

SANCIONES A PRODUCTOS ENERGÉTICOS CONTRARIAS A LA DIRECTIVA 2003/96 Y AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD: STJUE DE 25 DE ABRIL DE 2024, C-657/22

Carlos Pedrosa López

*Profesor Permanente Laboral Derecho Financiero y
Tributario
Universitat de València
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncia sobre la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de ciertas disposiciones o prácticas nacionales que, por un lado, imponen a los productos energéticos, bajo determinadas circunstancias, sanciones consistentes en la aplicación del tipo de impuesto especial más elevado y, por el otro, devengan el impuesto sobre el valor añadido en concepto de impuesto especial, excepto en situaciones concretas.

Palabras clave

Directiva 2006/112/CE, Directiva 2003/96/CE, IVA, productos energéticos, principio de proporcionalidad

Abstract

The Court of Justice of the European Union rules on the incompatibility of EU law with certain national provisions or practices which, on the one hand, impose on energy products, under certain circumstances, penalties consisting in the application of the highest rate of special tax and, on the other hand, charge value added tax as special tax, except in specific situations.

Keywords

Directive 2006/112/EC, Directive 2003/96/EC, VAT, energy products, principle of proportionality

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de Distrito de Prahova de Rumanía –*Tribunalul Prahova*– ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE). Por una parte, cuestiona si son contrarias al principio de proporcionalidad y a los artículos 2.3, 2.5 y 21.1 de la Directiva 2003/96 las normas y prácticas nacionales según las cuales la reintroducción en el depósito fiscal de combustibles sin control aduanero constituye una vulneración del régimen de depósito que justifica la aplicación de un impuesto especial al tipo fijado para el gasóleo, siendo más de veintiuna veces superior al impuesto especial sobre el fuelóleo.

Por otra parte, cuestiona si son contrarias a los principios de proporcionalidad y neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y a los artículos 2, 250 y 277 de la Directiva 2006/112 las normas y prácticas nacionales según las cuales se devenga el IVA sobre las cantidades liquidadas con carácter adicional por los órganos tributarios en concepto de impuesto especial sobre el gasóleo, como sanción por el incumplimiento del régimen de control aduanero por parte del contribuyente, a consecuencia de haberlo reintroducido en el depósito, pero por los que ya había pagado un impuesto especial.

En contra de la opinión del Gobierno rumano, que cuestionaba la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial alegando que el Tribunal de Distrito de Prahova de Rumanía había infringido el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia porque no había indicado las razones que motivaron dichas cuestiones prejudiciales ni aquellas por las que consideraba aplicables al litigio principal las disposiciones del Derecho de la Unión, el TJUE las aceptó a trámite. El TJUE entendió, de acuerdo con la *sentencia de 7 de marzo de 2024, Roheline Kogukond y otros, asuntos C-234/22*, que resultaba indiferente si todas las disposiciones del Derecho de la Unión expuestas eran aplicables al litigio principal, o al contrario, incluso si alguna de las disposiciones esenciales había sido omitida, porque no suponía una traba para que el TJUE valorase si dichas cuestiones prejudiciales han de ser aceptadas.

2. Supuesto de hecho

La sociedad rumana, Bitulpetroleum S.L. se dedicaba a la producción y comercio al por mayor de combustibles y productos derivados, con una autorización de depósito fiscal válida hasta el 1 de octubre de 2018. Esta sociedad fue inspeccionada en relación con el periodo comprendido entre junio de 2014 y diciembre de 2017. La Inspección tributaria –*Inspectia fiscală*– rumana constató que la empresa había emitido notas de recepción y facturas de rectificación relativas a un producto energético destinado a ser utilizado como combustible devuelto al depósito fiscal por sus clientes, sin ninguna mención relativa al marcado y a la coloración de dicho producto. Asimismo, la Inspección tributaria

señaló que la entidad había infringido el régimen de control aduanero, porque no había notificado a la Autoridad aduanera –*Autoritatea vamală*– la reintroducción de dicho producto en el depósito fiscal.

El 7 de agosto de 2020, la Inspección tributaria práctico una liquidación en la que se exigía a la entidad 63.146€ –310.309 *leus rumanos*– en concepto de importe adicional de impuestos especiales y, 13.410€ –65.901 *leus rumanos*– en concepto de importe adicional IVA. La entidad interpuso ante el Tribunal de Distrito de Prahova de Rumanía un recurso por el que se solicitaba la anulación, alegando, por un lado, que el producto energético había sido entregado a los clientes junto con la prueba de su marcado y coloración y el pago del impuesto especial y, por otro lado, que dicho producto había sido devuelto al depósito fiscal. Además, la entidad también alegó que no había solicitado la devolución del impuesto especial cuando se reintrodujo en el depósito fiscal el producto energético en cuestión. Por tanto, consideraba que no estaba en ninguna de las situaciones a las que el Código tributario exigía que se notificase a la Autoridad aduanera la reintroducción de productos energéticos.

La entidad consideraba que la Inspección tributaria, por un lado, asimiló erróneamente la falta de dicha notificación a la tenencia, transporte y comercialización de productos energéticos sin marcado, sin coloración y sin pago del impuesto especial y, por otro lado, aplicó al producto energético el tipo superior del impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.

