

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 2 de junio de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuestos indirectos — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Devengo de los impuestos especiales — Artículo 7, apartado 2 — Concepto de “salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo” — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 14, apartado 1, letra a) — Uso de productos energéticos para producir electricidad — Compra y reventa por un comprador intermediario de productos energéticos que se encuentren en un depósito fiscal — Entrega directa de los productos energéticos a un operador para la producción de electricidad — Indicación del comprador intermediario como “destinatario” de los productos en los documentos fiscales — Incumplimiento de las exigencias del Derecho nacional para la exención del impuesto especial — Denegación de la exención — Prueba del uso de los productos en condiciones que permitan la exención del impuesto especial — Proporcionalidad»

En el asunto C-355/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Pleven (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Pleven, Bulgaria), mediante resolución de 10 de julio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de julio de 2014, en el procedimiento entre

«Polihim-SS» EOOD

y

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

con intervención de:

Okrazhna prokuratura Pleven,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de octubre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Polihim-SS» EOOD, por los Sres. D. Dobrev y L. Angelov, abogados, y por la Sra. S. Stefanova;
- en nombre del Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, por el Sr. V. Tanov, abogado, y por las Sras. S. Yordanova y N. Yotsova-Toteva;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova y D. Drambozova, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Wasmeier y D. Roussanov, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, 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 del artículo 1, apartado 1, letra a), 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), y del artículo 14, apartado 1, letra a), 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).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Polihim-SS» EOOD (en lo sucesivo, «Polihim») y el Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (Director de la Oficina Aduanera de Svishtov, Bulgaria), en relación con las multas impuestas a Polihim por haber sacado productos energéticos de un depósito fiscal sin haber abonado los impuestos especiales correspondientes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2003/96

- 3 A tenor del artículo 2 de la Directiva 2003/96:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “productos energéticos” los productos especificados a continuación:

[...]

- b) los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715;

[...]

3. Cuando estén destinados a ser utilizados, puestos a la venta o utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción, los productos energéticos para los que la presente Directiva no especifique ningún nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible para calefacción o al carburante de locomoción equivalente.

[...]

4. La presente Directiva no se aplicará a:

- a) la imposición fiscal de la producción de calor y la imposición de los productos de los códigos NC 4401 y 4402,

- b) los siguientes usos de los productos energéticos y de la electricidad:

- productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción,
- productos energéticos de doble uso.

Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos [debe] considerarse como [...] doble uso,

- la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos,
- la electricidad cuando represente más del 50 % del coste de un producto. El coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El “coste de la electricidad” se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad si se genera en la empresa,
- procesos mineralógicos.

Los “procesos mineralógicos” son los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, “Industrias de otros productos minerales no metálicos” en el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea [(DO 1990, L 293, p. 1)].

No obstante, las disposiciones del artículo 20 se aplicarán a estos productos energéticos.

[...]»

- 4 El artículo 4 de la Directiva 2003/96 tiene la siguiente redacción:

«1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del [impuesto sobre el valor añadido]) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

- 5 El artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«A partir del 1 de enero de 2004, los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción deberán fijarse tal y como se establece en [el] cuadro C del anexo I.»

- 6 El artículo 14, apartado 1, letra a), de la citada Directiva establece:

«1. Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE [del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objetos de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000 (DO 2000, L 193, p. 73)], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

- a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10».

- 7 El cuadro C del anexo I de esta misma Directiva, titulado «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad», quedó establecido de la siguiente forma:

	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
[...]	[...]	[...]
Fuelóleo pesado (en euros por 1 000 kg) Códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Directiva 2008/118

- 8 Según los considerandos 8 y 9 de la Directiva 2008/118:

«(8) 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.

(9) Dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, no pueden aplicarse respecto de productos que, en algunas circunstancias, se hayan destruido o perdido irremediablemente.»

- 9 El artículo 1, apartado 1, letra a), de la citada Directiva dispone:

«La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE».

- 10 A tenor del artículo 4 de la Directiva 2008/118:

«A los efectos de la presente Directiva y sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

1) “depositario autorizado”: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

[...]

11) “depósito fiscal”: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal.»

