una inspección, se constató que las autoridades aduaneras griegas no habían recibido los documentos administrativos de acompañamiento (en lo sucesivo, «DAA») de las partidas de alcohol expedidas por Silcompa para la expedición de los documentos oficiales y que los sellos de la oficina de aduanas estampados en los DAA eran falsos. En consecuencia, la autoridad aduanera italiana (en lo sucesivo, «Agencia») giró tres liquidaciones para proceder al cobro de los impuestos especiales no pagados.

En 2004, las autoridades aduaneras griegas informaron a la Agencia de que las entregas de productos expedidos por Silcompa a una empresa griega debían considerarse irregulares. En consecuencia, se giró una liquidación complementaria, que cubría tanto los créditos fiscales italianos como una rectificación tributaria adicional. El procedimiento iniciado contra dicha liquidación dio lugar a la celebración, en 2017, de un acuerdo transaccional entre la Agencia y Silcompa.

---

<sup>5</sup> En virtud de este régimen fiscal, los impuestos especiales relativos a los productos sometidos a tales impuestos no son todavía exigibles aunque el hecho imponible ya se haya producido. En efecto, este régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo.

En 2005, las autoridades aduaneras griegas emitieron, en relación con las mismas operaciones de exportación dentro de la Unión, dos actos de adeudo de los impuestos especiales, debido a la puesta a consumo ilegal en el territorio griego del alcohol expedido por Silcompa. Además, la Administración tributaria griega presentó una petición de asistencia ante la Agencia para el cobro de los créditos correspondientes a los impuestos especiales de que se trata. La Agencia, en su condición de autoridad requerida competente, giró a Silcompa dos requerimientos de pago amistosos.

El recurso de apelación interpuesto por Silcompa, a raíz de la desestimación del recurso que había interpuesto contra dichos requerimientos de pago, fue estimado por la Commissione tributaria regionale del Lazio (Comisión Tributaria Regional del Lacio, Italia). La Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia) ante quien la Agencia interpuso recurso de casación, decidió dirigirse con carácter prejudicial el Tribunal de Justicia.

Así, el Tribunal de Justicia declara que, en el marco de una acción por la que se impugnan las medidas de ejecución adoptadas en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede, la instancia competente de dicho Estado miembro puede denegar la petición de recaudación de impuestos especiales presentada por las autoridades competentes de otro Estado miembro en relación con productos que han salido irregularmente de un régimen suspensivo, cuando dicha petición se base en hechos referidos a las mismas operaciones de exportación sobre las que ya se hayan recaudado impuestos especiales en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede.<sup>6</sup>

El Tribunal de Justicia señala que la comercialización ilegal en el territorio griego del alcohol expedido por Silcompa puede constituir, por un lado, una infracción o una irregularidad en lo que concierne a los productos de que se trata, y, por otro lado, una consecuencia de la infracción o irregularidad cometida anteriormente en Italia. En función de la conclusión a la que se llegue, apreciación que incumbe al órgano jurisdiccional remitente, caben dos hipótesis.

En la primera hipótesis, que se refiere en una situación en la que se han cometido varias infracciones o irregularidades en el territorio de varios Estados miembros, dos o incluso más de esos Estados se consideran competentes para percibir los impuestos especiales. Así, cuando se produce una salida irregular del régimen suspensivo en un Estado miembro seguida de una puesta a consumo efectiva de los productos objeto de impuestos especiales en otro Estado miembro, este último no puede percibir igualmente los impuestos especiales por las mismas operaciones de exportación. En efecto, esta puesta a consumo solo puede producirse una vez. De ello se sigue que, si bien pueden producirse varias infracciones o irregularidades sucesivas en diferentes Estados miembros, solo la infracción o irregularidad que dio lugar a la salida de los

---

<sup>6</sup> Artículos 6, apartado 2, y 20 de la Directiva 92/12.

productos en curso de circulación del régimen suspensivo de impuestos especiales debe tomarse en consideración a efectos de la recaudación de dichos impuestos, en la medida en que esa infracción o irregularidad tuvo como consecuencia la puesta a consumo de los productos.<sup>7</sup>

La segunda hipótesis se refiere a aquellos supuestos en los que las autoridades de un Estado miembro se hayan basado en una de las presunciones previstas para determinar el lugar en el que se ha cometido la infracción o la irregularidad<sup>8</sup> y las autoridades de otro Estado miembro comprueben que la infracción o irregularidad se cometió realmente en este último Estado.<sup>9</sup> En tal supuesto, estas últimas autoridades deben aplicar el mecanismo corrector que permite a este último Estado miembro recaudar los impuestos especiales en un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición de los DAA.<sup>10</sup> Una vez transcurrido ese plazo, solo el Estado miembro que se haya basado en una de esas presunciones puede proceder válidamente a la recaudación de los impuestos especiales.

Por lo que respecta a las normas relativas a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos correspondientes a los impuestos especiales, el Tribunal de Justicia destaca, en primer término, la existencia de un reparto de las competencias entre las autoridades del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requirente, que aplican su Derecho nacional al crédito y al título que permite su cobro, y las autoridades del Estado miembro en el que tiene su sede la autoridad requerida, que aplican su derecho nacional a las medidas de ejecución.<sup>11</sup> De conformidad con ese principio de confianza mutua, el título que permite la ejecución del cobro es directamente reconocido y tratado automáticamente como un título que permite la ejecución de un crédito del Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede. De ello se sigue, que las autoridades de este último Estado miembro no pueden cuestionar la apreciación de las autoridades del Estado miembro requirente en lo que respecta al lugar en el que se cometió la irregularidad o infracción, ya que tal apreciación compete exclusivamente a este último. A continuación, el Tribunal de Justicia señala no es posible ejecutar el título que permite la ejecución del cobro en el Estado miembro donde la autoridad requerida tiene su sede si dicha ejecución da lugar a la doble percepción de los impuestos especiales que gravan las mismas operaciones relativas a los mismos productos. Por consiguiente, es necesario permitir que la instancia competente del mismo Estado miembro deniegue la ejecución de dicho título para evitar la coexistencia de dos resoluciones definitivas sobre la tributación de los mismos productos, una basada en su salida irregular del régimen suspensivo y la otra en su posterior puesta a consumo. Por

<sup>7</sup> Artículos 6 y 20 de la Directiva 92/12.

<sup>8</sup> Artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12.

<sup>9</sup> En virtud del artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12, estas presunciones se prevén en dos tipos de situaciones: la primera se refiere a aquellos casos en los que no es posible determinar el lugar en que se cometió la infracción o irregularidad y el segundo, a aquellos en los que los productos objeto de impuestos especiales no llegan a destino y no es posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad.

<sup>10</sup> Artículos 18, apartado 1, y 19, apartado 1, de la Directiva 92/12.

<sup>11</sup> Artículo 12, apartados 1 y 3, de la Directiva 76/308.