Ante estas circunstancias, el Tribunal de Distrito de Prahova decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE la cuestión prejudicial anteriormente expuesta.

3. Fundamentos de derecho

Respecto la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización real, distinguiendo así entre los carburantes y combustibles, cuya determinación del nivel de imposición, sea un producto u otro, en el sentido del artículo 4.2 de la Directiva, contribuye al funcionamiento adecuado del mercado único, ya que permite evitar distorsiones de la competencia entre productos energéticos utilizados para los mismos fines. En estos efectos, el TJUE entiende que la Directiva no establece ningún mecanismo de control específico de la utilización real de los productos energéticos, ni tampoco medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a su utilización, por ello permite a los Estados miembros que aplican sus mecanismos de control, pero en tanto en cuanto se respete el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, el principio de proporcionalidad.

Así, este Tribunal valora si las disposiciones del Derecho nacional aplicables en este caso pueden interpretarse conforme a la sistemática y finalidad de la Directiva, en el sentido de que la falta de notificación de la reintroducción en el

depósito fiscal del producto energético, y la omisión en las notas de recepción y facturas de rectificación relativas a dicho producto, conllevan que se aplique el tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, únicamente cuando el producto energético se destina efectivamente a ello. Siendo este tipo de impuesto especial de veintiuna veces mayor. A estos efectos, el TJUE entiende que el hecho de que la Inspección tributaria aplique este tipo de impuesto especial, a modo de sanción por incumplir los requisitos formales, excede de lo necesario para evitar el fraude o la evasión fiscal.

Por consiguiente, el TJUE concluye que, de acuerdo con estos razonamientos, el TJUE entiende que 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, y el principio de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a estas disposiciones o prácticas nacionales.

En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE entiende que, con arreglo al artículo 2.1, letra a, de la Directiva 2006/112, están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. En virtud del artículo 63 de esta Directiva, entiende que el IVA se hace exigible en el momento de realizarse la operación, independientemente de si la contraprestación adeudada por dicha operación ya ha sido pagada.

En este sentido, el TJUE expone que, si bien el artículo 78, párrafo primero, letra a, de esta Directiva exige que el importe adicional de impuestos especiales aplicado a Bitulpetroleum se incluya a priori en la base imponible del IVA, únicamente puede efectuarse tal inclusión si dicho importe adicional, al igual que el impuesto especial al que aumenta, respeta el principio del gravamen de los productos energéticos en función de su utilización real, que se deriva de la sistemática y la finalidad de la Directiva 2003/96. En estas circunstancias, en virtud de los artículos 2.1, letra a, y 63 de la Directiva 2006/112, el importe adicional de IVA calculado sobre ese importe adicional de impuesto especial únicamente se devengará y será exigible con ocasión de una operación sujeta a gravamen consistente en una entrega del producto energético en cuestión para su utilización como carburante de automoción. Lo cual significa que, estos artículos de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se oponen a las disposiciones o prácticas nacionales.

4. Análisis y relevancia para España

Esta sentencia impacta en España en diversos aspectos del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La importancia de reforzar la proporcionalidad en la aplicación de los impuestos especiales, sobre los productos energéticos, ha sido reiterada por el Tribunal Supremo. La sentencia 2562/2016 así lo indicó, enfatizando que cualquier medida fiscal debe ser proporcionada y no debe imponer cargas excesivas a los operadores económicos,

especialmente cuando estos pueden demostrar el uso legítimo de los productos gravados. A su vez, estas consideraciones conllevan que la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, garantice que, para evitar la imposición de cargas fiscales injustificadas a ciertos operadores, las exenciones y devoluciones no deben derivar en la aplicación desproporcionada o discriminatoria de dicho impuesto, lo cual sería contrario a la generación de un clima más competitivo y no estaría alineado con los principios del mercado interior de la Unión Europea.

Paralelamente, la sentencia resalta la necesidad de establecer procedimientos claros y efectivos para la devolución del impuesto en caso de usos alternativos del producto. En España, esto podría requerir ajustes en los procedimientos administrativos y en los mecanismos de control y devolución de los impuestos especiales. Las autoridades fiscales españolas deberán establecer procedimientos simplificados y accesibles que permitan a los operadores económicos demostrar el uso legítimo de los productos energéticos y obtener la devolución correspondiente del impuesto pagado en exceso.

Además, la sentencia subraya la importancia de evitar la doble imposición y las cargas fiscales innecesarias que puedan afectar negativamente la competitividad de las empresas. Lo cual es especialmente relevante en el contexto de la legislación española, donde la coordinación entre las diferentes Administraciones tributarias es crucial para asegurar una aplicación uniforme y justa de las normas fiscales. De hecho, el Tribunal Supremo, en la sentencia 1505/2017, al igual que otras, insistió en la necesidad de coherencia y uniformidad en la aplicación de los tributos, evitando situaciones donde los contribuyentes puedan verse sometidos a regímenes fiscales contradictorios o excesivamente gravosos.

Con todo, sería conveniente hacer un llamamiento a las autoridades fiscales y legislador español para que revisen y, en su caso, ajusten la normativa interna para garantizar su alineación con las directrices del TJUE, asegurando una aplicación justa y equitativa de los impuestos especiales y promoviendo la competitividad de las empresas en el mercado interior de la Unión Europea.