- 11 El artículo 7, apartados 1 a 3, de la Directiva 2008/118, que figura en la sección I del capítulo II de ésta, sección con el título «Momento y lugar del devengo», tiene la siguiente redacción:

«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;

[...]

3. El momento del despacho a consumo será:

- a) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso ii), el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales por el destinatario registrado;
- b) en los supuestos a que se refiere el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iv), el momento de la recepción de productos sujetos a impuestos especiales por el destinatario;

[...]»

12 El artículo 15, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que figura en el capítulo III de ésta, capítulo titulado «Fabricación, transformación y tenencia», dispone:

«La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.»

Derecho búlgaro

13 A tenor del *Zakon za aktsizite i danāchnite skladove* (Ley sobre los impuestos especiales y los depósitos fiscales, Dv n.º 91, de 15 de noviembre de 2005; en lo sucesivo, «Ley sobre los impuestos especiales»), que incorpora al Derecho búlgaro la Directiva 2008/118:

«Estarán sujetos a impuestos especiales:

[...]

- 3) los productos energéticos y la energía eléctrica;

[...]»

14 El artículo 4 de la citada Ley dispone:

«A efectos de la presente Ley:

[...]

14) El “consumidor final exento del impuesto especial” es un comerciante independiente o una persona jurídica autorizada para recibir productos energéticos utilizados para fines exentos del impuesto especial, con arreglo al certificado de exención del impuesto especial que ha recibido.»

15 En su versión en vigor hasta el 16 de julio de 2012, el artículo 20 de la Ley sobre los impuestos especiales establecía:

«(1) El impuesto especial se devengará cuando se despachen a consumo los productos objeto del impuesto especial.

(2) Se entenderá por “despacho a consumo”:

1. la salida de los productos sujetos al impuesto especial de un depósito fiscal, excepto cuando, en las condiciones y conforme a lo dispuesto en la presente Ley, a partir del momento en que salgan, los productos circulen en régimen suspensivo; al igual que la salida de los productos sujetos a impuesto especial de una pequeña destilería especializada y de un lagar de un pequeño viticultor;

[...]»

16 En su redacción en vigor a partir del 17 de julio de 2012, el artículo 20, apartado 2, de dicha Ley tiene la siguiente redacción:

«(2) Se entenderá por “despacho a consumo”:

1. la salida de los productos sujetos al impuesto especial de un depósito fiscal, excepto cuando, en las condiciones y conforme a lo dispuesto en la presente Ley, a partir del momento en que salgan, los productos circulen en régimen suspensivo;

[...]»

17 A tenor del artículo 24 de dicha Ley:

«[...]

(2) Quedan exentos del impuesto especial los productos energéticos:

[...]

3. utilizados para producir energía eléctrica por personas que hayan obtenido una licencia para producir energía eléctrica, concedida con arreglo a la Ley sobre la energía;

[...]

(3) La exención de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2, puntos 1 a 5, sólo se aplicará al consumidor final exento del impuesto especial».

18 El artículo 24, apartado 3, de la Ley sobre los impuestos especiales fue derogado con efectos a partir de 17 de julio de 2012.

19 El artículo 24a de dicha Ley, en vigor a partir del 17 de julio de 2012, establece:

«[...] (1) La exención del impuesto especial sobre los productos energéticos mencionados en el artículo 24, apartado 2, puntos 1 a 5, sólo se aplicará a las personas que hayan obtenido un certificado de consumidor final exento del impuesto especial.»

20 A tenor del artículo 24e de la referida Ley, en vigor a partir del 17 de julio de 2012:

«(1) Sobre la base del certificado expedido, el consumidor final exento del impuesto especial estará facultado para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial en el punto de venta indicado en el certificado, donde se recibirán, descargarán y utilizarán los productos energéticos.

(2) El consumidor final exento del impuesto especial únicamente podrá utilizar los productos energéticos recibidos para los fines indicados en el certificado expedido para el correspondiente punto de venta.

[...]»

21 El artículo 33, apartados 1 y 3, de esta misma Ley, en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal, estaba redactado en los términos siguientes:

«[...]

(1) Los tipos impositivos para los productos energéticos utilizados como combustible serán los siguientes:

[...]

