

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 25 de abril de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Imposición conforme al principio de la utilización real de dichos productos — Anexo I — Niveles mínimos de imposición aplicables a los productos energéticos establecidos en dicha Directiva — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Devengo — Artículo 63 — Exigibilidad del IVA — Artículo 78, apartado 1, letra a) — Base imponible — Reintroducción de productos energéticos en el depósito fiscal — Requisitos establecidos en el Derecho nacional — Importes adicionales de impuestos especiales y de IVA aplicados como sanción por incumplir dichos requisitos — Principio de proporcionalidad»

En el asunto C-657/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), mediante resolución de 29 de marzo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de octubre de 2022, en el procedimiento entre

SC Bitulpetroleum Serv SRL

y

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Piçarra (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de noviembre de 2023;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por las Sras. A. Armenia y F. Moro, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 3, 5 y 21, 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 (DO 2003, L 283, p. 51), de los artículos 2, 250 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), y de los principios de proporcionalidad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Bitulpetroleum Serv SRL (en lo sucesivo, «Bitulpetroleum») y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (Administración Provincial de Hacienda de Prahova — Dirección General Regional de Hacienda de Ploiești, Rumanía) relativo a unos importes adicionales de impuestos especiales y de IVA que dicha autoridad impuso a Bitulpetroleum, como sanción por incumplir los requisitos aplicables en caso de reintroducción en el depósito fiscal de un producto energético comercializado por esta última.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2003/96

- 3 Según los considerandos 3, 9, 17 y 18 de la Directiva 2003/96:

«(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(17) Es necesario establecer niveles mínimos comunitarios de imposición diferentes, según cual sea la utilización de los productos energéticos y de la electricidad.

(18) Los productos energéticos utilizados como carburantes para ciertos fines industriales y comerciales y aquellos utilizados como combustibles son gravados generalmente a niveles inferiores a los aplicables a los productos energéticos utilizados como carburantes.

[...]»

- 4 El artículo 4, apartado 2, de dicha Directiva dispone que, a efectos de esta, «se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo».

- 5 El anexo I, cuadros A, B y C, de la citada Directiva establece los niveles mínimos de imposición aplicables a los «carburantes de automoción», a los «carburantes de automoción utilizados para los fines establecidos en el apartado 2 del artículo 8» de la misma Directiva y «a los combustibles para calefacción y a la electricidad», respectivamente. El gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción está sujeto a un nivel mínimo de imposición de 330 euros por 1 000 l y de 21 euros por 1 000 l cuando se utiliza como carburante de automoción para determinadas finalidades industriales y profesionales. Cuando se utiliza como combustible para calefacción, el gasóleo está sujeto a un nivel mínimo de imposición de 21 euros por 1 000 l. El nivel mínimo de imposición aplicable al «fuelóleo pesado» destinado a ser utilizado como combustible para calefacción es de 15 euros por 1 000 kg.

6 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

- a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

7 El artículo 63 de esa Directiva establece lo siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

8 Según el artículo 78 de dicha Directiva:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;

[...]».

Derecho rumano

9 El artículo 425 de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688 de 10 de septiembre de 2015) (en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece cuanto sigue:

«1. Los productos energéticos a que se refiere el artículo 355, apartado 3, letra g) [fuelóleo], o los asimilados a ellos en cuanto al tipo de los impuestos especiales, solo podrán ser despachados al consumo, almacenados fuera de un depósito fiscal, transportados, incluso en régimen suspensivo de impuestos especiales, utilizados, puestos a la venta o vendidos en el territorio de Rumanía cuando estén marcados y coloreados [...]

2. Estarán exentos de lo dispuesto en el apartado 1 los productos energéticos a que se refiere el artículo 355, apartado 3, letra g) [fuelóleo], o los asimilados a ellos en cuanto al tipo de los impuestos especiales:

[...]

- d) respecto de los que su poseedor pueda acreditar el pago de los impuestos especiales al presupuesto del Estado al tipo establecido para el gasóleo [...]

