

Asunto C-137/23**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

7 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)

Fecha de la resolución de remisión:

10 de febrero de 2023

Parte demandante:

X

Parte demandada:

Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda)

Objeto del procedimiento principal

El procedimiento principal versa sobre un litigio entre X, un patrón de barco residente en Alemania, y el Staatssecretaris van Financiën, relativo a una liquidación complementaria de impuestos especiales remitida a X por el gasóleo almacenado en los depósitos de combustible de su buque cisterna.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La presente petición, planteada al amparo del artículo 267 TFUE, versa, en primer lugar, sobre la cuestión de si cabe establecer excepciones a la exención fiscal de hidrocarburos sujetos a impuestos especiales que se utilizan para la propulsión de embarcaciones en aguas comunitarias por el mero hecho de que el gasóleo en cuestión no contiene marcador suficiente. En caso de respuesta afirmativa, se suscita a continuación la cuestión de si el impuesto especial lo debe abonar el proveedor del combustible o el patrón que transporta el gasóleo en cuestión.

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, inicio y letra c), de la Directiva 2003/96/CE en el sentido de que la exención del impuesto prevista en esta disposición es aplicable a los productos energéticos respecto de los que consta que se utilizan para la propulsión de embarcaciones en la navegación por aguas interiores de la Unión, aun cuando esos productos energéticos (en el presente asunto, el gasóleo), durante tal uso, no tengan el contenido mínimo exigido del marcador fiscal Solvent Yellow 124,¹ si las autoridades tributarias no disponen de indicios de que el propietario o armador de la embarcación, o bien su representante a bordo de la embarcación (el patrón), han incurrido en fraude, abuso o evasión de impuestos especiales en relación con el gasóleo en su poder?
2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE en el sentido de que, si se acredita que el depósito de combustible de una embarcación de navegación interior contiene exclusivamente gasóleo procedente de un proveedor de combustible que, con el consentimiento de las autoridades tributarias, está facultado a despachar este gasóleo a consumo exento de impuestos especiales, el mero hecho de que este gasóleo no contenga el nivel mínimo exigido del marcador fiscal Solvent Yellow 124 significa que el impuesto especial se devengó exclusivamente en el momento de ese anterior despacho a consumo en virtud del artículo 7, apartado 2, inicio y letra a), de dicha Directiva?
3. En caso de respuesta negativa a la cuestión 2 y de que, por tanto, el artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de la Directiva 2008/118/CE sea también aplicable al supuesto mencionado en dicha cuestión prejudicial, ¿se opone el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión a que el impuesto especial exigible de conformidad con el artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de la Directiva 2008/118/CE se perciba, en virtud del artículo 8, apartado 1, inicio y letra b), de dicha Directiva, del patrón de la embarcación en cuyo poder se hallen los productos sujetos a impuestos especiales, aun cuando esta persona no tuviese motivos para dudar de que el gasóleo se suministraba exento de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y nacionales?
4. ¿Tiene alguna relevancia en la respuesta a la cuestión 3 el hecho de que el patrón no trabaje por cuenta ajena, sino que, además, sea el propietario de la embarcación?

¹ En virtud del artículo 1, en relación con el artículo 3 de la Directiva 95/60 y el artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544.

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en lo sucesivo, «Directiva de imposición de los productos energéticos»)

Artículos 1 y 3 de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno (en lo sucesivo, «Directiva 95/60»)

Artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544/UE de la Comisión, de 16 de septiembre de 2011, por la que se establece un marcador fiscal común de los gasóleos y el queroseno (en lo sucesivo, «Decisión de Ejecución 2011/544»)

Artículos 7, apartado 2, y 8, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (en lo sucesivo, «Directiva sobre impuestos especiales»)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículos 1a, apartado 3, 2, apartado 1, 51, apartado 1, letra b), y 66, apartado 1, letra a), de la Wet op de accijns (Ley sobre impuestos especiales; en lo sucesivo, «Ley»)

Artículo 13, apartado 2, del Uitvoeringsregeling accijns (Reglamento de Ejecución sobre impuestos especiales)