último, el Tribunal de Justicia concluye que esta interpretación no queda desvirtuada por su jurisprudencia, según la cual el legislador de la Unión no ha hecho de la prevención de la doble imposición un principio absoluto,<sup>12</sup> puesto que esta se inscribe en un contexto fáctico particular, que se refería a la hipótesis de una salida ilícita del régimen suspensivo debido al robo de los productos sobre los que se habían puesto, en el «Estado miembro de partida», marcas fiscales que tenían un valor intrínseco que las distinguía de los simples documentos que prueban el pago de una suma de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega de esas marcas.

### ***Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))***

*«Código aduanero comunitario — Artículos 202, 215, apartados 1 y 3, 217, apartado 1, y 233, párrafo primero, letra d) — Concepto de mercancías “intervenidas y simultánea o posteriormente decomisadas” — Reglamento de aplicación del Código aduanero — Artículo 867 bis — Directiva 92/12/CEE — Artículos 5, apartados 1 y 2, 6, 7, apartado 1, 8 y 9 — Sexta Directiva IVA — Artículos 7, 10, apartado 3, y 16, apartado 1 — Introducción irregular de mercancías — Transporte de mercancías realizado al amparo del cuaderno TIR — Intervención y destrucción — Determinación del Estado miembro en el que se ha originado la deuda aduanera, así como la exigibilidad del IVA y del impuesto especial — Extinción de la deuda aduanera y tributaria»*

Un órgano jurisdiccional danés planteó una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia en un litigio relativo a la recaudación de derechos de aduana, impuestos especiales y el IVA sobre los cigarrillos introducidos de contrabando en el marco de transportes realizados al amparo de un cuaderno TIR. Los cigarrillos, que habían sido inmediatamente retenidos, fueron destruidos. En consecuencia, la cuestión planteada consistía en averiguar, en esencia, si la deuda aduanera y tributaria relativa a las mercancías importadas de contrabando sigue existiendo y puede recaudarse en el caso de que las mercancías hayan sido retenidas, intervenidas o destruidas.

El Tribunal de Justicia considera que los artículos 5, apartado 1, párrafo tercero, y 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 96/99, deben interpretarse en el sentido de que las mercancías intervenidas por las autoridades aduaneras y fiscales locales en el momento de su introducción en el territorio de la Unión y simultánea o posteriormente destruidas por dichas autoridades, sin haber dejado de obrar en su poder en ningún momento, no han sido importadas en la Unión, de manera que no se ha producido el hecho imponible de los impuestos especiales sobre las mismas. No puede considerarse que las mercancías intervenidas después de su introducción irregular en dicho territorio, a saber, a partir del momento en que dejaron la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior de dicho territorio, y simultánea o posteriormente destruidas por dichas autoridades, sin haber dejado de obrar en su poder en ningún momento, estén en «régimen

---

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), apartado 55).

suspensivo de [...] derechos especiales», en el sentido de los artículos 5, apartado 2, párrafo primero, y 6, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, en relación con los artículos 84, apartado 1, letra a), y 98 del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 955/1999, y del artículo 867 *bis* del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1662/1999, de manera que se ha producido el hecho imponible de los impuestos especiales sobre dichas mercancías y, en consecuencia, se han devengado los impuestos especiales sobre las mismas.

Además, el Tribunal de Justicia precisa que los artículos 6, apartado 1, y 7, apartado 1, de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 96/99, deben interpretarse en el sentido de que las autoridades del Estado miembro en el que las mercancías, introducidas irregularmente en la Unión, hayan sido descubiertas y posteriormente intervenidas, son competentes para recaudar el impuesto especial, siempre que las mercancías se detenten con fines comerciales. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si concurre este requisito en el litigio de que conoce.

***Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Irregularidad cometida durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales — Circulación de productos en régimen suspensivo — Productos no entregados — Recaudación del impuesto especial a falta de pruebas de la destrucción o de la pérdida de los productos»*

En enero de 2011 BP Europa envió por barco 2,4 millones de litros de gasóleo desde un depósito fiscal situado en los Países Bajos a un depósito fiscal situado en Alemania. El transporte se realizó en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Al finalizar la entrega, el propietario del depósito fiscal situado en Alemania comprobó que faltaban 4 854 litros de gasóleo de la cantidad inicial e informó de ello a las autoridades aduaneras. La Administración tributaria alemana gravó entonces con el impuesto sobre la energía la cantidad de gasóleo faltante. BP Europa impugna esta decisión.

El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que conoce del litigio, pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, cuáles son, de conformidad con la Directiva 2008/118, las normas de devengo que han de aplicarse a los productos que circulen en régimen suspensivo en caso de que, en el momento de la entrega, se compruebe que la cantidad de productos entregados es menor que la que había en el lugar de origen. En particular, pregunta si, con arreglo al artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, el descubrimiento de que faltan productos en el momento de la entrega del producto en una situación como la controvertida en el litigio principal pone fin al régimen suspensivo previsto para los productos sujetos a impuestos especiales. Asimismo, el órgano jurisdiccional alemán pregunta al Tribunal de Justicia si las disposiciones de la Directiva 2008/118 se oponen a una disposición de transposición nacional que no mencione

expresamente que la irregularidad a la que se hace referencia en el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, debe haber dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trata.

El Tribunal de Justicia declara que el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, en el sentido de esta disposición, en el momento en que el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos de que se trata han sido descargados completamente del medio de transporte que los contenía, que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía habersele entregado.

En efecto, el tenor del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere a los productos en sí mismos, sin mencionar en modo alguno el medio que se utiliza para transportarlos. Así pues, para determinar el momento de la entrega ha de tomarse en consideración la recepción efectiva de los productos como tales por su destinatario y no el mero hecho de transportar su contenedor, sea cual fuere, hasta él.

El artículo 20 de esta Directiva forma parte de su capítulo IV, titulado «Circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo». Entre las disposiciones de dicho capítulo figura el artículo 19, apartado 2, letra c), de la referida Directiva, en virtud del cual el destinatario deberá someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos de que se trata. Así pues, el legislador de la Unión ha querido que la recepción efectiva de los productos sea el elemento que determine las condiciones en que ha de apreciarse la circulación de estos productos en régimen suspensivo en el momento de su entrega. Las demás disposiciones del referido capítulo no pueden interpretarse de otro modo.

Asimismo, al precisar el momento en el que finaliza la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pretende definir el momento en que se considera que tales productos han sido despachados a consumo y determinar, en consecuencia, el momento en que se devenga el impuesto en relación con tales productos.

Además, puesto que, tal y como dispone el considerando 9 de la Directiva 2008/118, los impuestos especiales representan un gravamen sobre el consumo basado en la cantidad de productos que se ofrecen a los consumidores, el momento del devengo de dicho impuesto debe fijarse de modo que la cantidad de productos de que se trata pueda medirse con exactitud.

El Tribunal de Justicia añade que el artículo 7, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de esta Directiva, y que el hecho de que una disposición nacional mediante la que se transpone el artículo 10, apartado 2, de la

Directiva 2008/118 no mencione explícitamente que la irregularidad a la que se hace referencia en dicha disposición de la Directiva debe haber dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate, no impide aplicar la referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que ello implica necesariamente el despacho a consumo.

