

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. ATHANASIOS RANTOS  
presentadas el 5 de septiembre de 2024 (1)

**Asunto C-137/23 [Alsen] (i)**

**X**  
**contra**  
**Staatssecretaris van Financiën**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)]

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 14, apartado 1, letra c) — Exención de los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea — Gasóleo sin el mercado fiscal requerido, utilizado para la propulsión de una embarcación — Directiva 95/60/CE — Mercado fiscal del gasóleo y del queroseno — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Régimen general de los impuestos especiales — Artículo 7, apartado 2 — Devengo del impuesto especial — Despacho a consumo de productos sujetos a impuestos especiales — Tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales — Artículo 8, apartado 1 — Deudor del impuesto especial exigible — Poseedor del producto sujeto al impuesto especial — Producto sujeto a impuestos especiales suministrado por un depositario autorizado — Gasóleo sin el mercado fiscal requerido — Principio de proporcionalidad »

## **I. Introducción**

1. La Directiva 2003/96/CE, (2) relativa a la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, dispone, en su artículo 14, apartado 1, letra c), en esencia, que los Estados 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 suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea, con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo.

2. ¿Puede acogerse a la exención fiscal prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de dicha Directiva el gasóleo utilizado como carburante en la navegación con fines comerciales en aguas de la Unión Europea que no contenga el nivel mínimo exigido de la sustancia química establecida como marcador fiscal, sin que exista ningún elemento que permita concluir que se ha cometido un fraude, un abuso o una evasión de impuestos especiales? Esta es, en esencia, la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos).

3. La petición de decisión prejudicial se ha planteado en el marco de un litigio entre una persona física, propietaria y patrona de un buque cisterna a motor (en lo sucesivo, «recurrente en el litigio principal» o «interesado»), y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos), sobre una liquidación complementaria que se le había remitido en relación con el impuesto especial sobre el gasóleo utilizado como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea y que no cumple los requisitos exigidos en materia de marcado fiscal.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

#### 1. Directiva 2003/96

4. Los considerandos 3 y 23 de la Directiva 2003/96 exponen:

«(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.

[...]

(23) Las obligaciones internacionales actuales y el mantenimiento de la posición competitiva de las empresas comunitarias aconsejan mantener las exenciones para los productos energéticos suministrados por navegación aérea y la navegación marítima, salvo con fines de recreo privado; no obstante, los Estados miembros deben poder limitar dichas exenciones.»

5. El artículo 1 de dicha Directiva prevé:

«Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva.»

6. El artículo 14, apartado 1, letra c), de la citada Directiva dispone:

«[...] 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:

[...]

c) los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo y la electricidad producida a bordo de las embarcaciones.

A efectos de la presente Directiva se entenderá por “embarcaciones privadas de recreo”, las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales [...].»

#### 2. Directiva 95/60/CE

7. Los considerandos 1 a 3 de la Directiva 95/60 (3) tienen el siguiente tenor:

«Considerando que las medidas comunitarias previstas en la presente Directiva son no solo necesarias sino también indispensables para la realización de los objetivos del mercado interior; que los Estados miembros no pueden alcanzar individualmente estos objetivos [...];

Considerando que la Directiva 92/82/CEE [(4)] establece las disposiciones relativas a los tipos mínimos del impuesto especial aplicables a determinados hidrocarburos y, en particular, a las diferentes categorías de gasóleo y queroseno;

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

8. De conformidad con el artículo 1 de dicha Directiva:

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

- a todos los tipos de gasóleo del código NC 2710 00 69 que hayan sido puestos a consumo con arreglo al artículo 6 de la Directiva [92/12] y que hayan sido exonerados o gravados con un impuesto especial a un tipo distinto del tipo previsto en el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva [92/82];
- al queroseno del código NC 2710 00 55 que haya sido puesto a consumo con arreglo al artículo 6 de la Directiva [92/12] y que haya sido exonerado o gravado con un impuesto especial a un tipo distinto del tipo previsto en el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva [92/82].

2. Los Estados miembros podrán admitir excepciones a la aplicación del sistema de mercado fiscal contemplado en el apartado 1 por motivos de salud pública, seguridad u otras razones técnicas, siempre que se adopten medidas adecuadas de control fiscal.

[...]»

9. El artículo 2 de la citada Directiva dispone:

«1. El marcador consistirá en una combinación bien definida de aditivos químicos que se añadirán bajo supervisión fiscal a más tardar antes de que el hidrocarburo de que se trate sea puesto a consumo. [...]»