Artículo 20, apartado 2, de la Uitvoeringsbesluit accijns (Decisión de Ejecución sobre impuestos especiales)

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El 7 de junio de 2016, el buque cisterna de X se encontraba en los Países Bajos, en el Canal del Rin de Ámsterdam, cuando subieron a bordo inspectores de la Agencia Tributaria/Aduanas para controlar la correcta recaudación de impuestos especiales. Los inspectores comprobaron que los depósitos de combustible del buque cisterna, esto es, los depósitos destinados al combustible que se utiliza para la propulsión de la embarcación, contenían 10 900 litros de gasóleo de color rojo.
- 2 El examen de laboratorio puso de manifiesto, entre otras cosas, que la cantidad de Solvent Yellow 124 (en lo sucesivo, «Solvent Yellow») en el gasóleo en cuestión ascendía a 5 gramos por 1 000 litros o, en otros casos, a 4,4 gramos por 1 000 litros. Este contenido es inferior al contenido de 6 gramos por 1 000 litros

de Solvent Yellow que, de conformidad con la normativa nacional,² debe añadirse, como mínimo, en concepto de marcador al fuelóleo y al gasóleo para que estos hidrocarburos puedan ser despachados a consumo exentos de impuestos especiales para su utilización como combustible en la propulsión de embarcaciones. Por estos motivos, el belastinginspecteur (inspector de Hacienda) emitió contra X una liquidación complementaria del impuesto especial, pese a que X había presentado recibos de depósito en los que constaba que había adquirido recientemente el gasóleo a proveedores de combustible en dos denominadas «bunkerstations» (estaciones de aprovisionamiento de combustible para embarcaciones). El inspector de Hacienda sostiene que X, en su condición de propietario y patrón del buque cisterna, tenía el gasóleo en su poder en el sentido del artículo 2, apartado 1, inicio y letra b), de la Ley, al tiempo que no se recaudó ningún impuesto especial por dicho gasóleo de conformidad con el Derecho de la Unión y la normativa nacional aplicable.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 3 El Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden; en lo sucesivo, «Gerechtshof») declaró en segunda instancia que se había practicado correctamente la liquidación complementaria remitida a X.
- 4 El Gerechtshof parte al respecto de que, de conformidad con el artículo 51, apartado 1, inicio y letra b), de la Ley, para la recaudación complementaria de impuestos especiales por el hecho imponible contemplado en el artículo 2, apartado 1, inicio y letra b), de la Ley, no se exige que el interesado tuviera o hubiera debido tener conocimiento de que no se había recaudado ningún impuesto especial por la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales. A continuación, el Gerechtshof señaló que el gasóleo hallado en los depósitos de combustible es una mercancía por la que se devenga el impuesto especial, que este gasóleo no estaba sujeto a un régimen suspensivo de impuestos especiales en el momento que se realizó la inspección y que X tenía el poder de disposición efectiva sobre este gasóleo. En opinión del Gerechtshof, X no demostró que ya se hubiera percibido el impuesto especial por el gasóleo.
- 5 X alegó ante el Gerechtshof que debe revocarse la liquidación complementaria porque el gasóleo hallado en los depósitos de combustible se utilizaba para el fin para el que se estableció la exención del artículo 66, apartado 1, inicio y letra a), de la Ley, a saber, la propulsión de una embarcación, por lo que el Estado no sufre perjuicio alguno.

² Artículos 1a, apartado 3, y 66, apartado 1, inicio y letra a), de la Ley, en relación con el artículo 13, apartado 2, del Reglamento de Ejecución sobre impuestos especiales y el artículo 20, apartado 2, de la Decisión de Ejecución sobre impuestos especiales.