10 El artículo 427 de este Código dispone, en su apartado 7, lo siguiente:

«En relación con los productos energéticos a que se refiere el artículo 355, apartado 3, letra g) [fuelóleo], o con los asimilados a ellos en cuanto al tipo de los impuestos especiales, despachados al consumo, almacenados fuera de un depósito fiscal, transportados, incluso en régimen suspensivo de impuestos especiales, utilizados, puestos a la venta o vendidos en el territorio de Rumanía, cuando no estén marcados y coloreados o lo estén indebidamente, así como en caso de incumplimiento por parte de los agentes económicos de las obligaciones sobre normas y procedimientos de control fiscal establecidas reglamentariamente, se devengarán impuestos especiales al tipo fijado para el gasóleo.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Bitulpetroleum es una sociedad rumana de responsabilidad limitada que tiene por objeto la producción y el comercio al por mayor de combustibles sólidos, líquidos y gaseosos y de sus productos derivados.

Era titular de una autorización de depósito fiscal, válida hasta el 1 de octubre de 2018.

- 12 Durante una inspección fiscal aleatoria relativa, en particular, al período comprendido entre junio de 2014 y diciembre de 2017, la Inspección fiscală (Inspección Tributaria, Rumanía) constató que Bitulpetroleum 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 por una cantidad total de 238 383 kg, sin ninguna mención relativa al marcado y a la coloración de dicho producto. La Inspección Tributaria también señaló que Bitulpetroleum, infringiendo el régimen de control aduanero aplicable, no había notificado por escrito a la autoritatea vamală (Autoridad Aduanera, Rumanía) la reintroducción de dicho producto en el depósito fiscal, donde había permanecido hasta su venta a otros clientes.
- 13 El 7 de agosto de 2020, a raíz de dicha inspección, la Inspección Tributaria practicó una liquidación por la que se exigía a Bitulpetroleum 310 309 leus rumanos (RON) (63 146 euros), en concepto de importe adicional de impuestos especiales, y 65 901 RON (13 410 euros), en concepto de importe adicional de IVA.
- 14 Bitulpetroleum interpuso ante el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), que es el tribunal remitente, un recurso por el que solicitaba la anulación de dicha liquidación, alegando, por un lado, que el producto energético en cuestión había sido entregado a los clientes junto con la prueba de su marcado y coloración y del pago del impuesto especial y, por otro lado, que dicho producto había sido devuelto al depósito fiscal, bien por problemas de calidad, bien por su incompatibilidad con las instalaciones térmicas de los clientes.
- 15 Bitulpetroleum alega, además, que no había solicitado la devolución del impuesto especial cuando se reintrodujo en el depósito fiscal el producto energético en cuestión, ya que tal reintroducción no tenía por objeto la reparación, el reciclado o la destrucción de dicho producto, sino su posterior comercialización. Por lo tanto, considera que no se encontraba en ninguna de las situaciones para las que el Código Tributario exige que se notifique a la Autoridad Aduanera la reintroducción de productos energéticos. En su opinión, la Inspección Tributaria, por un lado, asimiló erróneamente la falta de tal 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 en cuestión el tipo superior de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.
- 16 En estas circunstancias, el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
 - «1) ¿Son contrarias al principio de proporcionalidad y a los [artículos] 2, apartado 3, 5 y 21, apartado 1, de la Directiva [2003/96] normas y prácticas nacionales como las controvertidas en el presente asunto, según las cuales la reintroducción en el depósito fiscal de combustible para calefacción (fuelóleo) sin control aduanero [constituye] una presunta vulneración del régimen de depósito [que] justifica la aplicación de un impuesto especial al tipo fijado para el gasóleo, carburante cuyo [tipo] es más de veintiuna veces superior al [del] impuesto especial sobre el fuelóleo?
 - 2) ¿Son contrarias a los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA y a los [artículos] 2, 250 y 273 de la Directiva [2006/112] normas y prácticas nacionales como las controvertidas en el presente asunto, 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, por razón de haber reintroducido [este] en el depósito, hasta la identificación de un nuevo comprador, productos energéticos de tipo fuelóleo devueltos por los clientes, no contaminados y por los que ya se había pagado el impuesto especial?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