10. El artículo 3 de la misma Directiva establece:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados [...].

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

### 3. *Directiva 2008/118/CE*

11. El considerando 8 de la Directiva 2008/118 (5) tenía el siguiente tenor:

«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 [de la Unión], 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.»

12. El artículo 7, apartados 1 y 2, de esa Directiva disponía:

«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 [de la Unión] y de la legislación nacional;

[...]»

13. El artículo 8, apartado 1, de la citada Directiva establece:

«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 [...] en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida;

[...]

- 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;

[...]»

#### **4. Decisión de Ejecución 2011/544/UE**

14. De conformidad con el considerando 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544 (6) «con objeto de garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior y, en particular, de evitar el fraude fiscal, la Directiva 95/60 preveía un sistema de marcado común para la identificación de los gasóleos clasificados en el código NC 2710 00 69, y del queroseno clasificado en el código NC 2710 00 55 despachados a consumo exentos del impuesto especial o sujetos a un tipo reducido del mismo.»

15. El artículo 1 de dicha Decisión disponía:

«El marcador fiscal común previsto por la Directiva 95/60, para el marcado de los gasóleos clasificados en los códigos NC 2710 19 41, 2710 19 45, y 2710 19 49, así como del queroseno clasificado en el código NC 2710 19 25, será el *Solvent Yellow 124*, tal como se especifica en el anexo de la presente Decisión.

Los Estados miembros fijarán el nivel de marcado a seis mg, como mínimo, y a nueve mg, como máximo, de marcador por litro de hidrocarburo.»

#### **B. Derecho neerlandés**

16. El artículo 66, apartado 1, letra a), de la Wet van 31 oktober 1991, houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving (Ley de 31 de octubre de 1991 relativa a la simplificación y unificación de la legislación sobre impuestos especiales) (7) (en lo sucesivo, «Ley sobre Impuestos Especiales»), en su versión aplicable al litigio principal, constituye, en particular, la transposición de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

17. Los artículos 7, apartado 2, y 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118 fueron transpuestos al ordenamiento jurídico neerlandés por los artículos 2, apartado 1, letra b), y 51 de la Ley sobre Impuestos Especiales respectivamente, en su versión aplicable en el momento de los hechos del litigio principal.

### **III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

18. El recurrente en el litigio principal, que reside en Alemania, es propietario de un buque cisterna a motor que utiliza para transportar, por vías navegables dentro de la Unión Europea, hidrocarburos por cuenta de terceros a cambio de un pago (en lo sucesivo, «buque cisterna»). Este buque cisterna está equipado, tanto en popa como en proa, de un depósito de combustible que contiene el carburante destinado a su propulsión.

19. El 7 de junio de 2016, con ocasión de un control realizado cuando dicho buque cisterna se encontraba en el canal de Ámsterdam-Rin (Países Bajos), los inspectores de la Belastingdienst/Douane (Administración Tributaria/Aduanas, Países Bajos) tomaron muestras del gasóleo almacenado en los depósitos de combustible. Durante el control, el interesado presentó a los inspectores justificantes de compra para acreditar que ese gasóleo había sido recientemente entregado a bordo por las llamadas estaciones de suministro (es decir, estaciones de repostaje para embarcaciones) de proveedores de combustibles. Una de estas estaciones estaba situada en Millingen aan de Rijn (Países Bajos) y la otra en Emden (Alemania).

20. El análisis de las muestras realizado por el laboratorio aduanero reveló, en particular, que las cantidades de «Solvent Yellow 124» presente eran de cinco 5 gramos por 1 000 litros y de 4,4 gramos por 1 000 litros respectivamente, es decir, inferiores al contenido mínimo de 6 gramos por 1 000 litros que exige la normativa neerlandesa para el despacho a consumo de gasóleo en régimen de exención de impuestos especiales con vistas a su utilización como carburante para la propulsión de embarcaciones.

21. El 30 de enero de 2017, el inspector de la Belastingdienst/Douane (inspector de la Administración Tributaria/Aduanas; en lo sucesivo «inspector»), por considerar que el gasóleo presente en los depósitos de combustible del buque cisterna no cumplía todos los requisitos exigidos para la aplicación de la exención del impuesto especial, notificó al interesado su intención de remitirle una liquidación complementaria basándose, por un lado, en que el contenido de «Solvent Yellow 124» del gasóleo era inferior al nivel mínimo exigido y, por otro lado, en que poseía ese gasóleo como propietario y patrón del buque cisterna de que se trata, y el impuesto especial devengado por este concepto no había sido recaudado con arreglo a las normas aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional. Después de que el interesado formulara sus observaciones, el inspector giró una liquidación complementaria relativa, en particular, al impuesto especial devengado sobre el gasóleo cuya presencia se había constatado en los depósitos de combustible.

