

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial)

de 9 de julio de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 7 — Devengo de los impuestos especiales — Despacho a consumo — Productos energéticos — Momento del devengo de los impuestos especiales — Entrega ficticia de productos sujetos a impuestos especiales que figura en facturas falsas »

En el asunto T-534/24 [Gotek], (i)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upravni sud u Osijeku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Osijek, Croacia), mediante resolución de 30 de septiembre de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de octubre de 2024, en el procedimiento entre

MK

y

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial),

integrado por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y la Sra. N. Póltorak (Ponente), el Sr. M. Sampol Pucurull, la Sra. G. Steinfatt y el Sr. D. Petrлік, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Martín y Pérez de Nanclares;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 17 de octubre de 2024, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra b), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno croata, por la Sra. G. Vidović Mesarek, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. A. Koričić, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal General, 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 7 y 8 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 (DO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MK, una persona física, y el Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Servicio de Procedimiento Administrativo de Recurso), en relación con la recaudación de los impuestos especiales adeudados por MK.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Con efectos de 13 de febrero de 2023, la Directiva 2008/118 fue derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), que la sustituyó. No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos controvertidos en el litigio principal, esta remisión prejudicial debe examinarse a la luz de las disposiciones de la Directiva 2008/118.
- 4 Según el considerando 8 de la Directiva 2008/118:
- «Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala comunitaria, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.»
- 5 El artículo 7 de la Directiva 2008/118 disponía lo siguiente:
- «1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.
2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:
- a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;
 - b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;
 - c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;
 - d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.

[...]»

- 6 A tenor del artículo 8 de la Directiva 2008/118:
- «1. Será deudor del impuesto especial exigible:
- a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra a):
 - i) 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 participado en dicha salida,

- ii) en caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo conforme a la definición del artículo 10, apartados 1, 2 y 4, el depositario autorizado, el expedidor registrado o cualquier otra persona que haya garantizado el pago de los derechos con arreglo al artículo 18, apartados 1 y 2, o cualquier persona que haya participado en la salida irregular y tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo;
 - b) por lo que respecta a la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra b), la persona en cuya posesión se hallen los productos sujetos a impuestos especiales o toda otra persona que haya participado en su tenencia;
 - c) por lo que respecta a la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra c), la persona que fabrique los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación;
 - d) por lo que respecta a la importación de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra d), la persona que declare los productos sujetos a impuestos especiales o por cuya cuenta se declaren estos en el momento de la importación o, en caso de importación irregular, cualquier otra persona implicada en la importación.
2. Cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.»

Derecho croata

- 7 El artículo 7 de la Zakon o trošarinama (Ley de Impuestos Especiales), de 21 de noviembre de 2018 (*Narodne novine*, br. 106/18), en su redacción aplicable al litigio principal, titulado «Cálculo de los impuestos especiales», establece lo siguiente:

«(1) El impuesto especial se devengará en el momento de despacho a consumo de productos sujetos a impuestos especiales en el territorio de la República de Croacia, salvo disposición legal en contrario [...]».

- 8 A tenor del artículo 12 de la Ley de Impuestos Especiales, titulado «Cálculo y pago de los impuestos especiales en caso de comportamiento ilegal»:

«(1) El impuesto especial se devengará también cuando se determine que:

- 1. los productos sujetos a impuestos han sido objeto de una manipulación ilícita,
- 2. los productos sujetos a impuestos especiales han sido ilegalmente despachados a consumo en el territorio de la República de Croacia [...]

[...]

(2) A efectos de la presente Ley, se entenderá por manipulación ilícita: la producción, transformación, almacenamiento, recepción, expedición, importación, introducción, transporte, uso, venta, compra o tenencia de artículos sujetos a impuestos especiales sobre los que no se haya calculado y pagado el impuesto especial de conformidad con las disposiciones de la presente Ley o sobre los que no se haya calculado y pagado el impuesto especial en su totalidad, así como cualquier otro abuso del derecho de circulación o de disposición de los artículos sujetos a tributación. También se considerará manipulación ilícita toda manipulación que esté expresamente definida como ilegal en las disposiciones de la presente Ley. Se considerará que los productos sujetos a imposición han sido manipulados de forma ilegal cuando la persona que los manipule no pueda demostrar la licitud de su adquisición, posesión y cualquier otro acto de disposición de hecho o de derecho de los mismos y cuando de las circunstancias del caso se desprenda que los productos sujetos a imposición han sido manipulados de forma ilegal.

(3) La obligación de calcular y pagar impuestos especiales con arreglo al presente artículo se determinará mediante liquidación.

[...]»