2. para los fuelóleos pesados de los códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69, los demás fuelóleos pesados, que no sean aceites lubricantes, incluidos en el código NC 2710 19 99, y para los productos energéticos con los códigos NC 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 y 2710 99: 50 leva por 1 000 kg;

[...]

(3) A efectos de la aplicación de los tipos mencionados en el apartado 1, los productos sujetos a impuesto especial despachados a consumo se acompañarán de un documento según un modelo definido por el Decreto de aplicación de la presente Ley.»

22 El artículo 33, apartado 4, de la Ley sobre los impuestos especiales, en su versión en vigor hasta el 16 de julio de 2012, establecía:

«Los tipos mencionados en el apartado 1 se aplicarán si la persona que despachó a consumo los productos dispone del documento mencionado en el apartado 3, certificado por la persona que utilizará los productos para un uso idóneo, con excepción del GLP en cilindros para la combustión, retirados de un depósito fiscal cercano a un depósito de cilindros. [...]»

23 El artículo 33, apartado 4, de esta Ley, en su versión en vigor a partir del 17 de julio de 2012, dispone:

«Los tipos mencionados en el apartado 1 se aplicarán si la persona que despachó a consumo los productos dispone del documento mencionado en el apartado 3, certificado por la persona que utilizará los productos para un uso idóneo, con excepción del GLP en cilindros para la calefacción, retirados de un depósito fiscal.»

24 A tenor del artículo 112, apartado 1, de la citada Ley:

«Una persona que, estando obligada, no abone el impuesto especial, podrá ser sancionada con una multa igual al doble del importe del impuesto especial no pagado, que no podrá ser inferior a 500 leva.»

25 De conformidad con el artículo 13 del Decreto de aplicación de la Ley sobre los impuestos especiales, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto de aplicación»):

«(1) La exención del impuesto especial de los productos energéticos mencionados en el artículo 24, apartado 2, puntos 1, 2, 3, 4 y 5 de la presente Ley sólo se aplicará a los comerciantes independientes o a personas jurídicas a las que se haya expedido un certificado de consumidores finales exentos del impuesto especial.

[...]

(5) Cuando un producto energético esté integrado en un proceso relacionado con la liberación de calor utilizado con fines residenciales e industriales, directamente o a través de un medio de propagación, se considerará que ese producto es un producto energético destinado a ser utilizado como combustible.

[...]»

26 El artículo 80 de este Decreto de aplicación establece:

«(1) La factura del impuesto especial se emitirá por los sujetos pasivos, con excepción de las personas mencionadas en el artículo 3, puntos 2 y 3, [de la Ley sobre los impuestos especiales], según

el modelo que figura en el anexo n.º 14. La factura del impuesto especial se emitirá por consumidores finales exentos del impuesto especial únicamente cuando los productos energéticos se utilicen para fines distintos a los especificados en el certificado.

[...]

(5) La factura del impuesto especial se emitirá en la fecha de despacho a consumo de los productos sujetos al impuesto especial, salvo en los casos previstos por el artículo 20, apartado 2, puntos 5, 15, 16, 17 y 18 [de la Ley sobre los impuestos especiales].»

27 El artículo 80a del referido Decreto de aplicación tiene la siguiente redacción:

«(1) Cuando se apliquen los tipos impositivos reducidos del impuesto especial con arreglo al artículo 33, apartado 1, y el tipo conforme al artículo 33a, apartado 1, [de la Ley sobre los impuestos especiales], a los aceites lubricantes que contienen, de acuerdo con sus especificaciones técnicas, gasóleo marcado, la persona que despache los productos a consumo rellenará y expedirá en cuatro ejemplares un documento según el modelo adjunto en anexo n.º 14a.

(2) El primer ejemplar será conservado por el emisor, mientras que el segundo ejemplar será conservado por la persona que se indique como destinatario en la factura del impuesto especial. Los ejemplares tercero y cuarto acompañarán al producto hasta el consumidor. El cuarto ejemplar será conservado por el consumidor de los productos sujetos al impuesto especial destinados a la combustión. El tercer ejemplar se entregará a la persona que despachó los productos a consumo.

[...]»