22. Mediante sentencia de 19 de noviembre de 2019, el gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden, Países Bajos), que conocía del recurso de apelación interpuesto por el inspector contra una sentencia del rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Güeldres, Países Bajos), consideró procedente la liquidación complementaria remitida al interesado, puesto que, en particular, el gasóleo utilizado no cumplía el requisito esencial para la aplicación correcta y clara de la exención contemplada en el artículo 66, apartado 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos Especiales (en lo sucesivo, «disposición controvertida»), y para evitar el fraude, a saber, la adición de la cantidad legalmente establecida de «Solvent Yellow 124» como medio de identificación, por lo que ese gasóleo no podía acogerse a tal exención.

23. El recurrente en el litigio principal interpuso un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), el órgano jurisdiccional remitente, contra la sentencia del gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden).

24. El órgano jurisdiccional remitente recuerda que el artículo 66, apartado 1, letra a), de la Ley sobre Impuestos Especiales, que transpone al Derecho neerlandés el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, supedita la exención de los impuestos especiales a determinados requisitos. De conformidad con la normativa neerlandesa, el gasóleo debe, en particular, contener como marcador de identificación entre seis y nueve gramos de «Solvent Yellow 124» por 1 000 litros.

25. Según dicho órgano jurisdiccional, la cuestión que se plantea en el presente asunto consiste en dilucidar si la obligación derivada de la Directiva 95/60, según la cual el gasóleo sometido a un tipo reducido del impuesto especial ha de contener una cantidad determinada de «Solvent Yellow 124» debe considerarse como un requisito de fondo o un requisito formal que no guarda relación con el uso real del producto, de modo que el cumplimiento de tal requisito carecería de pertinencia a efectos de la

exención del impuesto especial que contempla el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

26. A fin de resolver el litigio del que conoce, dicho órgano jurisdiccional señala que ha de determinar si el mero hecho de que el «Solvent Yellow 124», como marcador fiscal exigido por el Derecho de la Unión, no esté presente en cantidad suficiente en el gasóleo utilizado y consumido en la navegación en aguas de la Unión Europea implica que la autoridad competente debe dejar inaplicada la obligación que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 impone a los Estados miembros de eximir de impuestos especiales a ese producto, aun cuando no existan elementos que indiquen que el patrón ha cometido un fraude, una evasión o un abuso.

27. El mismo órgano jurisdiccional remitente observa que, en el caso de autos, según el control practicado por el inspector, en primer término, el gasóleo existente en los depósitos de combustible no contenía «Solvent Yellow 124» en cantidad suficiente, en segundo término, el interesado presentó justificantes de compra para acreditar que recientemente, en dos ocasiones, se le había entregado a bordo del buque cisterna gasóleo de proveedores de combustible autorizados para suministrar gasóleo en régimen de exención de impuestos especiales, en los Países Bajos y en Alemania respectivamente, y, en tercer término, no se había apreciado, ni siquiera con posterioridad, ningún hecho ni circunstancia que permitiera concluir que el interesado había cometido un fraude, un abuso o una evasión de impuestos especiales.

28. Si el Tribunal de Justicia declarara que, en tales circunstancias, el interesado no puede acogerse a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, se suscitara entonces la cuestión de determinar quién debe ser considerado deudor del impuesto especial, el proveedor del carburante o el patrón. Según el órgano jurisdiccional remitente, si se entendiese que el devengo del impuesto especial tiene lugar exclusivamente en el momento del despacho a consumo en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, es decir, en el momento de la salida de los productos sujetos al impuesto especial de un régimen suspensivo, el patrón no podría ser considerado como deudor del impuesto especial. En cambio, si el Tribunal de Justicia considerase que los impuestos especiales se devengan sobre la base de la tenencia a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra b), de la referida Directiva, el poseedor de los productos sujetos a impuestos especiales podría ser considerado, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, como el deudor de los impuestos especiales exigibles.

