



UNIÓN EUROPEA

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti
Abogado. Miembro de la AEDAF

Nota:

Los comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia se realizan en base al texto literal de las mismas, reproduciéndose en estas páginas sólo los aspectos que, a juicio del coordinador de la sección, se consideran de mayor interés.

Quien desee profundizar más en cada una de las sentencias puede encontrar los textos íntegros en la Revista Interactiva de la AEDAF (en el primer número de cada mes se reproducen las sentencias del mes anterior) o en la propia página del Tribunal en Internet.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 9 DE SEPTIEMBRE DE 2004

■ **Asunto:** C-292/02

■ **Partes:** Meiland Azewijn BV y Hauptzollamt Duisburg,

■ **Síntesis:** «Impuestos especiales – Hidrocarburos utilizados en la agricultura – Directiva 92/81/CEE – Artículo 8 bis – Marcado en el Estado miembro de despacho a consumo – Prohibición de marcado en el Estado miembro de utilización – Directiva 95/60/CE»

I. Comentario y legislación española

En este asunto se plantearon dos cuestiones esenciales:

a) Una referente a cómo debía interpretarse el art. 8 bis de la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, en su versión modificada de la Directiva 94/74/CEE de 22 de diciembre de 1990, en el sentido de que los hidrocarburos utilizados como carburantes, están por definición exentos de impuesto especial en el Estado miembro en el que son introducidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales, una vez que han sido despachados al consumo en otro Estado miembro.

b) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, se pregunta si es directamente aplicable al demandante el art. 8 bis, apartado 1, de la Directiva citada, teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 19 de la Ley alemana sobre el Impuesto de Hidrocarburos.

Estas cuestiones se suscitaron a propósito de que una empresa belga que utilizaba sus vehículos automóviles con depósitos de los únicos autorizados en Alemania, en donde se exigía el impuesto.

A la primera cuestión el Tribunal declara que el art. 8 bis de la Directiva 92/81, de 19 de octubre, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CEE de 22 de diciembre, debe interpretarse en el sentido que prohíbe a los Estados miembros gravar con Impuestos especiales de hidrocarburos, marcados o no, el contenido en el depósito normal de un vehículo automóvil comercial, como la maquinaria agrícola utilizada como carburante, no solamente para propulsar dicho vehículo sino también para utilizarlo con otros fines, como labores agrícolas cuando dicho hidrocarburo haya sido comercializado legalmente en otro Estado miembro.

Esta decisión se fundamenta en que el citado artículo de la Directiva contiene una regla especial que dispone que los hidrocarburos comercializados en un Estado miembro, contenido en depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, no estarán sujetos al Impuesto Especial de los demás Estados miembros. Por consiguiente, en el caso de introducir y utilizar un vehículo de ese tipo en el Estado miembro, el lugar en el que será exigible el impuesto es el Estado miembro en el que se comercialice y no en aquél en el que se utiliza el vehículo que lo contiene (Fundamento 36).

En cuanto a la segunda cuestión, de si la prohibición puede ser invocada directamente por el interesado, responde el Tribunal que, conforme a la doctrina consagrada, si las disposiciones de una Directiva son desde el punto de vista de su contenido incondicionales y suficientemente precisas, y si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.

2. Legislación española.

En la Legislación española el Impuesto Especial de Hidrocarburos se regula en la Ley 38/92, de 28 de diciembre, sobre Impuestos Especiales, Capítulo VII, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1165/95, de 7 de julio.

Esta Sentencia sería aplicable a España.

3. Marco jurídico

Normativa comunitaria

Directiva 92/12

La 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 L 76,

p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124; en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), establece en especial el régimen general relativo a los supuestos de exigibilidad de los impuestos especiales.

Directiva 92/81

La Directiva 92/81 define las normas específicas relativas a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos.

El artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva prevé:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo a los hidrocarburos u otros productos destinados al mismo uso que se utilicen bajo control fiscal:

[...]

f) exclusivamente en la agricultura, horticultura, silvicultura y piscicultura de agua dulce».

A tenor del artículo 8, apartado 8, de la Directiva 92/81:

«Los Estados miembros podrán dar efecto a las exenciones o reducciones del tipo aplicable del impuesto especial contemplado en el presente artículo mediante devolución del impuesto pagado.»

El artículo 8 bis de la Directiva 92/81, añadido por el artículo 2 de la Directiva 94/74, dispone:

«1. Los hidrocarburos comercializados en un Estado miembro, contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos, así como los contenidos en los contenedores de usos especiales y destinados al funcionamiento en el curso del transporte de los sistemas que equipan dichos contenedores, no estarán sujetos al impuesto especial en los demás Estados miembros.