28 El artículo 82, apartados 5 y 6, de ese mismo Decreto de aplicación dispone:

«(5) La declaración del impuesto especial se acompañará de copia de las facturas del impuesto especial y de la factura emitida de conformidad con el anexo n.º 14a respecto a los productos energéticos despachados a consumo para la combustión, a excepción de aquellos a los que se refiere el artículo 33, apartado 1, puntos 5 y 7, [de la Ley sobre los impuestos especiales], y respecto al GLP despachado a consumo en cilindros para la combustión, retirados de un depósito fiscal cercano a un depósito de cilindros.

(6) Sólo se acompañará una copia de las facturas del impuesto especial a la declaración del impuesto especial de los productos energéticos despachados a consumo destinados a consumidores finales exentos del impuesto especial y respecto al GLP despachado a consumo en cilindros para la combustión, retirados de un depósito fiscal cercano a un depósito de cilindros.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

29 De la resolución de remisión resulta que Polihim es un depositario autorizado que gestiona un depósito fiscal situado en Lukovit (Bulgaria), en el que está autorizada a fabricar productos energéticos y a almacenarlos en un régimen suspensivo de los impuestos especiales.

30 En virtud de un contrato tripartito celebrado entre Polihim, Petros Oyl OOD y TETS Bobov dol EAD, Polihim vendió fuelóleo pesado a Petros Oyl, que lo revendió a TETS Bobov dol, consumidor final exento del impuesto especial en el sentido de la legislación búlgara. Este fuelóleo pesado fue entregado directamente a TETS Bobov dol por Polihim, desde su depósito fiscal. De la resolución de remisión resulta que TETS Bobov dol utilizó el fuelóleo pesado para la producción de electricidad, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

31 Al realizar un control fiscal a Polihim, las autoridades aduaneras búlgaras comprobaron que esta sociedad, en sus declaraciones de impuestos especiales correspondientes a los periodos impositivos del 1 al 30 de junio de 2012 así como del 1 al 30 de septiembre de 2012, declaró que había realizado, en beneficio de Petros Oyl, ocho despachos a consumo de fuelóleo pesado del código NC 2710 19 64 pero indicó que no se había devengado ningún impuesto especial por ello, ya que dichos productos iban a

ser utilizados para la producción de energía eléctrica, en el sentido del artículo 24, apartado 2, punto 3, de la Ley sobre los impuestos especiales.

- 32 Considerando que Petros Oyl, que había sido declarado por Polihim como destinatario de los productos de que se trata en el litigio principal, no tenía la condición de consumidor final exento del impuesto especial, en el sentido de la legislación nacional, y que, por ello, la salida de esos productos del depósito fiscal de Polihim había dado lugar a que se devengara el impuesto a cargo de esta última, las autoridades aduaneras búlgaras adoptaron un documento declarando la existencia de una infracción administrativa.
- 33 Polihim formuló objeciones escritas contra dicho documento, alegando que, tras retirar de su depósito fiscal los citados productos, los había entregado directamente a TETS Bobov dol, sociedad que produce electricidad y tiene la condición de consumidor final exento del impuesto especial.
- 34 Mediante resolución de 27 de mayo de 2013, el Director de la Oficina Aduanera de Svishtov desestimó estas objeciones e impuso multas a Polihim, por cada despacho a consumo, por el doble del importe del impuesto especial no abonado, con arreglo al artículo 112, apartado 1, de la Ley sobre los impuestos especiales. El tipo del impuesto especial que se tuvo en cuenta para calcular estas multas fue el aplicable a los productos energéticos utilizados para fines distintos de los de carburante o combustible.
- 35 Polihim interpuso recurso contra esta resolución ante el Rayonen sad de Lukovit (Tribunal de distrito de Lukovit, Bulgaria). En su sentencia, este tribunal subrayó que los productos de que se trata en el litigio principal habían sido retirados de un depósito fiscal de Polihim sin que ésta abonase los impuestos especiales correspondientes, infringiendo el artículo 20, apartado 1, de la Ley sobre los impuestos especiales. Según el mencionado tribunal, carece de relevancia, a este respecto, que esos productos hubieran sido entregados directamente a TETS Bobov dol, dado que Petros Oyl, declarado como destinatario de los referidos productos en los documentos fiscales elaborados por la propia Polihim, no tenía la condición de consumidor final exento del impuesto especial. El citado tribunal, no obstante, modificó la resolución de 27 de mayo de 2013, disminuyendo el importe de las multas impuestas.
- 36 Polihim interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 37 Considerando que para responder a los interrogantes que suscitaba el litigio del que estaba conociendo era necesaria la interpretación de determinadas disposiciones de las Directivas 2008/118 y 2003/96, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) En los casos en que se trate de productos energéticos que son puestos a consumo y retirados de un depósito fiscal de un depositario autorizado, se venden en el tráfico mercantil a un comprador que no dispone de licencia para producir electricidad ni de certificado de consumidor final exento del impuesto especial, y este comprador los revende a un tercero que sí posee una licencia para producir electricidad, una autorización de las autoridades competentes del Estado miembro para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial y un certificado de consumidor final exento del impuesto especial, y en que los productos energéticos son entregados directamente por el depositario autorizado sin que lleguen a estar bajo el poder efectivo de su comprador, ¿se ha de interpretar el concepto de “consumo de productos energéticos” que figura en el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118/CE [...] en el sentido de que los productos energéticos son consumidos por su comprador directo, que no los emplea efectivamente en ningún proceso, o en el sentido de que son consumidos por el tercero que realmente los emplea en un proceso por él realizado?
- 2) En los casos en que se trate de productos energéticos que son puestos a consumo y retirados de un depósito fiscal de un depositario autorizado, se venden en el tráfico mercantil a un comprador que no dispone de licencia para producir electricidad ni de certificado de consumidor final exento del impuesto especial, y este comprador los revende a un tercero que sí posee una licencia para producir electricidad, una autorización de las autoridades competentes del Estado miembro para