29. Dicho esto, en virtud del principio de proporcionalidad, tales disposiciones podrían interpretarse en el sentido de que se oponen a que las autoridades nacionales competentes recauden los impuestos especiales exigibles al propietario de la embarcación o al patrón, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118, en lugar de al proveedor del carburante, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de dicha Directiva. En efecto, en caso de que el patrón haya repostado en un operador que suministra, con la autorización de las autoridades nacionales competentes, gasóleo en régimen de exención de impuestos especiales y dicho patrón no tenga ningún motivo para dudar de que el gasóleo le fue entregado exento de impuestos con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional, podría resultar desproporcionado exigir los impuestos al patrón en lugar de al proveedor de carburantes.

30. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, [letra c)], de la Directiva [2003/96] en el sentido de que la exención del impuesto prevista en esta disposición es aplicable a los productos energéticos respecto de los que consta que se utilizan para la propulsión de embarcaciones en la navegación por aguas interiores de la Unión, aun cuando esos productos energéticos (en el presente asunto, el gasóleo), durante tal uso, no tengan el contenido mínimo exigido del marcador fiscal “Solvent Yellow 124”, [(8)] si las autoridades tributarias no disponen de indicios de que el propietario o armador de la embarcación, o bien su representante a bordo de la embarcación (el patrón), han incurrido en fraude, abuso o evasión de impuestos especiales en relación con el gasóleo en su poder?»

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿debe interpretarse el artículo 7, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que, si se acredita que el depósito de combustible de una embarcación de navegación interior contiene exclusivamente gasóleo procedente de un proveedor de combustible que, con el consentimiento de las autoridades tributarias, está facultado a despachar este gasóleo a consumo exento de impuestos especiales, el mero hecho de que este gasóleo no contenga el nivel mínimo exigido del marcador fiscal “Solvent Yellow 124” significa que el impuesto especial se devengó exclusivamente en el momento de ese anterior despacho a consumo en virtud del artículo 7, apartado 2, [letra a)], de dicha Directiva?
- 3) En caso de respuesta negativa a la [segunda] cuestión y de que, por tanto, el artículo 7, apartado 2, [letra b)], de la Directiva 2008/118 sea también aplicable al supuesto mencionado en dicha cuestión prejudicial, ¿se opone el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión a que el impuesto especial exigible de conformidad con el artículo 7, apartado 2, [letra b)], de la Directiva 2008/118 se perciba, en virtud del artículo 8, apartado 1, [letra b)], de dicha Directiva, del patrón de la embarcación en cuyo poder se hallen los productos sujetos a impuestos especiales, aun cuando esta persona no tuviese motivos para dudar de que el gasóleo se suministraba en régimen de exención de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y nacionales?
- 4) ¿Tiene alguna relevancia en la respuesta a la [tercera] cuestión el hecho de que el patrón no trabaje por cuenta ajena, sino que, además, sea el propietario de la embarcación?»

31. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos neerlandés y español, así como la Comisión Europea. Estas mismas partes y el recurrente en el litigio principal formularon también observaciones orales en la vista celebrada el 16 de mayo de 2024.

## **IV. Análisis**

### ***A. Primera cuestión prejudicial***

32. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece es aplicable a un producto energético que consta que se ha utilizado como carburante para la navegación en aguas de la Unión Europea, en caso de que ese producto no tenga, durante su utilización, el contenido mínimo del marcador que exige el Derecho de la Unión, y sin que exista ningún indicio que permita concluir que se ha cometido un fraude, una evasión o un abuso de los impuestos especiales que gravan el producto en cuestión.

33. Antes de examinar esta cuestión, procede recordar sucintamente los principios generales del régimen tributario de los carburantes utilizados en la navegación establecidos por la Directiva 2003/96 y ofrecer algunas aclaraciones sobre la relación existente entre el régimen de exención fiscal instaurado por la Directiva 2003/96 y el sistema de marcado fiscal establecido en la Directiva 95/60.

#### ***1. Observaciones preliminares***

##### ***a) Sobre los requisitos de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96***

34. Procede observar con carácter preliminar que, en virtud del artículo 1 de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben someter a impuestos los productos energéticos de conformidad con dicha Directiva, incluidos los impuestos especiales.