- 17 El Gobierno rumano cuestiona la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, alegando que el tribunal remitente, infringiendo el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, no indica las razones que le han llevado a plantear las cuestiones prejudiciales ni aquellas por las que considera aplicables al litigio principal las disposiciones del Derecho de la Unión que cita. Por lo que respecta, en particular, a la segunda cuestión prejudicial, dicho Gobierno estima que las disposiciones de la Directiva 2006/112 mencionadas por el tribunal remitente no son pertinentes para responderla.
- 18 A tenor del artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, toda petición de decisión prejudicial contendrá «una exposición concisa del objeto del litigio y de los hechos pertinentes, según se hayan constatado por el órgano jurisdiccional remitente, o al menos una exposición de los datos fácticos en que se basan las cuestiones», «el texto de las disposiciones nacionales que puedan ser aplicables al asunto y, en su caso, la jurisprudencia nacional pertinente» y «la indicación de las razones que han llevado al órgano jurisdiccional remitente a preguntarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, así como de la relación que a su juicio existe entre dichas disposiciones y la normativa nacional aplicable en el litigio principal».
- 19 A este respecto, procede señalar que la petición de decisión prejudicial expone el marco fáctico que dio origen al litigio principal, según ha constatado el tribunal remitente, y menciona las disposiciones nacionales que pueden ser aplicables a ese litigio. Lo mismo sucede con la relación que el tribunal remitente establece entre las preguntas planteadas al Tribunal de Justicia y el objeto de dicho litigio. Si bien esa relación no se ha indicado de forma independiente en la resolución de remisión, se desprende de esta última en su conjunto.
- 20 Por otra parte, dada la presunción de pertinencia de que gozan las cuestiones relativas al Derecho de la Unión, el hecho de que no todas las disposiciones del Derecho de la Unión mencionadas en la resolución de remisión en relación con la segunda cuestión prejudicial sean, en su caso, aplicables al litigio principal o de que dicha resolución no mencione determinadas disposiciones de ese Derecho que resulten necesarias para dar una respuesta útil al tribunal remitente no guarda relación con la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, sino que se refiere al fondo de las cuestiones prejudiciales planteadas (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2024, Roheline Kogukond y otros, C-234/22, EU:C:2024:211, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 21 Habida cuenta de las razones anteriores, cabe considerar que la petición de decisión prejudicial cumple los requisitos del artículo 94 del Reglamento de Procedimiento. En consecuencia, procede declarar la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales.

Sobre el fondo

Primera cuestión prejudicial

- 22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, para comercializarlos posteriormente, la falta de notificación de dicha reintroducción a la autoridad competente y la omisión, en las notas de recepción y en las facturas de rectificación relativas a esos productos, de indicaciones sobre el marcado y la coloración de tales productos conllevan, como sanción por incumplimiento de estos requisitos, la aplicación a esos mismos productos, cualquiera que sea su utilización real, del tipo de impuesto especial más elevado previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.
- 23 A este respecto, es preciso recordar 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, tomando en consideración, en particular, la clara distinción, enunciada en los considerandos 17 y 18 de dicha Directiva, entre carburantes y combustibles en la que esta se basa. Además, la determinación del «nivel de imposición de los productos energéticos», en el sentido del artículo 4, apartado 2, de dicha Directiva, según se utilicen como carburante o como combustible, contribuye al funcionamiento adecuado del mercado único, finalidad enunciada, entre otras, en el considerando 3 de

dicha Directiva, ya que permite evitar posibles distorsiones de la competencia entre productos energéticos utilizados para los mismos fines (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de junio de 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartados 31 a 33, y de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartado 50 y jurisprudencia citada).