recibir productos energéticos exentos del impuesto especial y un certificado de consumidor final exento del impuesto especial, y en que los productos energéticos son entregados directamente por el depositario autorizado sin que lleguen a estar bajo el poder efectivo de su comprador, ¿se ha de interpretar el concepto de “utilizados para producir electricidad” que figura en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE [...] en el sentido de que los productos energéticos son utilizados por su comprador directo, que no los emplea efectivamente en ningún proceso determinado para conseguir un fin exento del impuesto especial, o en el sentido de que son utilizados por el tercero, que realmente los emplea en un proceso por él realizado para conseguir un fin exento del impuesto especial, concretamente la combustión, por ejemplo, para producir electricidad?

- 3) ¿Se someten los productos energéticos al impuesto especial teniendo en cuenta los principios de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea en materia de impuestos especiales y, en particular, el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118/CE y el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE y, si es así, a qué tipo: al de los carburantes de automoción o al de los productos energéticos para calefacción, cuando consta que los pertinentes productos energéticos han sido entregados a un consumidor final que posee las correspondientes licencias y autorizaciones con arreglo al Derecho nacional para producir electricidad, así como un certificado de consumidor final exento del impuesto especial, y que ha recibido los productos directamente del depositario autorizado, pero no es el primer comprador de los productos?
- 4) ¿Se someten los productos energéticos al impuesto especial teniendo en cuenta los principios de las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de impuestos especiales y, en particular, el artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118/CE y el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE y, en particular, al tipo aplicable al carburante de automoción, cuando consta que los pertinentes productos energéticos se utilizan o consumen para un fin exento del impuesto especial, concretamente la producción de electricidad, por una persona que posee las correspondientes licencias y autorizaciones con arreglo al Derecho nacional y que ha recibido los productos directamente del depositario autorizado, pero no es el primer comprador de los productos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera y segunda

- 38 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por una parte, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto al impuesto especial en el interior de un depósito fiscal, sin que dicho producto haya abandonado físicamente ese depósito fiscal, constituye un despacho a consumo de ese producto. Por otra parte, ese órgano jurisdiccional pregunta si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para disfrutar de una exención del impuesto especial de esos productos y al que dicho depositario autorizado entrega directamente los referidos productos desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por ese depositario como destinatario de los referidos productos, no cumpla esas exigencias.
- 39 Con carácter preliminar, procede señalar que el producto de que se trata en el litigio principal, concretamente fuelóleo pesado del código NC 2710 19 64, es un producto energético del código NC 2710, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96, y se grava en las condiciones previstas por dicha Directiva. Asimismo, es un producto sujeto al impuesto especial, en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118, y su consumo está directa o indirectamente gravado por los impuestos especiales cuyo régimen establece esta última Directiva. Es preciso añadir que la utilización a la que está destinado ese producto, a saber, la producción de

electricidad en una central térmica, no figura entre los usos excluidos, con arreglo al artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96, del ámbito de aplicación de ésta.