- 6 El Gerechtshof desestimó esta alegación. A juicio de este órgano jurisdiccional, el gasóleo no cumplía el requisito necesario para la aplicación de esta exención de que se le añadiera la cantidad legalmente prescrita de Solvent Yellow como marcador. Los Estados miembros están autorizados a establecer condiciones para hacer frente al fraude, al abuso y a la evasión fiscal. A juicio del Gerechtshof, el establecimiento del requisito relativo a la presencia de una cantidad suficiente de marcador fiscal es proporcionado, puesto que la adición del marcador fiscal permite controlar el uso de hidrocarburos y constituye una forma adecuada de disuadir del fraude, de los abusos y de la evasión fiscal. A juicio del Gerechtshof, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537; en lo sucesivo, «sentencia Vakarų»), no puede conducir a una conclusión distinta. Esta sentencia versaba sobre la exención contemplada en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva de imposición de los productos energéticos, exención esta que se ha transpuesto al Derecho neerlandés mediante el artículo 66, apartado 1, inicio y letra a), de la Ley. A diferencia de cuanto ocurre en la citada sentencia, en la situación de X no se da un incumplimiento de requisitos estrictamente formales para la aplicación de una exención, sino que se trata de un incumplimiento de los requisitos (de marcado) que hacen referencia al propio producto sujeto a impuestos especiales. A juicio del Gerechtshof, estos requisitos resultan esenciales para garantizar una aplicación correcta y sencilla de la exención contemplada en el artículo 66, apartado 1, inicio y letra a), de la Ley, y para evitar fraudes, evasión fiscal y abusos.
- 7 En la instancia de casación, X alega, en primer lugar, que el hecho de que el gasóleo almacenado en los depósitos de combustible de una embarcación de navegación interior no contenga la cantidad prescrita de Solvent Yellow no justifica, en las circunstancias del presente asunto, que se cobre el impuesto especial al patrón del barco. A continuación, X sostiene que, si se considera que sí se devengan impuestos especiales en relación con el gasóleo en cuestión, antes de nada habrá de examinarse si los proveedores de combustible han cumplido todos los requisitos para suministrar este gasóleo exento del impuesto especial. De no ser tal el caso, el impuesto especial devengado no podrá cobrarse *a posteriori* al patrón, sino que deberá percibirse *a posteriori* de los proveedores de combustible.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 8 En opinión del Hoge Raad, ha quedado probado que X utilizaba el gasóleo en cuestión para la propulsión de su embarcación y que no existen indicios de participación en fraude, abuso o evasión de impuestos especiales.
- 9 Con el establecimiento del requisito de que, antes del despacho a consumo, se debe añadir Solvent Yellow al gasóleo en cuestión, los Países Bajos cumplen la obligación que les incumbe en virtud de la Directiva 95/60. En virtud del artículo 1, apartado 1, inicio y primer guion, de esta Directiva, los Estados miembros aplicarán un sistema de marcado fiscal, en particular, al gasóleo que haya sido

puesto a consumo y que haya sido exonerado o gravado con un impuesto especial a un tipo inferior. En el artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544 se dispone que el marcador fiscal común será el Solvent Yellow y, además, que los Estados miembros deberán fijar el nivel de marcado a 6 mg, como mínimo, y a 9 mg, como máximo, de marcador por litro de hidrocarburo.