En efecto, los artículos 10, apartado 2, y 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 se refieren a aquellos casos en los que una irregularidad detectada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo haya dado lugar a su despacho a consumo debido a la salida de dicho régimen. En consecuencia, una disposición nacional que transponga el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no puede establecer, en principio, que se considerará que tal irregularidad se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado sin supeditar esta presunción al requisito de que dicha irregularidad haya dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate.

La constatación de una merma en el momento de la entrega de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo saca a la luz una situación necesariamente acaecida en el pasado, debido a la cual los productos que faltan no fueron objeto de la entrega, de modo que, de conformidad con el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, su circulación no ha finalizado. Por consiguiente, esta situación constituye una irregularidad en el sentido del artículo 10, apartado 6, de esta Directiva. Una irregularidad de estas características da lugar necesariamente a la salida del régimen suspensivo y, por consiguiente, al despacho a consumo presumido de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), de la referida Directiva.

Asimismo, la irregularidad que se regula en el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere a una situación distinta de la contemplada en el artículo 7, apartado 4, de esta Directiva, es decir, distinta de la «destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales». En consecuencia, si se prueba la destrucción total o la pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, no puede considerarse, en tal situación, que se haya producido el despacho a consumo en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, ni puede, por tanto, aplicarse el artículo 10, apartado 2, de esta. Por lo tanto, las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de la referida Directiva.

Por último, el Tribunal de Justicia señala que el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no solo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que solo una parte de dichos productos no haya llegado.

En efecto, el propio tenor del artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 no limita en modo alguno la aplicación de esta disposición a aquellos casos en los que la cantidad

total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino. El artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 se inscribe en un contexto en el que la intención del legislador de la Unión era contemplar todos los supuestos de irregularidad, incluidos, en consecuencia, aquellos que afectan únicamente a una parte de la circulación.

### 1.2. Devengo en caso de adquisición de productos sujetos a impuestos especiales por un particular

*Sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))*

*«Directiva 92/12/CEE del Consejo relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales — Estado miembro en el que se devenga el impuesto especial — Adquisición a través de un agente»*

EMU Tabac, que es un minorista de labores de tabaco en Luxemburgo, y The Man in Black Ltd son filiales de la sociedad Enlightened Tobacco Company. Estas sociedades habían establecido y utilizaban un sistema que permitía a un residente del Reino Unido obtener de ellas, «sin tener que abandonar la comodidad de su sillón», labores de tabaco que había comprado a EMU en Luxemburgo.

Gracias a este plan, el adquirente pretende evitar tener que pagar los impuestos especiales aplicables en el Reino Unido, que son considerablemente más elevados que los que deben abonarse en Luxemburgo. Los clientes, que actúan a través de la empresa The Man in Black, cursan pedidos de cigarrillos con un máximo de 800 cigarrillos por pedido. Este agente se encarga del transporte de la mercancía desde Luxemburgo al Reino Unido y se ocupa asimismo de abonar al minorista EMU Tabac y al transportista la cantidad de dinero que se les adeuda y de la cual retiene una comisión.

Durante el año 1995, los Commissioners of Customs and Excise (autoridad aduanera británica) acordaron el comiso en Dover de una determinada cantidad de labores de tabaco que estaba siendo importada, según autoriza la legislación británica cuando los impuestos especiales deben pagarse en ese Estado.

En el marco de un recurso contencioso-administrativo contra la aduana británica, ambas sociedades consideraron que, tratándose de importaciones efectuadas para satisfacer las necesidades de particulares que habían pagado el impuesto especial al Gran Ducado de Luxemburgo, los productos en cuestión estaban exentos de dicho impuesto en el Reino Unido y que, por tanto, el comiso efectuado por la aduana era ilegal.

La Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido) planteó al Tribunal de Justicia unas cuestiones sobre la interpretación de la Directiva comunitaria relativa al régimen de los productos sujetos a impuestos especiales.

El Tribunal de Justicia responde que la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se perciban impuestos especiales en un Estado miembro A sobre mercancías puestas a consumo en un Estado miembro B donde hayan sido adquiridas a una sociedad X para satisfacer las necesidades de particulares establecidos en el Estado miembro A a través de una sociedad Y, que interviene en calidad de agente de esos particulares y a cambio de una contraprestación, teniendo en cuenta que el transporte de las mercaderías del Estado miembro B al Estado miembro A también ha sido organizado por la sociedad Y por cuenta de los particulares y realizado por un transportista a título oneroso.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal de Justicia subrayó, en primer lugar, la distinción que establece la Directiva entre, por un lado, las mercancías cuya tenencia obedece a fines comerciales y, por otro lado, las mercancías cuya tenencia obedece a fines personales. Según la Directiva, para establecer el carácter estrictamente personal de la tenencia de las mercancías sujetas a impuestos especiales a que se refiere el artículo 8, estas deben haber sido adquiridas por un particular para satisfacer sus propias necesidades y ese particular debe haber efectuado su transporte. Además, el Tribunal de Justicia constató que cuando el legislador comunitario ha querido hacer referencia a la intervención de un agente en el marco de la Directiva, lo ha hecho de forma expresa. Pues bien, en el caso de autos, ninguna de las versiones lingüísticas prevé explícitamente semejante intervención.

A este respecto, el Tribunal de Justicia precisa que la necesidad de una interpretación uniforme de los actos adoptados por las instituciones comunitarias excluye la posibilidad de que, en caso de duda, el texto de una disposición sea considerado aisladamente, y, en cambio, exige que sea interpretado y aplicado a la luz de las versiones redactadas en las demás lenguas oficiales. En principio, debe reconocerse el mismo valor a todas las versiones lingüísticas, sin que pueda variar en función de la importancia de la población de los Estados miembros que utilice la lengua de que se trate.

El Tribunal de Justicia concluye que el artículo 8 de la Directiva 92/12, que establece que respecto de los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, se perciben los impuestos especiales en el Estado miembro en el que se han adquirido los productos, no puede aplicarse cuando la compra y/o el transporte de mercancías sujetas a impuestos especiales se haya realizado a través de un agente. Así pues, en el supuesto de que las mercancías procedentes de un Estado miembro sean consignadas a otro Estado miembro con la intervención de un operador que actúa a título oneroso, que haya ofrecido previamente sus servicios a los clientes en este último Estado y que haya organizado la importación de dichas mercancías, el impuesto especial es exigible en este último Estado miembro.

Por último, el Tribunal de Justicia señaló que la Directiva establece expresamente que, en este supuesto, el impuesto especial pagado en el Estado miembro en el que se han adquirido las mercancías debe ser devuelto, con el fin de evitar una doble imposición.

***Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))***

*«Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Directiva 92/12/CEE — Impuestos especiales — Vino — Artículos 7 a 10 — Determinación del Estado miembro en que se devengan los impuestos especiales — Adquisición por un particular para satisfacer sus necesidades personales y las de otros particulares — Traslado a otro Estado miembro por una empresa de transportes — Régimen aplicable en el Estado miembro de destino»*

El Sr. Joustra cursaba a Francia cada año un pedido de vino para satisfacer sus propias necesidades y las de los demás miembros de un grupo del que formaba parte. El vino encargado por el Sr. Joustra se ponía a consumo en Francia y se pagaban impuestos especiales en este Estado miembro. A petición suya, una empresa de transportes neerlandesa recogía este vino en Francia y lo transportaba a los Países Bajos para su entrega en el domicilio del Sr. Joustra, donde el vino permanecía almacenado durante unos días, antes de ser entregado a los demás miembros del grupo. El Sr. Joustra pagaba el precio del vino y del transporte y posteriormente cada miembro del grupo le reembolsaba el precio correspondiente a la cantidad de vino que le fuera suministrada y una parte de los gastos de transporte calculada proporcionalmente a tales cantidades. Las cantidades entregadas a cada miembro del grupo no excedían de las cantidades máximas indicativas previstas en la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, para determinar si los productos se destinan a fines comerciales, a saber, 90 litros de vino, de los cuales 60 litros de vino espumoso, como máximo. El Sr. Joustra no ejercía la referida actividad con carácter profesional ni con ánimo de lucro.

Las autoridades fiscales neerlandesas aplicaron sobre dicho vino un impuesto especial de 906,20 euros.

El Sr. Joustra niega estar obligado al pago de tales impuestos especiales. La Directiva 92/12 exime a los productos adquiridos por particulares, para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, de los impuestos especiales en el Estado miembro de importación. Ahora bien, a su juicio, la expresión «transportados por ellos» que figura en la Directiva no impide que esta se interprete en el sentido de que debe excluirse una recaudación en el Estado miembro de destino cuando un particular compra directamente productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y dispone su transporte por un tercero, según las instrucciones que le imparte el particular y por cuenta de este, al Estado miembro de destino.

El Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), que conoce de este litigio, consultó al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de este concepto.

El Tribunal de Justicia considera que la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que, cuando un particular que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer sus propias necesidades y las necesidades de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido puestos a consumo en ese Estado miembro y dispone que una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro los transporte por su cuenta a este segundo Estado, es aplicable el artículo 7 de la Directiva, y no su artículo 8, por lo que igualmente deben percibirse impuestos especiales en ese mismo Estado.

En efecto, para la aplicación de la Directiva 92/12 debe necesariamente considerarse que los productos que no son poseídos con fines personales, y que, por consiguiente, no están incluidos en el ámbito de aplicación de su artículo 8, se poseen con fines comerciales y, por ello, están incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 7 de la misma Directiva. Ahora bien, la aplicación del referido artículo 8 exige que los productos controvertidos hayan sido transportados personalmente por el particular que los haya adquirido. En virtud del artículo 7, apartado 6, de dicha Directiva, los impuestos especiales pagados en el primer Estado deben, en tal caso, ser devueltos de conformidad con el artículo 22, apartado 3, de esta.

### ***Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/Francia (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))***

*«Incumplimiento de Estado — Directiva 92/12/CEE — Impuestos especiales — Labores de tabaco adquiridas en un Estado miembro y transportadas a otro Estado miembro — Criterios de apreciación exclusivamente cuantitativos — Artículo 34 TFUE — Restricciones cuantitativas a la importación»*

Se interpuso ante el Tribunal de Justicia un recurso por incumplimiento contra Francia que tenía por objeto que se declarara que la utilización de un criterio puramente cuantitativo para apreciar el carácter comercial de la tenencia por particulares de tabaco manufacturado procedente de otro Estado miembro, criterio que se aplicaba por vehículo individual y no por persona y globalmente respecto de todas las labores del tabaco (es decir, 2 kilogramos por vehículo individual), era contraria a la Directiva 92/12 y al artículo 34 TFUE.

El Tribunal de Justicia declara, en primer lugar, que un Estado miembro que utilice tal criterio globalmente para todas las labores de tabaco incumple las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 92/12 y, en particular, de sus artículos 8 y 9.

En efecto, el artículo 9, apartado 2, de esta Directiva establece algunos criterios con el fin de determinar si la tenencia de productos responde a fines comerciales. En particular, como se desprende del propio tenor del artículo 9, apartado 2, párrafo primero, con objeto de determinar si los productos poseídos están destinados a fines comerciales, los Estados miembros deberán tener en cuenta, entre otros, varios elementos, de los que la cantidad de los productos poseídos no es sino uno más. A mayor abundamiento, por lo

que respecta a dicho elemento, el artículo 9, apartado 2, párrafo segundo, dispone que los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos exclusivamente como elemento de prueba. En consecuencia, el citado artículo 9, apartado 2, no permite a los Estados miembros determinar que los productos están destinados a fines comerciales basándose exclusivamente en un nivel puramente cuantitativo de los productos poseídos.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia afirma que, al fijar expresamente niveles mínimos para varias categorías distintas de labores de tabaco, la Directiva 92/12 solo autoriza a los Estados miembros a establecer niveles por peso de las labores de tabaco poseídas, considerando todos los productos conjuntamente, si se respeta cada uno de esos niveles mínimos.

Por último, indica que dado que el artículo 9, apartado 2, de la Directiva 92/12 tiene por objeto precisar las condiciones en las que se produce el devengo de los impuestos indirectos respecto del tenedor de los productos, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, debe considerarse que los niveles indicativos mínimos previstos en el artículo 9, apartado 2, párrafo segundo, apuntan al mencionado tenedor, por lo que deben aplicarse por persona.

### ***Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))***

*«Impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Artículos 7 a 9 — Directiva 2008/118/CE — Artículos 32 a 34 — Circulación intracomunitaria de productos gravados con impuestos especiales — Reglamento (CEE) n.º 3649/92 — Artículos 1 y 4 — Documento simplificado de acompañamiento — Ejemplar 1 — Actividad de “cash & carry” — Productos despachados a consumo en un Estado miembro y poseídos con fines comerciales en otro Estado miembro o productos adquiridos por los particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos — Bebidas alcohólicas — Inexistencia de obligación de comprobación por parte del proveedor»*

Una sociedad danesa, Metro, dispone de establecimientos de venta al por mayor reservados a los profesionales que operan según el sistema denominado «cash & carry». Según esta técnica de distribución, los clientes titulares de una tarjeta acuden a procurarse mercancías en un punto de venta donde proceden a su pago en efectivo y se encargan ellos mismos de su transporte.

El litigio principal se refería a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas, mucho más elevados en Suecia que en Dinamarca. Ello significa que existe un incentivo económico para comprar bebidas alcohólicas gravadas con los impuestos especiales daneses e importarlas en Suecia. Las bebidas alcohólicas no están sujetas a los impuestos especiales suecos cuando son adquiridas en Dinamarca por particulares que las destinan a su uso personal y las transporten ellos mismos. En cambio, si tales bebidas se adquieren para un uso comercial, deben abonarse los impuestos especiales suecos.