A efectos del presente artículo se entenderá por:

“depósitos normales”:

– los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas.

Se considerarán igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte que permitan la utilización directa del gas como carburante, así como los depósitos adaptados a los otros sistemas de los que pueda estar equipado el medio de transporte;

[...]»

Directiva 94/74

El decimonoveno considerando de la Directiva 94/74 expone los objetivos del artículo 8 bis de la Directiva 92/81:

«[...] resulta oportuno disponer expresamente que los hidrocarburos despachados a consumo en un Estado miembro, contenidos en el depósito de vehículos automóviles y que se utilicen como carburantes en los mismos quedarán exentos del impuesto especial en los demás Estados miembros, a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición».

Directiva 95/60

La Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno (DO L 291, p. 46), se adoptó de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la Directiva 92/81.

Los considerandos primero y tercero de la Directiva 95/60 exponen:

«[...] las medidas comunitarias previstas en la presente Directiva son no sólo necesarias sino también indispensables para la realización de los objetivos del mercado interior; [...] los Estados miembros no pueden alcanzar individualmente estos objetivos; [...] su realización a escala comunitaria ya se establece en la Directiva 92/81/CEE, y en particular en su artículo 9;

[...]

[...] para el buen funcionamiento del mercado interior; ahora es necesario que se establezcan normas comunes para el mercado fiscal del gasóleo y del queroseno que no esté sujeto al tipo normal aplicable a los hidrocarburos utilizados como carburante».

A tenor del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 95/60:

«Sin perjuicio de las disposiciones nacionales en materia de mercado fiscal, los Estados miembros aplicarán un sistema de mercado fiscal con arreglo a las disposiciones de la presente Directiva:

— a todos los tipos de gasóleo del código NC 2710 00 69 que hayan sido puestos a consumo con arreglo al artículo 6 de la Directiva 92/12/CEE y que hayan sido exonerados o gravados con un impuesto especial a un tipo distinto del tipo previsto en el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva 92/82/CEE».

El artículo 3 de la Directiva 95/60 dispone:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados, y en particular para que los hidrocarburos en cuestión no puedan utilizarse como carburante en el motor de vehículos destinados a circular por carretera, ni conservarse en su depósito, a menos que las autoridades competentes de los Estados miembros permitan dicha utilización en casos específicos determinados.

Los Estados miembros dispondrán que la utilización de los hidrocarburos en cuestión en los casos que se han indicado en el párrafo primero sea considerada como una infracción de la legislación nacional del Estado miembro de que se trate. Cada Estado miembro adoptará las medidas adecuadas para garantizar la plena aplicación de todas las disposiciones de la presente Directiva y, en particular, determinarán las sanciones aplicables en caso de violación de dichas medidas; estas sanciones deberán ser efectivas, proporcionadas y disuasorias.»

4. Sentencia

4.1 Antecedentes de hecho. Cuestiones prejudiciales.

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 8 bis de la 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.

Dicha cuestión se suscitó en un litigio entre Meiland Azewijn BV y el Hauptzollamt Duisburg, en relación con el pago de un impuesto especial sobre el hidrocarburo con que se había llenado en los Países Bajos el depósito de carburante de maquinaria agrícola, luego utilizada en Alemania.

El Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento iniciado y plantear al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales principales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE en el sentido de que los hidrocarburos destinados a ser utilizados como carburantes están por definición exentos del impuesto especial en el Estado miembro en el que son introducidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales una vez que han sido despachados al consumo en otro Estado miembro?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es directamente aplicable a la demandante el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 19, apartado 2, [de la MinöStG]?

4.2 Sobre la primera cuestión

Se ha de recordar que el artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 establece una regla general según la cual respecto a los productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro y que vayan a ser utilizados con fines comerciales en otro Estado miembro, el impuesto especial se exigirá en este último Estado miembro. Así pues, el impuesto será exigible en el Estado miembro de destino del producto y no en el de su comercialización.

Sin embargo, la Directiva 92/81 prevé una regla específica aplicable a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos. El artículo 8 bis, apartado 1, de dicha Directiva dispone que los hidrocarburos comercializados en un Estado miembro, contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburantes de dichos vehículos no estarán sujetos al impuesto especial en los demás Estados miembros.