40 Del artículo 4 y del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2003/96, en relación con el anexo I, cuadro C, de dicha Directiva, resulta que el nivel de imposición aplicable al fuelóleo pesado, como el examinado en el litigio principal, no debe ser inferior a 15 euros por 1 000 kg.

41 Por ello, este fuelóleo pesado debe tributar en consecuencia, salvo que le resulte aplicable una exención o una reducción impositiva.

42 A este respecto, del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 resulta que los Estados miembros eximirán del impuesto, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad.

43 En este contexto, el tribunal remitente alberga dudas sobre si la venta por Polihim de los productos de que se trata en el litigio principal a un comprador intermediario, sin que este último tuviera en ningún momento un poder efectivo sobre esos productos, constituye un despacho a consumo de los citados productos, en el sentido del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y, por tanto, si debían cumplirse los requisitos a los que está supeditada la exención de esos mismos productos en el momento de esa venta.

44 De ello se deduce que, para responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, tal como se han reformulado en el apartado 38 de la presente sentencia, es preciso determinar, en primer lugar, el momento en el que se devenga el impuesto especial, de conformidad con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, y, en segundo lugar, los requisitos a los que se supedita la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

Sobre el momento en el que se devenga el impuesto especial

45 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión ha de tenerse en cuenta no sólo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte (sentencia de 26 de marzo de 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, apartado 23 y jurisprudencia citada).

46 En primer lugar, por lo que respecta a los propios términos del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, debe señalarse que esta disposición define el momento del devengo como el del despacho a consumo del producto objeto del impuesto especial.

47 Por otro lado, del artículo 7, apartado 2, letra a), de la citada Directiva resulta que, a efectos de ésta, debe entenderse por «despacho a consumo», en particular, «la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo».

48 Es preciso observar que la frase «la salida [...] de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo», que figura en el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, designa, teniendo en cuenta el sentido habitual del término «salida» en el lenguaje corriente, la salida física de estos productos del depósito fiscal y no su venta.

49 En segundo lugar, cabe observar que tal interpretación del artículo 7, apartado 1, y del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 se corresponde con los objetivos perseguidos por dicha Directiva.

50 Dado que los impuestos especiales, como se recuerda en el considerando 9 de la Directiva 2008/118, representan un gravamen sobre consumos específicos, esa Directiva establece, como prevé su artículo 1, apartado 1, el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figuran, en particular, los productos energéticos y la electricidad regulados por la Directiva 2003/96.