A raíz de la emisión de liquidaciones tributarias complementarias a profesionales suecos que se abastecían de bebidas en Dinamarca, la Administración tributaria sueca obligó a Metro a exigir a sus clientes suecos que le entregaran el documento simplificado de acompañamiento previsto para los productos sujetos a impuestos especiales y que circulen entre Estados.

El recurso interpuesto por Metro contra dicha resolución fue desestimado por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca). Metro interpuso entonces un recurso de apelación contra esta sentencia ante el Højesteret (Tribunal Supremo, Dinamarca), el órgano jurisdiccional remitente, que planteó al Tribunal de Justicia la cuestión, en particular, de si los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12 y los artículos 1 y 4 del Reglamento n.º 3649/92 deben interpretarse en el sentido de que imponen a un agente económico la obligación de comprobar si los compradores procedentes de otros Estados miembros tienen la intención de importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.

El Tribunal de Justicia responde que los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, así como los artículos 1 y 4 del Reglamento n.º 3649/92 deben interpretarse en el sentido de que no imponen a un agente económico la obligación de comprobar si los compradores procedentes de otros Estados miembros tienen la intención de importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.

En efecto, a tenor del artículo 1 del Reglamento n.º 3649/92, en el supuesto de que productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido ya despachados a consumo en un Estado miembro, se destinen a ser utilizados en otro Estado miembro, a los fines contemplados en el artículo 7 de la Directiva 92/12, la persona responsable de la circulación intracomunitaria deberá extender un documento simplificado de acompañamiento. Sin embargo, nada en las citadas disposiciones autoriza a deducir que un proveedor concreto, siempre que él mismo no sea la «persona responsable de la circulación intracomunitaria» en virtud del artículo 1 del Reglamento n.º 3649/92, esté obligado a comprobar si concurren los requisitos para que la persona responsable emita y le entregue el mencionado documento simplificado de acompañamiento, a fin de que tal documento quede en su poder.

Por otro lado, a tenor del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 92/12, está obligada al pago del impuesto, según los casos, la persona que, en el interior de un Estado miembro distinto de aquel en que los productos hayan sido puestos a consumo, tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación, así como el operador profesional o el organismo de derecho público. De lo anterior se deduce, en primer lugar, que una empresa determinada, en su condición de proveedor que no se ocupa del envío de los productos vendidos, no puede ser considerada como la «persona que realice la entrega» a efectos del citado artículo 7,

apartado 3. En segundo lugar, tal empresa no puede ser considerada como la persona que «tenga los productos destinados a ser entregados» en el sentido de ese mismo artículo 7, apartado 3, en la medida en que su actividad de comercio al por mayor en régimen de autoservicio no le permite garantizar ni el uso comercial de los productos vendidos a clientes de otro Estado miembro ni que tales productos sean entregados efectivamente en ese otro Estado miembro.

Además, el Tribunal de Justicia especifica que los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que no introducen modificaciones sustanciales en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, sino que reproducen el contenido de dichos artículos con mayor claridad.

Por último, el Tribunal de Justicia declara que el artículo 8 de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la compra de productos sujetos a impuestos especiales cuando tales productos sean adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y sean transportados por ellos mismos, extremo que incumbe a las autoridades nacionales competentes verificar en cada caso.

## 2. Pago de los impuestos especiales

*Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))*

*«Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Directiva 92/12/CEE — Impuestos especiales — Sellos fiscales — Sexta Directiva IVA — Artículos 2 y 27 — Desaparición de precintas»*

Landewijck explota en Luxemburgo un comercio al por mayor de labores del tabaco, para el cual dispone de una licencia de depositario autorizado. La empresa presentó dos solicitudes de precintas para labores del tabaco ante el Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Servicio de los impuestos de la Oficina de Aduanas de Ámsterdam, Países Bajos), con arreglo a la ley neerlandesa de impuestos especiales, y encargó a la sociedad Securicor Omega que se las entregara. Durante el proceso de entrega estas precintas desaparecieron.

Landewijck informó al inspector del servicio de impuestos (en lo sucesivo, «inspector») de que no había recibido las precintas, que por tanto no podían utilizarse y que Securicor Omega declinaba su responsabilidad respecto a su desaparición. El inspector denegó toda solicitud de compensación o devolución del importe devengado o abonado en concepto de las precintas desaparecidas. La reclamación presentada contra esta resolución del inspector también fue rechazada por este. Por último, el recurso interpuesto ante el Gerechtshof te Amsterdam (Tribunal de apelación de Ámsterdam, Países Bajos) fue declarado infundado. El Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal

Supremo de los Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente, conoce del asunto en virtud del recurso de casación presentado.

Este órgano jurisdiccional planteó al Tribunal de Justicia diversas cuestiones prejudiciales mediante las cuales trataba de averiguar, en particular, si un Estado miembro podía excluir, sin con ello infringir la Directiva 92/12, la devolución del importe de los impuestos especiales abonados por la sociedad recurrente mediante la adquisición de precintas, cuando las marcas fiscales controvertidas han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco destinadas al consumo en el territorio nacional, si bien no cabe excluir que terceros las hayan empleado o empleen en el futuro, adhiriéndolas a labores del tabaco comercializadas de modo irregular.

El Tribunal de Justicia explica que ni la Directiva 92/12, ni el principio de proporcionalidad se oponen a que los Estados miembros que hayan hecho uso de la facultad de disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales adopten un régimen legal que no establezca la devolución del importe de los impuestos especiales abonados, cuando las precintas fiscales han desaparecido antes de ser adheridas a las labores del tabaco — siempre que esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables—, haciendo recaer sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales.

En efecto, una normativa nacional que permita al adquirente de las precintas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos. Ahora bien, precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria es la prevención de estos fraudes y abusos. Por consiguiente, unas normas nacionales que, en caso de desaparición de precintas fiscales, hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas precintas.

### ***Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Directiva 92/12/CEE — Productos objeto de impuestos especiales — Marcas fiscales — Salida irregular de un régimen suspensivo — Robo — Puesta a consumo en el Estado miembro en el que se produjo el robo — No reembolso de las marcas fiscales de otro Estado miembro ya fijadas en los productos robados»*

La empresa Tuxedo GmbH adquirió del Hauptzollamt (Oficina Principal de Aduanas, Alemania) (en lo sucesivo, «Hauptzollamt»), marcas fiscales para cigarrillos fabricados en Irlanda por P. J. Carroll & Co (en lo sucesivo, «Carroll») y destinados al mercado alemán. Tuxedo envió estas marcas a Carroll, que las fijó en los paquetes individuales de cigarrillos. A continuación, los paquetes se expidieron en régimen suspensivo

intracomunitario a un socio comercial establecido en los Países Bajos. Todos los cigarrillos fueron robados en el puerto de Dublín (Irlanda).

Dado que los cigarrillos salieron del régimen suspensivo en Irlanda, Carroll abonó el impuesto especial ante la Administración de Aduanas irlandesa, de conformidad con la normativa europea.

Tuxedo solicitó posteriormente al Hauptzollamt el reembolso de las marcas fiscales adquiridas. Esta solicitud fue denegada y el Hauptzollamt confirmó dicha denegación. Por ello, se interpuso un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

Se trata de averiguar si la Directiva 92/12 es contraria a la legislación de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, cuando tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y cuando no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de las citadas marcas.