No obstante, de las observaciones formuladas por el órgano jurisdiccional remitente y por el Hauptzollamt Duisburg, pueden extraerse varias dudas que afectan a tres puntos concretos:

El primero trata del sentido que debe darse al concepto de «vehículos automóviles comerciales»; el segundo, de la utilización del carburante en el Estado miembro al que se ha desplazado el vehículo; y el tercero se refiere a las posibles contradicciones ligadas al hecho de que los Estados miembros hayan adoptado diferentes modalidades de aplicación de la norma contenida en dicho artículo 8 *bis* y de otras normas de Derecho derivado.

Respecto al primer punto, la cuestión consiste en si este concepto cubre determinada maquinaria agrícola. El Hauptzollamt Duisburg sostiene, por su parte, refiriéndose a las definiciones de «vehículos comerciales» de otros textos de Derecho derivado, que sólo se incluyen en él los vehículos de carretera que transporten personas y mercancías y que la maquinaria controvertida en el procedimiento principal, a saber, dos tractores y una cosechadora, no lo están.

A este respecto, es preciso señalar tal y como el Abogado General observó en el punto 44 de sus conclusiones, las dos definiciones invocadas por el Hauptzollamt Duisburg no son concurrentes y los textos en los que se incluyen persiguen objetivos diferentes de los de la Directiva 92/81.

Por consiguiente, no puede prosperar la interpretación restrictiva del concepto de «vehículo automóvil comercial» propuesta por el Hauptzollamt Duisburg. Por el contrario, hay que considerar que la aplicación de dicho artículo se extiende a la maquinaria agrícola que utiliza hidrocarburos como carburante.

Por lo que se refiere al segundo punto se ha de considerar que la norma del artículo 8 *bis*, apartado 1, de la Directiva 92/81 no se limita al caso en el que el vehículo simplemente se introduce en otro Estado miembro, sino que también debe aplicarse cuando el carburante se utiliza con otros fines, como las labores agrícolas.

En cuanto al tercer punto, es preciso señalar que de las distintas opciones tomadas por la República Federal de Alemania y el Reino de los Países Bajos, al amparo de las Directivas 92/81 y 95/60, resulta que el hidrocarburo marcado se vende legalmente en los Países Bajos para ser utilizado como carburante en maquinaria agrícola, mientras que, en Alemania, se prohíbe utilizar este producto con tal fin si está marcado, y su utilización ilegal se sanciona con la percepción de un impuesto especial.

Para resolver las contradicciones que puedan producir las medidas de adaptación al Derecho derivado, en particular en un caso como el del asunto principal en el que a la empresa controvertida, Meiland, se le prohíbe en Alemania utilizar como carburante en el depósito de su maquinaria agrícola, un hidrocarburo marcado comprado legalmente en los Países Bajos, debe interpretarse lo dispuesto en la Directiva 95/60 en relación con los procedimientos de marcado y los controles a la luz de sus objetivos y de los de la Directiva 92/81 y de la estructura de sus disposiciones.

Así, el artículo 3 de la Directiva 95/60 establece que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados, y en particular para que los hidrocarburos marcados no se utilicen como carburante en el motor de vehí-

culos destinados a circular por carretera. Sin embargo, no se puede adoptar una medida de prohibición acompañada, en su caso, de sanciones, si las autoridades competentes de los Estados miembros permiten esa utilización en casos determinados.

4.3 Sobre la segunda cuestión

Procede declarar que el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81 también impone a los Estados miembros una obligación clara, precisa e incondicional en forma de prohibición de gravar con impuestos especiales determinados hidrocarburos despachados a consumo en otro Estado miembro. A esta prohibición corresponde un derecho de los particulares a no estar sujetos al pago de un impuesto especial en el caso de que utilicen el hidrocarburo como carburante en el depósito normal de su vehículo automóvil comercial para hacerlo funcionar; cuando dicho hidrocarburo ha sido comercializado en otro Estado miembro.

A la luz de las respuestas dadas a las dos primeras cuestiones, no procede responder a las otras tres cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

4.4 Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) El artículo 8 bis, apartado 1, de la 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, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, debe interpretarse en el sentido de que prohíbe a los Estados miembros gravar con impuestos especiales el hidrocarburo, marcado o no, contenido en el depósito normal de un vehículo automóvil comercial, como la maquinaria agrícola, y utilizado como carburante no solamente para propulsar dicho vehículo sino también para utilizarlo con otros fines, como las labores agrícolas, cuando dicho hidrocarburo haya sido comercializado legalmente en otro Estado miembro.

2) La prohibición establecida en el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81 puede ser invocada por los particulares ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha prohibición.

... ○ ...