9 El artículo 124 de la Ley de Impuestos Especiales dispone lo siguiente:

«(1) Se considerará abuso del derecho de circulación o de disposición de productos sujetos a imposición toda conducta de las personas que de cualquier modo participen directa o indirectamente en la circulación o disposición de productos sujetos a imposición con el fin de:

1. ocultar la intención, finalidad o fundamento real de la circulación o disposición de los productos sujetos a imposición,

2. eludir el pago de impuestos especiales u otros gravámenes públicos, incluida la creación de condiciones para eludir el pago de impuestos especiales u otros gravámenes públicos.

(2) Se considerará que abusan del derecho de circulación o de disposición de productos sujetos a imposición las personas que participen de cualquier forma, directa o indirectamente, en la circulación o disposición de dichos productos si:

1. realizan actos jurídicos ficticios o simulados en relación con la circulación o disposición de productos sujetos a imposición, o participan en la realización de dichos actos jurídicos bajo cualquier título,

2. organizan entregas, recepciones, circulaciones o actos de disposición ficticios de productos sujetos a imposición o participan en ellos directa o indirectamente,

3. abusan del Sistema de Circulación y Control de Productos Sujetos a Impuestos Especiales para demostrar la circulación o disposición ficticias,

4. participan directa o indirectamente en la falsificación de documentación comercial, de transporte u otra relacionada con la circulación o la disposición de productos sujetos a imposición, o en el uso de dicha documentación falsificada,

5. hacen un uso no autorizado o arbitrario de los datos de otras personas físicas o jurídicas con el fin de llevar a cabo actos referidos a productos sujetos a imposición, su manipulación, circulación o disposición o para crear condiciones a tal efecto,

6. mediante un abuso de confianza, un acto fraudulento, engañoso o que induce a error, realizan operaciones sobre productos sujetos a imposición, su manipulación, circulación o disposición o crean condiciones a tal efecto.

(3) Se considerará disposición de productos sujetos a imposición cualquier acto de disposición de hecho o de derecho, incluida la ejecución exclusiva de transacciones financieras o actos que requieran la expedición, confirmación o certificación de cualquier documento contable o de llevanza de libros, la celebración de un contrato o la participación en relaciones contractuales, o la expedición, confirmación o certificación de un documento de transporte o de otro tipo en calidad de comprador, vendedor, intermediario, transportista, destinatario o expedidor respecto de productos sujetos a imposición.»

10 El artículo 125 de la Ley de Impuestos Especiales establece lo siguiente:

«(1) Si la base para determinar la obligación de calcular y pagar impuestos especiales es un abuso del derecho de circulación o disposición de productos sujetos a imposición y si, por consiguiente, se determina la existencia de un negocio jurídico ficticio o simulado o una entrega, recepción, circulación o disposición ficticia de productos sujetos a imposición, la base imponible del impuesto especial estará constituida por un negocio jurídico ficticio o simulado, es decir, una entrega, recepción, circulación o disposición ficticia de productos sujetos a imposición. Toda persona que participe directa o indirectamente en el abuso de derecho consistente en la realización o ejecución de un acto jurídico

ficticio o simulado, o una entrega, recepción, circulación o disposición ficticias de productos sujetos a imposición será responsable, como deudor solidario, de la obligación devengada en materia de impuestos especiales.

(2) Toda persona respecto de la cual se desprenda de las circunstancias objetivas que sabía o debía saber que, mediante sus actos u omisiones, participaba en un abuso del derecho de circulación o de disposición de productos sujetos a imposición responderá, como deudor solidario, por la obligación devengada en materia de impuestos especiales.