Como observación previa, el Tribunal de Justicia destaca que el robo de labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de esta Directiva.

A continuación concluye que la Directiva 92/12, en su versión modificada por el Reglamento n.º 807/2003,<sup>13</sup> no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de dichas marcas.

Según el Tribunal de Justicia, la posibilidad de obtener el reembolso de marcas fiscales alegando simplemente la desaparición de los productos sobre los que figuran estas implica el riesgo de favorecer los abusos y los fraudes. En efecto, en la situación prevista en la citada normativa, existe un riesgo considerable de que los productos robados sean vendidos en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales. Al estar provistos de

---

<sup>13</sup> Reglamento (CE) n.º 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad) (DO 2003, L 122, p. 36).

marcas fiscales de ese Estado, tales productos pueden ser introducidos sin dificultad en el mercado oficial de las labores de tabaco de dicho Estado, privándole así de los ingresos fiscales a los que tiene derecho. Más allá de los casos de fraude del operador económico que posee las mercancías, la circunstancia de que se haya pagado el impuesto especial en otro Estado miembro no tiene incidencia alguna en este riesgo.

A tenor del artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, cuando los productos puestos a consumo en un primer Estado miembro y a este efecto provistos de una marca fiscal de dicho Estado miembro estén destinados a ser consumidos en otro Estado miembro y se expiden a este, es necesario que las autoridades fiscales de ese Estado comprueben la destrucción de las marcas fiscales del primer Estado. En virtud de la citada disposición, el legislador comunitario privilegió la prevención de los abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro. Resultaría paradójico que el reembolso de marcas fiscales que figuran en los productos sujetos al impuesto especial se autorizase en la situación prevista en la normativa controvertida, en la que no es posible ningún control del destino de los productos robados, mientras que el artículo 22, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/12 supedita la devolución del impuesto especial a la comprobación de la destrucción de las marcas que dan fe de su pago, en circunstancias en las que el riesgo de abuso y de fraude es menor.

### ***Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Labores del tabaco que circulan bajo el régimen suspensivo de los impuestos especiales — Responsabilidad del depositario autorizado — Posibilidad de que los Estados miembros consideren al depositario autorizado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando — Principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica»*

Karelia, una sociedad griega que opera en el sector de la fabricación de productos del tabaco, iba a exportar cigarrillos, que se encontraban en régimen suspensivo, a Bulgaria (antes de la adhesión de esta última a la Unión). Ahora bien, los cigarrillos nunca llegaron a su destino y se puso en duda la propia existencia de la empresa compradora. Como no fue posible aportar pruebas de la salida de la carga, se ejecutó la garantía constituida por Karelia para el pago del impuesto especial. Además, las autoridades aduaneras emitieron un acto de imputación por contrabando y, en consecuencia, impusieron una tributación adicional e incrementaron con un recargo el impuesto especial.

Karelia fue declarada responsable civil solidaria del pago de estas cantidades. Sin embargo, esta no considera que exista ningún vínculo jurídico entre ella y el autor del acto de contrabando. Pues bien, la legislación griega hace responsable a todas las personas respecto de las que haya certeza de su participación en la infracción aduanera, dado que el hecho de que las personas civilmente corresponsables no tuvieran

conocimiento de la intención de las personas calificadas de autores principales de la infracción no exonera a las primeras de su responsabilidad.

La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente versa sobre el alcance de la responsabilidad del depositario según se establece en la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, a saber, si este agente, que puede estar obligado al pago de los impuestos especiales, también puede ser responsable de las demás consecuencias económicas, en particular las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de los actos de contrabando, aunque no sea el propietario de las mercancías controvertidas ni tenga ninguna relación contractual similar al mandato con los autores de la infracción.

El Tribunal de Justicia declara, en primer término, que de la lógica interna de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, y, en particular, de sus artículos 13, 15, apartados 3 y 4, y 20, apartado 1, se desprende que el legislador confirió una función central al depositario autorizado, en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo.

La Directiva 92/12 impone al depositario autorizado un régimen de responsabilidad por el conjunto de riesgos inherentes a la circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo y, en consecuencia, se le considera obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad de tales impuestos. Por lo tanto, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica.

Sin embargo, del artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12, según el cual los Estados miembros deben tomar las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces, no se desprende que los Estados miembros estén obligados a establecer una responsabilidad penal adicional del depositario autorizado, en relación con cualquier irregularidad cometida durante la puesta en circulación de los productos objeto del impuesto especial.

En efecto, en primer lugar, dicha disposición no precisa las sanciones apropiadas ni las categorías de personas que deben considerarse responsables respecto de ellas.

En segundo lugar, el régimen de responsabilidad por riesgo establecido en la Directiva 92/12 no va más allá de la asunción del pago de los impuestos especiales. Por lo tanto, dicha Directiva no impone un régimen de solidaridad que convertiría al depositario autorizado en responsable del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando.

En segundo término, el Tribunal de Justicia precisa que la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional —que permite

declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a estos en sus mandatarios— en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción, aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de esta mediante una relación contractual que convirtiera a estos en sus mandatarios.

En efecto, cuando la responsabilidad agravada del depositario autorizado que no era propietario de los productos objeto de la infracción ni estaba vinculado a los autores de esta mediante una relación contractual que los convirtiera en sus mandatarios no está expresamente establecida en la Directiva 92/12 ni en las disposiciones de Derecho nacional, las sanciones que pueden aplicarse a tal depositario autorizado en virtud de la referida legislación no parecen lo suficientemente precisas y previsibles para los interesados como para que quepa considerar que responden a las exigencias de seguridad jurídica, extremo que no obstante incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.

Por lo demás, en lo referente a las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal, ya se ha declarado, en materia de IVA, que el reparto del riesgo, tras un fraude cometido por un tercero, no es compatible con el principio de proporcionalidad cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad del pago al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador.

Además, las medidas nacionales que originan *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. Imputar la responsabilidad del pago del IVA a una persona que no sea el deudor de este, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones específicas contempladas en la Directiva 92/12, sin permitirle liberarse de estas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad. Resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero responsable, en los que no tiene influencia alguna.

El respeto de esas mismas exigencias se impone por lo que se refiere a una medida como la atribución, al depositario autorizado, de la responsabilidad de las consecuencias pecuniarias de actos de contrabando.

### III. Impuestos indirectos distintos de los impuestos especiales sobre los productos objeto de impuestos especiales

*Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))*

*«Recurso por incumplimiento — Directiva 92/12/CEE — Tributación especial de las bebidas con un grado alcohólico alto»*

En la legislación francesa existía un impuesto sobre el tabaco y las bebidas alcohólicas, establecido debido a los riesgos que entraña para la salud su consumo inmoderado, denominado «impuesto destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social». Se aplicaba, en particular, a las bebidas con un contenido alcohólico superior al 25 % vol. Por lo que se refiere a las bebidas alcohólicas, el importe del impuesto especial se fijó en 1 franco (aproximadamente 0,15 euros) por decilitro o fracción de decilitro. La Comisión interpuso un recurso por incumplimiento contra la República Francesa al considerar que el «impuesto destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» resultaba incompatible, en virtud de su ámbito de aplicación y de su base imponible, con la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, en la forma definida por la Directiva 92/12.