- 10 Así pues, a diferencia de cuanto ocurría con la normativa lituana en la sentencia *Vakarų*, la normativa nacional pertinente en el caso de autos guarda relación con una normativa de la Unión dirigida a impedir el uso ilegal de combustibles que no quedan sujetos al tipo normal del impuesto especial que aplican los Estados miembros a los combustibles. A juicio del Hoge Raad, la cuestión de si ha de considerarse que la obligación de añadir una cantidad suficiente de Solvent Yellow, derivada de la Directiva 95/60, constituye un requisito formal en el sentido de la sentencia *Vakarų* que no guarda relación con el uso efectivo contemplado en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva de imposición de los productos energéticos. En tal caso, no deberá tenerse en cuenta dicha obligación a la hora de examinar el derecho a la exención de impuestos especiales contemplado en esta disposición.
- 11 Por un lado, cabe alegar que un contenido mínimo de Solvent Yellow para la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva de imposición de los productos energéticos constituye un requisito material que no puede soslayarse en ningún caso, pues los combustibles de que se trata adquieren así una característica inescindible vinculada exclusivamente al uso para el que se ha creado la exención del impuesto especial. La adición de marcadores y de colorante permite a las autoridades fiscales controlar de forma sencilla y efectiva si los hidrocarburos se utilizan conforme a la ley, esto es, de conformidad con el objetivo de la exención o del tipo reducido del impuesto especial. El control del uso legal no puede limitarse al momento en que el proveedor —con la autorización de las autoridades tributarias— despacha a consumo productos sujetos a impuestos especiales aplicando una exención o un tipo inferior. Para que pueda aplicarse adecuadamente una disposición de exención como la aquí controvertida, dicho control deberá extenderse a la fase posterior, esto es, a los usuarios de esos productos sujetos a impuestos especiales. De este modo, la colocación de marcadores debe contribuir a que se impida el uso ilegal de hidrocarburos marcados. En este enfoque, la sola circunstancia de que el gasóleo almacenado en el depósito de combustible de una embarcación de navegación interior no tenga el contenido mínimo de Solvent Yellow implicaría que la exención del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva de imposición de los productos energéticos no podrá invocarse con éxito en caso alguno, aun cuando se acredite que el citado gasóleo se utiliza para los fines para los que se ha establecido la exención.
- 12 Por otro lado, cabe aducir que el uso efectivo del gasóleo resulta decisivo en todos los casos en los que las autoridades tributarias no hayan comprobado que el patrón esté implicado en un fraude, abuso o elusión del pago de impuestos especiales en

relación con el gasóleo que tiene.³ A este respecto, debe observarse, que no debe excluirse de antemano que la causa de un contenido en Solvent Yellow menor que el exigido por ley guarde relación, por ejemplo, con errores cometidos al añadir dicho marcador a los hidrocarburos. En este planteamiento, a efectos del derecho a la exención de impuestos especiales, no tendrá relevancia alguna el hecho de que no se cumpla el requisito de que el gasóleo debe tener un contenido mínimo de Solvent Yellow, aun cuando este requisito se base en la normativa de la Unión. A juicio del Hoge Raad, este planteamiento se apoya en el principio de proporcionalidad como principio general de Derecho de la Unión. Cuando queda probado que los hidrocarburos se utilizan para el fin para el que se aplica la exención y, además, no se ha constatado una pérdida de ingresos fiscales, la denegación de la exención irá más allá de lo necesario para contrarrestar el uso injustificado de hidrocarburos despachados exentos del impuesto especial.

- 13 Habida cuenta de las dudas sobre este aspecto, el Hoge Raad (Tribunal Supremo de los Países Bajos) plantea al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial n.º 1 antes formulada.
- 14 Si de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se deduce que la exención del impuesto especial no es aplicable al presente asunto, se suscitará a continuación la cuestión de si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva sobre impuestos especiales debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que el gasóleo que se encuentre en el depósito de combustible de una embarcación de navegación interior no contenga gasóleo distinto del procedente de un proveedor de combustible al que, con el consentimiento de las autoridades tributarias, se le ha permitido despachar a consumo dicho gasóleo exento del impuesto especial por el simple hecho de que este gasóleo no cumple el requisito legal de contenido mínimo de Solvent Yellow, el impuesto especial se devengará en virtud del artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de dicha Directiva.
- 15 A juicio del Hoge Raad, ni la sentencia de 5 de abril de 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), ni la posterior jurisprudencia del Tribunal de Justicia ofrecen orientaciones suficientes para responder a esta cuestión. Por este motivo, el Hoge Raad plantea al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial n.º 2 antes formulada.
- 16 Por último, si de la respuesta a la segunda cuestión prejudicial resulta que en el caso de autos se ha devengado el impuesto especial, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, inicio y letra a), inciso i), de la Directiva sobre impuestos especiales, será deudor del impuesto especial exigible el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya

³ Véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 22 de diciembre de 2022, Quadrant Amroq Beverages (C-332/21, EU:C:2022:1031), y de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752).