[...]]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 11 MK es propietario de una empresa artesanal croata que desarrolla una actividad de tala de árboles y de prestación de servicios auxiliares en el sector forestal.
- 12 El 1 de julio de 2019, a raíz de una inspección fiscal de la empresa de MK, la Porezna uprava, Područni Ured Virovitica (Administración Tributaria, oficina tributaria de Virovitica, Croacia) practicó una liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por importe de 135 603,57 kunas croatas (HRK) (aproximadamente 18 000 euros), más los correspondientes intereses de demora. La Administración Tributaria constató que, en el período comprendido entre el 1 de octubre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, MK había deducido el IVA sobre la base de facturas, por entregas de productos petrolíferos, que habían resultado ser documentos falsos. Concretamente, se constató que, en realidad, no se había producido ninguna entrega de productos petrolíferos. En consecuencia, se denegó a MK el derecho a deducir el IVA soportado.
- 13 Además, en el procedimiento administrativo que precedió al litigio principal, los agentes de la Administración aduanera efectuaron un control del pago de los impuestos especiales adeudados por MK, de conformidad, en particular, con las disposiciones de la Ley de Impuestos Especiales. Así, se constató que, durante el período objeto de inspección, 36 facturas emitidas en 2016 y 119 facturas emitidas durante el año 2017 por la compra de carburante Eurodiesel, presentadas por MK, eran facturas falsas y que las entregas a las que se referían no habían tenido lugar. En ese contexto, las autoridades aduaneras consideraron que MK había cometido un abuso de derecho en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, a saber, productos petrolíferos, por una cantidad que ascendía a 63 435,23 litros, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 124, apartado 2, de la Ley de Impuestos Especiales. En consecuencia, mediante liquidación de 22 de octubre de 2019, la Administración aduanera fijó los impuestos especiales sobre los productos energéticos adeudados por MK, por el período comprendido entre el 10 de octubre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, en un importe de 226 837,09 HRK (aproximadamente 30 125 euros).
- 14 Mediante resolución administrativa de 31 de marzo de 2022, el Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Servicio de Procedimiento Administrativo de Recurso, desestimó la reclamación presentada por MK contra la liquidación de 22 de octubre de 2019. A continuación, MK interpuso un recurso contra esta resolución desestimatoria de su reclamación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Upravni sud u Osijeku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Osijek, Croacia).
- 15 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente indica que, mediante sentencia del Općinski sud u Virovitici (Tribunal Municipal de Virovitica, Croacia) de 19 de marzo de 2019, MK fue condenado penalmente a una pena privativa de libertad cuya ejecución fue suspendida y civilmente al pago del importe correspondiente a su deuda tributaria por falsedad documental y fraude fiscal o aduanero.
- 16 El órgano jurisdiccional remitente indica asimismo que, con independencia de la deuda tributaria en concepto de impuestos especiales, el 21 de abril de 2021, la Administración aduanera impuso a MK una multa de 45 000 HRK (aproximadamente 6 000 euros), con arreglo a lo dispuesto en la Ley de Impuestos Especiales y a causa de la infracción administrativa cometida, a saber, el abuso de derecho en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales.

- 17 Seguidamente, el órgano jurisdiccional remitente precisa que las disposiciones de la Ley de Impuestos Especiales, tal como son interpretadas por los órganos jurisdiccionales y las administraciones nacionales, permiten exigir impuestos especiales sobre los productos energéticos con independencia de las normas generales relativas al devengo del impuesto especial y, en particular, de la existencia de movimientos respecto a los productos sujetos a impuestos especiales.
- 18 Por último, tras señalar que MK indica que los productos petrolíferos controvertidos en el litigio principal nunca han existido, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que los impuestos especiales constituyen un impuesto que grava el consumo de un bien específico. Expresa por tanto sus dudas sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de una normativa nacional, tal como viene siendo interpretada por las autoridades nacionales, que lleva a exigir impuestos especiales en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que indudablemente no se han producido movimientos en relación con productos sujetos a impuestos especiales y en la que se emitieron facturas falsas con el fin de ejercer ilegalmente el derecho a deducir el IVA soportado.
- 19 En esas circunstancias, el Upravni sud u Osijeku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Osijek) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «¿[Debe] interpretarse la Directiva 2008/118 [...], en particular sus artículos 7 y 8 [...], en el sentido de que se oponen a una práctica nacional (y legislación) que prevé la exigibilidad de los impuestos especiales sobre los productos energéticos cuando los productos sujetos a impuestos especiales no han sido despachados a consumo y se ha determinado la deuda tributaria en materia de impuestos especiales respecto a productos que figuran en facturas falsificadas de compra de productos energéticos que, precisamente por haber sido falsificadas, no dan derecho a la deducción del IVA soportado por tratarse de suministros ficticios de productos energéticos, lo que también ha sido constatado con carácter firme en el marco de un procedimiento penal?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 20 Con carácter preliminar, procede señalar que, tal como ha sido formulada, la cuestión del órgano jurisdiccional remitente versa sobre la interpretación tanto del artículo 7 de la Directiva 2008/118 como del artículo 8 de dicha Directiva, disposición esta última que versa sobre la determinación del «deudor del impuesto especial exigible». Sin embargo, de la resolución de remisión no se desprende que dicho órgano jurisdiccional tenga intención de preguntar al Tribunal General sobre la determinación del deudor del impuesto especial exigible. Por lo tanto, procede interpretar únicamente el artículo 7 de la Directiva 2008/118 para dar una respuesta útil a la cuestión transmitida al Tribunal General.
- 21 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su única cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, tal como la interpretan las autoridades nacionales, que prevé el devengo de impuestos especiales sobre la base de una entrega ficticia de productos sujetos a impuestos especiales y que figura en facturas falsas.
- 22 A este respecto, procede recordar que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 dispone que «el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo». El artículo 7, apartado 2, de esta Directiva define el «despacho a consumo» mediante cuatro supuestos.
- 23 Además, del considerando 8 de la Directiva 2008/118 se desprende que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, es necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros.
- 24 Para ello, el artículo 7 de la Directiva 2008/118 define, a escala de la Unión, el momento en que los productos sujetos a impuestos especiales se despachan a consumo. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de abril de 2024, Girelli Alcool, C-509/22, EU:C:2024:341, apartado 41; véase también, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 44 y jurisprudencia citada).