Según esta, por una parte, el «impuesto destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» gravaba aquellas bebidas que tuvieran un contenido de alcohol superior al 25 % vol. Ahora bien, el artículo 20 de la Directiva 92/83 da una definición del «alcohol etílico» que comprende, en particular, todas las bebidas alcohólicas de los códigos NC 2204 (vinos), 2205 (vermuts) y 2206 (las demás bebidas fermentadas) cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior al 22 % vol. Por otra parte, el artículo 21 de la Directiva 92/83 utiliza, como base imponible del impuesto sobre el alcohol etílico, el número de hectolitros de alcohol puro, siendo así que el «impuesto destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social» se calcula en relación con el volumen de la bebida.

El Tribunal de Justicia considera que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, que tiene por objeto permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva 92/83, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir, un objetivo no presupuestario, no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, cálculo, devengo y control del impuesto. Es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa de la Unión.

***Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))***

*«Imposición indirecta — Impuesto municipal sobre las bebidas — Sexta Directiva sobre el IVA — Directiva 92/12/CEE»*

El Evangelischer Krankenhausverein Wien («EKW») explota una cafetería situada en un hospital. El 6 de diciembre de 1996, la Abgabenbehörde Wien (autoridad vienesa competente para la recaudación de impuestos) le exigió, con arreglo a la normativa fiscal vienesa, la cantidad de 309 995 chelines austríacos (ATS) (aproximadamente 22 500 euros) en concepto de impuesto sobre las bebidas por las ventas realizadas entre enero de 1992 y octubre de 1996. La EKW interpuso un recurso ante los tribunales austríacos impugnando estos gravámenes.

Wein & Co. es una sociedad dedicada a la comercialización de vinos, establecida en Leonding, Alta Austria, a la que las autoridades municipales exigieron, con arreglo a la normativa fiscal de Alta Austria, 417 628 ATS (aproximadamente 30 350 euros) en concepto de impuesto sobre las bebidas devengado en el período comprendido entre el 1 de diciembre de 1994 y el 31 de marzo de 1995. Wein & Co. también recurrió a los tribunales austríacos.

El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) pregunta al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad de tales disposiciones municipales relativas a los impuestos sobre las bebidas con el Derecho comunitario y, en particular, con la Sexta Directiva 77/388 y la Directiva 92/12.

El Tribunal de Justicia responde, por un lado, que el impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados es compatible con la Sexta Directiva 77/388 y con la Directiva 92/12, y, por otro lado, que la Directiva 92/12 se opone al mantenimiento del impuesto austriaco que grava las bebidas alcohólicas.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal de Justicia considera, en primer lugar, que si bien el artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388 se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro u otros tipos de impuestos, derechos y tasas, que presenten las características esenciales del IVA, no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un tributo que carezca de estas características. Por tanto, la disposición antes citada no se opone al mantenimiento de un tributo previsto por la legislación de un Estado miembro que grava la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos. En efecto, este tributo que solo se aplica a una categoría limitada de bienes no constituye un impuesto general, puesto que su objeto no es abarcar el conjunto de operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trate.

En segundo lugar, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, según el cual los productos mencionados en el apartado 1 del mismo artículo podrán estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial si, por una parte, persiguen una o

varias finalidades específicas, en el sentido de dicha disposición, y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto, se opone al mantenimiento de un impuesto, previsto por la legislación de un Estado miembro, que grava la entrega a título oneroso de bebidas alcohólicas y que, por una parte, solo persigue una finalidad meramente presupuestaria, y, por otra, no respeta el sistema general, ni las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas, puesto que su importe se determina con relación al valor del producto y no sobre la base del peso del producto, de la cantidad del producto o del alcohol que contiene, ni las normas aplicables en relación con el IVA respecto a la liquidación y devengo.

En el caso de autos, el Tribunal de Justicia considera que el refuerzo de la autonomía municipal, mediante el reconocimiento de una potestad tributaria, constituye un objetivo puramente presupuestario. En su opinión, tampoco existe una relación con las infraestructuras turísticas ni con el desarrollo del turismo: este impuesto, que grava las bebidas con independencia del lugar en que se consumen, también se percibe en lugares no turísticos. Por último, la venta directa de vino está exenta del impuesto sobre bebidas en Austria, por lo que es discutible que el impuesto controvertido tenga por objetivo disuadir del consumo de bebidas alcohólicas y persiga una finalidad de protección de la salud pública.

A falta de una finalidad específica del impuesto sobre las bebidas alcohólicas de que se trata, que además no respeta el sistema general de las normas relativas a los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas, ni tampoco de las relativas al IVA, este es declarado incompatible con el Derecho de la Unión.

### ***Sentencia de 10 de marzo de 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))***

*«Impuestos indirectos — Directiva 92/12/CEE — Impuesto municipal que grava el despacho de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato in situ»*

La empresa Volkswirst Weinschänken GmbH explotaba un restaurante en el territorio de la ciudad de Fráncfort del Meno (Alemania), en el que vendía en particular bebidas destinadas a su consumo inmediato *in situ*. Dado que la *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (Ordenanza reguladora del impuesto sobre las bebidas en el territorio de la ciudad de Fráncfort del Meno) establecía que la ciudad recauda un impuesto sobre las bebidas, el restaurante recibió una liquidación tributaria, que la sociedad impugnó ante el *Verwaltungsgericht Frankfurt am Main* (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Fráncfort del Meno), que lo anuló. Se interpuso un recurso de apelación contra esta resolución ante el *Hessischer Verwaltungsgerichtshof* (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo de la Región de Hesse, Alemania), el órgano jurisdiccional remitente.

Se planteó entonces la cuestión de la calificación de la actividad afectada por la liquidación tributaria, es decir, en el marco de una actividad de restauración, de despacho, efectuado a título oneroso, de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ* en el sentido de la Directiva 92/12. La cuestión prejudicial versaba precisamente sobre si esta actividad supone «otro impuesto indirecto sobre productos objeto de impuestos especiales» según lo dispuesto en el artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 o un gravamen sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la misma Directiva.

En caso de respuesta afirmativa a la segunda pregunta, se preguntaba si un gravamen sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales debe cumplir simultáneamente el requisito de no dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras (artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12) y el de perseguir una «finalidad específica» (artículo 3, apartado 2, de esta Directiva).

El Tribunal de Justicia indica que un impuesto que grava el despacho, efectuado a título oneroso en el marco de una actividad de restauración, de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato *in situ* constituye un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales que no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

En efecto, para apreciar si un impuesto grava productos sujetos a impuesto especial, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, o servicios prestados en relación con tales productos, en el sentido de dicho artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, debe tenerse en cuenta el elemento preponderante de la transacción gravada. Pues bien, el despacho de bebidas alcohólicas dentro de una actividad de restauración se caracteriza por una serie de elementos y de actos en los que predominan los servicios y entre los que se incluye, como un componente más, la entrega del producto.