participado en dicha salida. No podrá equipararse a una salida irregular del depósito fiscal el supuesto en el que el depositario autorizado despache a consumo productos sujetos a impuestos especiales y, al realizar la declaración ante las autoridades tributarias, haya invocado una exención de la que resulte *a posteriori* que en el momento del despacho a consumo no cumplía todos los requisitos a tal fin. Así pues, en tal caso, no podrá considerarse que X es una persona que haya participado en la salida del depósito fiscal, en el sentido del artículo 8, apartado 1, inicio y letra a), inciso i), de la Directiva sobre impuestos especiales. Por tanto, según dicha Directiva, no podrá obligarse a X a abonar el impuesto especial. Habrá de considerarse que es la persona en cuyo poder se hallaba el gasóleo de que se trata, así como que en ese momento no tenía conocimiento, ni estaba razonablemente obligada a tenerlo, de que el contenido en Solvent Yellow del gasóleo era insuficiente.

- 17 Si de la respuesta a la segunda cuestión prejudicial se sigue que, en cualquier caso, se devenga el impuesto especial por la tenencia a la que se hace mención en el artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales, del artículo 8, apartado 1, inicio y letra b), de esta última Directiva se deduce que la persona que tenga los productos sujetos a impuestos especiales puede ser designada como deudora del impuesto especial exigible. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, a la vista del tenor del artículo 8, apartado 1, inicio y letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales, el Derecho de la Unión no exige que la persona designada en dicha disposición como deudora del impuesto especial tenga o hubiera debido tener razonablemente conocimiento de que se devengan impuestos especiales por los productos sujetos a los mismos en virtud del artículo 7, apartado 2, inicio y letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales.⁴
- 18 No obstante, se suscita la cuestión de si el principio de proporcionalidad consagrado en el Derecho de la Unión se opone a que el inspector de Hacienda, en virtud del artículo 8, apartado 1, inicio y letra b), de la Directiva sobre impuestos especiales, exija a X el pago del impuesto especial devengado por el gasóleo y no, en su lugar, al proveedor de combustible, al amparo del artículo 8, apartado 1, inicio y letra a), inciso i), de dicha Directiva. Cuando el patrón de una embarcación de navegación interior ha comprado gasóleo a un proveedor de combustible que, con el consentimiento de las autoridades tributarias, vende y suministra gasóleo exento de impuestos especiales y dicho patrón no tenía motivos para dudar de que el gasóleo se suministraba exento de impuestos especiales de conformidad con la normativa de la Unión y nacional, puede considerarse que es desproporcionado exigirle a él el impuesto especial devengado. A tal respecto, ha de tenerse en cuenta que, en el momento en que se suministra el gasóleo, no se aprecia a simple vista si se le ha añadido Solvent Yellow. En estas circunstancias, es razonable considerar que es dicho proveedor el

⁴ Véase la sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:473), apartados 28 a 30.

deudor del impuesto especial en virtud del artículo 8, apartado 1, inicio y letra a), inciso i), en relación con el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva sobre impuestos especiales. El pago del impuesto especial debe seguir corriendo por su cuenta y riesgo, precisamente porque, en su condición de depositario autorizado, desempeña un papel fundamental en el procedimiento de circulación de los productos sujetos a impuestos especiales. En la práctica, y por regla general, a la Agencia Tributaria/Aduanas no le resultará difícil cobrar al proveedor del combustible el impuesto especial devengado. Si bien es cierto que la persona que ha pagado el impuesto especial de conformidad con la Directiva sobre impuestos especiales tiene la posibilidad de ejercitar una acción de repetición contra otra persona obligada al pago de dicho impuesto especial,⁵ ejercitar con éxito esta acción de regreso puede suponerle al patrón un procedimiento desproporcionadamente largo y costoso.

- 19 A la vista de las consideraciones que preceden, no es seguro que deba darse una respuesta afirmativa a la cuestión abordada en el apartado 18. Por ello, el Hoge Raad plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales n.ºs 3 y 4 antes formuladas.

⁵ Véase la sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:473), apartado 33 y jurisprudencia citada.