- 24 Por otra parte, dado que la Directiva 2003/96 no establece ningún mecanismo de control específico de la utilización real de los productos energéticos ni medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a la utilización de estos productos, incumbe a los Estados miembros, como recuerda el considerando 9 de dicha Directiva, establecer tales mecanismos y medidas —incluidas las sanciones por incumplir los requisitos previstos a tal fin— adaptados a sus circunstancias nacionales, respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, incluido el principio de proporcionalidad. No obstante, el margen de apreciación del que disponen los Estados miembros no puede cuestionar el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización real (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 52 y 53 y jurisprudencia citada).
- 25 En el presente caso, de la resolución de remisión se desprende que, debido a la falta, por un lado, de notificación a la autoridad aduanera competente de la reintroducción en el depósito fiscal de un producto energético destinado a ser utilizado como combustible para calefacción (fuelóleo) y, por otro lado, de indicaciones, en las notas de recepción y en las facturas de rectificación relativas a dicho producto, sobre el marcado y la coloración de este, la autoridad tributaria asimiló estas omisiones a la tenencia, transporte y comercialización de un producto energético sin marcado y sin coloración y le aplicó como sanción, sobre la base del Derecho nacional, el tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.
- 26 En sus observaciones escritas, el Gobierno rumano sostiene que tanto la obligación de notificar la reintroducción de productos energéticos en el depósito fiscal como la obligación de marcado y de coloración de dichos productos tienen por objeto prevenir la evasión y el fraude fiscales, para evitar que la utilización de tales productos como carburante de automoción esté sujeta a los tipos del impuesto especial más bajos previstos para los combustibles para calefacción, siendo así que deberían aplicarse tipos más elevados cuando esos mismos productos energéticos se utilizan efectivamente como carburantes de automoción. En la vista, dicho Gobierno invocó también razones de política fiscal nacional para justificar la tributación más elevada que grava el gasóleo.
- 27 Así pues, corresponde al tribunal remitente, obligado a dar al Derecho nacional, en la medida de lo posible, una interpretación conforme con el Derecho de la Unión, determinar si las disposiciones del Derecho nacional aplicables en el presente caso pueden interpretarse, sin que eso lleve a una interpretación *contra legem* de dichas disposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, technoRent International y otros, C-844/19, EU:C:2021:378, apartado 54 y jurisprudencia citada), conforme a la sistemática y a la finalidad de la Directiva 2003/96, en el sentido de que la falta de notificación de la reintroducción en el depósito fiscal del producto energético de que se trata en el litigio principal, para ser comercializado posteriormente, y la omisión, en las notas de recepción y en las facturas de rectificación relativas a dicho producto, de indicaciones sobre su marcado y coloración conllevan que se aplique a dicho producto el tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, únicamente cuando el producto energético en cuestión se destina efectivamente a ser utilizado como carburante de automoción. En efecto, dichas disposiciones no pueden sujetar un producto a una imposición que no corresponda a su utilización real (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartado 53).
- 28 En cualquier caso, aun suponiendo que las disposiciones del Derecho nacional controvertidas pudieran interpretarse de conformidad con la sistemática y la finalidad de la Directiva 2003/96, en el sentido de que dichas disposiciones respetan el principio del gravamen de los productos energéticos en función de su utilización real, es preciso apreciar si la sanción de que se trata es conforme con el principio de proporcionalidad. Este, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, obliga a los Estados miembros a recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por la normativa nacional, causen el menor menoscabo posible a los principios establecidos en la legislación de la Unión de que se trate (sentencia de 22 de diciembre de 2022, Shell Deutschland Oil,

C-553/21, EU:C:2022:1030, apartado 32) y se opone a disposiciones y prácticas del Derecho nacional que excedan de lo necesario para evitar el fraude o la evasión fiscales en materia de impuestos especiales (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartado 58).