- 51 Por ello, dado que los impuestos especiales gravan consumos específicos y no la venta, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor.
- 52 En consecuencia, mientras los productos de que se trate permanezcan en el depósito fiscal de un depositario autorizado, no puede haber consumo, aun cuando esos productos hayan sido vendidos por ese depositario autorizado.
- 53 En tercer lugar, debe señalarse, respecto al contexto de la Directiva 2008/118, que el artículo 7, apartado 2, letra a), de dicha Directiva hace referencia, en particular, al supuesto de la salida irregular, de un producto sujeto a impuestos especiales, de un régimen suspensivo. Dado que los términos «salida irregular» sólo pueden entenderse en el sentido de que designan la salida física de un producto de tal régimen, el uso de estos términos en esa disposición refuerza la interpretación de que el despacho a consumo, en el sentido de ésta, tiene lugar en el momento de la salida física, de un producto sujeto al impuesto especial, de un régimen suspensivo.
- 54 Asimismo, del artículo 4, punto 1, de la Directiva 2008/118, en relación con su artículo 15, apartado 2, resulta que los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo están almacenados por un depositario autorizado en un depósito fiscal. De ello se deduce que el impuesto especial no se devenga mientras los productos de que se trate estén en posesión del depositario autorizado en su depósito fiscal, pues, en esta situación, no puede considerarse que éstos hayan salido de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118.
- 55 De las consideraciones anteriores resulta que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal sólo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal.
- Sobre los requisitos de exención previstos en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96
- 56 En el caso de autos, consta que el fuelóleo pesado de que se trata en el litigio principal fue entregado directamente, desde el depósito fiscal de Polihim, a TETS Bobov dol, sociedad que explota una central térmica y que tiene la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional a recibir productos energéticos exentos del impuesto especial, y que se utilizó en esa central térmica para producir electricidad. No obstante, pese a que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 establece la exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, las autoridades nacionales se negaron a eximir del impuesto especial ese fuelóleo pesado debido a que el destinatario mencionado en los documentos fiscales que acompañaban las entregas no cumplía las exigencias requeridas por el Derecho nacional para disfrutar de tal exención.
- 57 A este respecto, debe señalarse que la Directiva 2003/96 no regula de qué forma debe acreditarse el uso de los productos energéticos para fines que den derecho a la exención. Por el contrario, como resulta de su artículo 14, apartado 1, dicha Directiva da a los Estados miembros libertad para establecer los requisitos de las exenciones a dicha disposición, para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso.
- 58 Pues bien, una exigencia derivada del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del impuesto especial a la designación, en los documentos fiscales, de un destinatario que cumpla los requisitos establecidos por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos, debe considerarse que permite alcanzar el objetivo mencionado en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, ya que facilita, como señala legítimamente el Gobierno búlgaro, el control de la aplicación de las exenciones del impuesto, reduciendo el riesgo de un uso de los productos para fines que no den derecho a la exención.
- 59 No es menos cierto que, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer las condiciones a las que se supedita la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véase, por analogía, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Traum,

C-492/13, EU:C:2014:2267, apartado 27 y jurisprudencia citada).

- 60 En el presente caso, consta, por un lado, que TETS Bobov dol cumplía las exigencias establecidas por el Derecho nacional para recibir, en calidad de consumidor final, productos energéticos exentos del impuesto especial, y, por otro, que los productos de que se trata en el litigio principal fueron utilizados por dicha sociedad para producir electricidad, es decir, para fines que dan derecho a la exención del impuesto especial, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.
- 61 Asimismo, el tribunal remitente no ha indicado ninguna circunstancia que permita presumir que las operaciones comerciales de que se trata en el litigio principal, que implican ventas sucesivas de fuelóleo pesado y su entrega directa a un destinatario exento del impuesto especial, se hayan realizado con el fin de disfrutar fraudulenta o abusivamente de una exención del impuesto especial.
- 62 En estas circunstancias, la negativa de las autoridades nacionales, en un caso como el del litigio principal, a eximir del impuesto especial fuelóleo pesado, por el mero hecho de que la persona, declarada por el depositario autorizado como su destinatario, no tenga la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para que ese fuelóleo pesado sea utilizado para fines que den derecho a exención en el momento de su salida del depósito fiscal, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 29).
- 63 Habida cuenta de lo anterior, procede responder que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para la exención del impuesto especial y al que esos productos se entregan directamente por dicho depositario autorizado desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por el depositario autorizado como su destinatario, no tenga la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

- 64 Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y segunda, no procede responder a las cuestiones tercera y cuarta planteadas.

Costas

- 65 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Novena) declara:

- 1) **El artículo 7, apartado 2, 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 la venta de un producto sujeto a impuesto especial en posesión de un depositario autorizado en un depósito fiscal sólo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal.**
- 2) **El artículo 14, apartado 1, letra a), 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 relación con el artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que las autoridades nacionales se nieguen a eximir del impuesto especial productos energéticos que, tras haber sido vendidos por un depositario autorizado a un comprador intermediario, son revendidos por este último a un consumidor final que cumple todas las exigencias requeridas por el Derecho nacional para la exención del impuesto especial y al que esos productos se entregan directamente por dicho depositario autorizado desde su depósito fiscal, por el mero hecho de que el comprador intermediario, declarado por el depositario autorizado como su destinatario, no tenga la condición de consumidor final autorizado por el Derecho nacional para recibir productos energéticos exentos del impuesto especial.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.