- 25 Además, el concepto de «despacho a consumo», que determina el momento del devengo de los impuestos especiales, debe interpretarse de manera uniforme en todos los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16, EU:C:2018:77, apartado 45).
- 26 Como precisa el órgano jurisdiccional remitente, el litigio principal se inscribe en un contexto de entregas ficticias de productos sujetos a impuestos especiales que figuran en facturas falsas. Sobre la base de los elementos aportados por el órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que, en el litigio principal, los impuestos especiales no se exigieron por la salida de productos de un régimen suspensivo, por la tenencia de productos fuera de un régimen suspensivo, por la fabricación fuera de un régimen suspensivo, o por una importación, que son los supuestos de despacho a consumo previstos en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118, mencionados en el anterior apartado 22. Tampoco fueron exigidos por la salida, fabricación o importación irregulares de productos sujetos a impuestos especiales, que están comprendidas en los supuestos de despacho a consumo previstos en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118.
- 27 En efecto, como se desprende de los datos aportados por el órgano jurisdiccional remitente, en el litigio principal, los impuestos especiales se exigieron por un abuso de derecho en el sentido de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley de Impuestos Especiales, a saber, en el caso de autos, el registro en la contabilidad de acontecimientos económicos sobre la base de facturas falsas, pese a que los productos energéticos sujetos a impuestos especiales no se pusieron en circulación ni fueron entregados.
- 28 A este respecto, procede recordar que, como se ha señalado en el anterior apartado 22, el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece cuatro supuestos de «despacho a consumo» de un producto sujeto a impuestos especiales. Pues bien, del tenor de esta disposición se desprende que estos supuestos se enumeran de manera exhaustiva. Fuera de estos supuestos, no puede por tanto considerarse que tal producto haya sido despachado a consumo. Esta interpretación se desprende asimismo de la necesidad, mencionada en los anteriores apartados 24 y 25, de interpretar el concepto de «despacho a consumo» de manera uniforme en todos los Estados miembros.
- 29 Así pues, es preciso señalar que el supuesto descrito en el apartado 27 anterior no corresponde a ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y no puede considerarse que constituya un despacho a consumo en el sentido de la disposición citada.
- 30 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente indica que la normativa nacional controvertida en el litigio principal estaba justificada, en particular, por la protección de los intereses fiscales de la República de Croacia, con el fin de impedir el uso abusivo de determinados regímenes del impuesto especial y fraudes fiscales importantes.
- 31 A este respecto, cabe recordar que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas adecuadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo perseguido por la Directiva 2008/118 (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 59).
- 32 No es menos cierto que la potestad normativa de los Estados miembros para adoptar medidas como las mencionadas en el apartado 31 de la presente sentencia no puede ejercerse incumpliendo lo dispuesto en la Directiva 2008/118 y, en particular, en su artículo 7, apartados 1 y 2, so pena de menoscabar el objetivo de armonización perseguido por el legislador de la Unión expuesto, en particular, en el considerando 8 de la citada Directiva (sentencia de 21 de diciembre de 2023, CDIL, C-96/22, EU:C:2023:1025, apartado 68).
- 33 En este contexto, el Gobierno croata sostiene que lo dispuesto en los artículos 124 y 125 de la Ley de Impuestos Especiales tiene por objeto prevenir la utilización de productos energéticos obtenidos ilegalmente. Por lo que respecta a esta alegación, basta con subrayar que, como se desprende de los anteriores apartados 26 y 27, la tributación a la que se refiere la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente no se refería a productos energéticos obtenidos ilegalmente.

34 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 7 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, tal como la interpretan las autoridades nacionales, que prevé el devengo de impuestos especiales sobre la base de una entrega ficticia de productos sujetos a impuestos especiales y que figura en facturas falsas.

Costas

35 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional 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 GENERAL (Sala Prejudicial)

declara:

El artículo 7 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,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional, tal como la interpretan las autoridades nacionales, que prevé el devengo de impuestos especiales sobre la base de una entrega ficticia de productos sujetos a impuestos especiales y que figura en facturas falsas.

Papasavvas

Póltorak

Sampol Pucurull

Steinfatt

Petrlík

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 9 de julio de 2025.

Firmas

* Lengua de procedimiento: croata.

ⁱ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.