- 29 Incumbe a los tribunales nacionales tomar en consideración, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que tal sanción pretende castigar, así como el modo en que se determina su importe (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 40).
- 30 A este respecto, debe señalarse que el hecho de aplicar a un producto energético como aquel de que se trata en el litigio principal el tipo de impuesto especial más elevado que grava el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, como sanción por incumplir los requisitos formales recordados en el apartado 25 de la presente sentencia —y que conduce, según el tribunal remitente, a gravar tal producto energético con un impuesto especial veintiuna veces mayor—, sin permitir al operador económico afectado demostrar la utilización real de dicho producto, excede de lo necesario para evitar el fraude o la evasión fiscales.
- 31 Habida cuenta de todas las razones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, para comercializarlos posteriormente, la falta de notificación de dicha reintroducción a la autoridad competente y la omisión, en las notas de recepción y en las facturas de rectificación relativas a esos productos, de indicaciones sobre el marcado y la coloración de tales productos conllevan, como sanción por incumplir estos requisitos, la aplicación a esos mismos productos, cualquiera que sea su utilización real, del tipo de impuesto especial más elevado previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.

Segunda cuestión prejudicial

- 32 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 1, letra a), 63 y 78, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, se devenga el IVA sobre la cantidad liquidada con carácter adicional por la autoridad tributaria en concepto de impuesto especial, debido a la aplicación a dichos productos del tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.
- 33 Con arreglo al artículo 2, apartado 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.
- 34 En virtud del artículo 63 de esta Directiva, el IVA se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, es decir, en el momento de realizarse la operación de que se trate, independientemente de si la contraprestación adeudada por dicha operación ya ha sido pagada [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 54 y jurisprudencia citada].
- 35 Según el artículo 78, párrafo primero, letra a), de dicha Directiva, quedan comprendidos en la base imponible los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA. Para que esos impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales puedan quedar comprendidos en la base imponible del IVA, pese a no representar ningún valor añadido ni constituir la contraprestación económica de una entrega de bienes, deben guardar una relación directa con dicha entrega. La cuestión de si el devengo de esos impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales coincide con el del IVA es un factor decisivo para determinar la existencia de tal relación (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de diciembre de 2010, Comisión/Austria, C-433/09, EU:C:2010:817, apartado 34, y de 11 de junio de 2015, Lisboagás GDL, C-256/14, EU:C:2015:387, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 36 En el presente caso, si bien el artículo 78, párrafo primero, letra a), de la Directiva 2006/112 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, apartado 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.
- 37 Habida cuenta de todas las razones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 2, apartado 1, letra a), 63 y 78, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, se devenga el IVA sobre la cantidad liquidada con carácter adicional por la autoridad tributaria en concepto de impuesto especial, debido a la aplicación a dichos productos del tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, salvo que se efectúe una operación sujeta a gravamen consistente en una entrega del producto energético de que se trate para su utilización como carburante de automoción.

Costas

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

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

- 1) **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 disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, para comercializarlos posteriormente, la falta de notificación de dicha reintroducción a la autoridad competente y la omisión, en las notas de recepción y en las facturas de rectificación relativas a esos productos, de indicaciones sobre el marcado y la coloración de tales productos conllevan, como sanción por incumplir estos requisitos, la aplicación a esos mismos productos, cualquiera que sea su utilización real, del tipo de impuesto especial más elevado previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción.

- 2) **Los artículos 2, apartado 1, letra a), 63 y 78, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,**

deben interpretarse en el sentido de que

se oponen a disposiciones o prácticas nacionales en virtud de las cuales, en caso de reintroducción en el depósito fiscal de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción, se devenga el impuesto sobre el valor añadido sobre la cantidad liquidada con carácter adicional por la autoridad tributaria en concepto de impuesto especial, debido a la aplicación a dichos productos del tipo de impuesto especial previsto para el gasóleo destinado a ser utilizado como carburante de automoción, salvo que

se efectúe una operación sujeta a gravamen consistente en una entrega del producto energético de que se trate para su utilización como carburante de automoción.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.