Asimismo, el Tribunal de Justicia precisa que un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales mencionado en el artículo 3, apartado 3, párrafo segundo de esta Directiva, debe cumplir únicamente el requisito establecido en el párrafo primero de dicho apartado, a saber, que «dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras». Por consiguiente, dicha Directiva no exige que los impuestos controvertidos respeten el requisito previsto en el apartado segundo del mismo artículo, que estriba en que persigan una finalidad específica.

***Sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))***

*«Impuestos indirectos — Impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Artículo 3, apartado 2 — Hidrocarburos — Impuesto sobre las ventas minoristas — Concepto de “finalidad específica” — Transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas — Financiación — Afectación predeterminada — Gastos en medidas sanitarias y medioambientales»*

España estableció un impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos (en lo sucesivo «IVMDH»). Este impuesto estaba destinado a financiar las nuevas competencias transferidas a las Comunidades Autónomas españolas en materia sanitaria y, en su caso, a atender gastos en materia de medioambiente. El IVMDH estuvo en vigor en España entre el 1 de enero de 2002 y el 1 de enero de 2013, fecha en la que se integró en el impuesto especial armonizado sobre los hidrocarburos. En condición de consumidor final, Transportes Jordi Besora, S. L., una empresa de transporte de mercancías establecida en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña, abonó, durante los ejercicios fiscales de 2005 a 2008, un importe de 45 632,38 euros en concepto del IVMDH. Al considerar que este impuesto era incompatible con la Directiva 92/12, esta empresa exigió la devolución de la cantidad así abonada.

En este contexto, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña preguntó al Tribunal de Justicia sobre si un impuesto indirecto específico sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos que grava el consumo de estos productos es conforme con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

El Tribunal de Justicia declaró que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

En efecto, una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. Además, ya se ha declarado que el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Sin embargo, ya que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que ese impuesto tenga finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, para excluir que pueda considerarse que dicho impuesto tiene también una finalidad específica, en el sentido de esta disposición. A este respecto, la afectación

predeterminada de los rendimientos de ese impuesto a la financiación por parte de autoridades regionales de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente podría constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de una finalidad específica. No obstante, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida.

Para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es preciso que un impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión.

### ***Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))***

*«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Directiva 92/12/CEE — Artículo 3, apartado 2 — Directiva 2003/96/CE — Artículos 3 y 18 — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Impuestos especiales — Existencia de otros impuestos indirectos — Requisitos — Normativa nacional que prevé una contribución al servicio público de la electricidad — Concepto de finalidades específicas — Respeto de un nivel mínimo de imposición»*

Entre 2005 y 2009, la sociedad Messer France, anteriormente Praxair, abonó la contribución al servicio público de electricidad (en lo sucesivo, «CSPE»).

Aplicada en Francia entre 2003 y 2010, la CSPE era un gravamen que los consumidores finales pagaban en sus facturas y que recaudaban los proveedores de electricidad, cuyo importe estaba destinado a compensar los sobrecostes que estos últimos estaban legalmente obligados a asumir y cuyas finalidades eran heterogéneas: iban desde el incentivo a la producción de electricidad generada a partir de fuentes renovables o la compensación de los mayores gastos de la producción de electricidad en territorios no metropolitanos, hasta propósitos sociales, como la tarificación especial de esta energía, en cuanto producto de primera necesidad, y la ayuda a personas en situación de precariedad.

Al considerar que este tributo era contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, en la medida en que no perseguía una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, la sociedad presentó una solicitud de devolución de la CSPE ante el ministerio competente, que la desestimó mediante una resolución tácita. El tribunal administratif (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, Francia) y la cour

administrative de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) también desestimaron sus recursos.

Por consiguiente, la sociedad interpuso un recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), invocando varios motivos relativos a la conformidad de la CSPE con el Derecho de la Unión, en concreto con la Directiva 92/12. El Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) planteó al Tribunal de Justicia diversas cuestiones sobre la interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, y de los artículos 3 y 18 de la Directiva 2003/96. En particular, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que mantener otro impuesto indirecto presupone que existe un impuesto especial armonizado y, en segundo lugar, si una contribución como la controvertida en el litigio principal puede considerarse como tal impuesto especial o si su compatibilidad con las Directivas 92/12 y 2003/96 debe, en su caso, apreciarse a la luz de los requisitos previstos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para la existencia de otros impuestos indirectos que tengan finalidades específicas. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, asimismo, si tal impuesto puede calificarse como «otro impuesto indirecto» en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, y se plantea dudas, por último, sobre los procedimientos de reembolso de tal impuesto en el caso de que solo algunas de las finalidades perseguidas por el impuesto controvertido puedan calificarse de específicas, en el sentido de esta misma disposición.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia responde que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que el establecimiento de otro impuesto indirecto sobre la electricidad no está subordinado a la aplicación de un impuesto especial armonizado y que una contribución como la controvertida en el litigio principal no constituye tal impuesto especial, debiendo apreciarse su conformidad con las Directivas 92/12 y 2003/96 a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para la existencia de otros impuestos indirectos con finalidades específicas.

Además, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que una contribución como la controvertida en el litigio principal puede calificarse como «otro impuesto indirecto», atendiendo a su finalidad medioambiental, que persigue financiar los sobrecostes vinculados a la obligación de compra de energía verde, excluyendo de tal calificación sus finalidades de cohesión social y territorial, como la compensación tarifaria geográfica y la reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad, y sus finalidades puramente administrativas, en concreto, la financiación de los gastos inherentes al funcionamiento administrativo de autoridades o instituciones públicas tales como el Mediador nacional de la energía o la Caja de Depósitos y Consignaciones, sin perjuicio de la comprobación por parte del

órgano jurisdiccional remitente del cumplimiento de las normas fiscales aplicables a los impuestos especiales.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal de Justicia recuerda que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 permite que los Estados miembros introduzcan o mantengan un impuesto indirecto distinto del impuesto especial establecido en la Directiva si, por un lado, dicho impuesto tiene una finalidad específica y si, por otro lado, respeta las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Observa asimismo que esta disposición no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto. En efecto, es suficiente con que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa de la Unión.

Además, en lo tocante al primero de estos requisitos, el Tribunal de Justicia recuerda, a la vista de su jurisprudencia, que una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario.

Por último, el Tribunal de Justicia afirma que el Derecho de la Unión se interpreta en el sentido de que los contribuyentes afectados pueden solicitar un reembolso parcial de una contribución como la controvertida en el litigio principal, en la proporción de los ingresos recaudados a través de esta última que esté destinada a finalidades no específicas, siempre que dicha contribución no haya sido repercutida por los contribuyentes a sus propios clientes, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.





TRIBUNAL DE JUSTICIA  
DE LA UNIÓN EUROPEA

Dirección de Investigación y Documentación

Mayo 2024