35. Debe señalarse en primer lugar que, tanto el sistema general como la finalidad de la Directiva 2003/96 se basan en el principio según el cual los productos energéticos son gravados *en función de su utilización efectiva*. (9) En el presente asunto, del artículo 14, apartado 1, letra c), de dicha Directiva resulta que la exención establecida por esta disposición está supeditada al requisito de que el gasóleo se

suministre para ser utilizado como carburante en la navegación con fines comerciales en aguas de la Unión Europea. (10)

36. Conviene observar, en segundo lugar, que el artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva, especifica que los Estados miembros concederán la exención en las condiciones que establezcan en su legislación nacional para garantizar la franca y correcta aplicación de dicha exención y evitar el fraude, la evasión o el abuso fiscal. Sin embargo, aunque el Derecho de la Unión permite expresamente a los Estados miembros supeditar la exención a requisitos adicionales, están obligados a respetar el Derecho de la Unión. (11)

37. Es importante recordar, en tercer lugar, que el Tribunal de Justicia ha subrayado el carácter *incondicional* de la obligación de exención prevista en la Directiva 2003/96. (12) Más concretamente, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una normativa *de un Estado miembro* que condiciona la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de dicha Directiva al cumplimiento de *requisitos formales* sin relación con la utilización real de los productos energéticos de que se trata ni con los requisitos materiales exigidos por esa disposición, desvirtúa el carácter incondicional de la obligación de eximir del impuesto prevista en la mencionada disposición y vulnera el principio de proporcionalidad. (13) En consecuencia, aunque los Estados miembros pueden prever la imposición de una sanción pecuniaria por el incumplimiento de *requisitos formales*, ese incumplimiento no puede poner en entredicho el beneficio de la exención obligatoria prevista si se cumplen los *requisitos de fondo* relativos a su aplicación. (14)

## **b) Sobre el sistema de mercado fiscal establecido por la Directiva 95/60**

38. Procede observar, antes de nada, que el requisito del mercado fiscal refleja la obligación que incumbe a los Estados miembros en virtud de la Directiva 95/60. Más concretamente, el artículo 1, apartado 1, primer guion, de dicha Directiva dispone que los Estados miembros aplicarán un sistema de mercado fiscal, en particular al gasóleo puesto al consumo en régimen de exención de impuestos especiales.

39. Se desprende asimismo de la citada Directiva que el mercado fiscal tiene como objetivo precisamente asegurar el *buen funcionamiento del mercado interior y, en particular, evitar el uso abusivo de dicho gasóleo y, por tanto, impedir el fraude fiscal*. (15) Por otra parte, y aunque estos objetivos no figuren expresamente entre los mencionados en la Directiva 95/60, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el mercado fiscal del gasóleo exento o gravado a un tipo reducido persigue facilitar el control, por las autoridades tributarias de un Estado miembro, del pago efectivo de los correspondientes impuestos especiales en el Estado miembro en el que se despacha a consumo el gasóleo, (16) permitiendo de este modo que dichas autoridades controlen la correcta aplicación de la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

40. Ha de señalarse, asimismo, que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 95/60 dispone que el marcador consistirá en una combinación bien definida de aditivos químicos que, en principio, se *añadirán* bajo supervisión fiscal a más tardar antes de que el hidrocarburo de que se trate sea puesto a consumo. El artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544 había establecido el «Solvent Yellow 124» como marcador fiscal común para el gasóleo en el momento de los hechos del litigio principal. Conforme a esta disposición, el nivel de marcador debía estar comprendido entre seis mg y nueve mg por litro de hidrocarburo, mientras que en virtud del artículo 4 de la Directiva 95/60, los Estados miembros tenían además la posibilidad de añadir un color o un marcador nacional. (17)

## **2. Sobre la conformidad de la disposición controvertida con el Derecho de la Unión**

### **a) ¿Constituye el sistema de mercado fiscal un requisito de «fondo» o de «forma»?**

41. Conviene determinar, antes de nada, si el requisito del mercado fiscal (tal como se prevé en el Derecho de la Unión y tal como ha sido transpuesto al Derecho nacional por la disposición controvertida) constituye un requisito de «fondo» o de «forma» a efectos de la Directiva 2003/96 y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aclaración que reviste una especial importancia para dilucidar si la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de dicha Directiva es aplicable en el presente asunto.

42. En efecto, si se determinase que el requisito relativo al mercado fiscal, que ha sido transpuesto al Derecho nacional en virtud de la disposición controvertida, constituye un requisito de fondo, su incumplimiento entrañaría la denegación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. Por el contrario, si se concluyera que se trata de un requisito formal (que no guarda, por tanto, ninguna relación con el uso efectivo del producto de que se trate), su cumplimiento o incumplimiento carecería de pertinencia a efectos de aplicar la exención del impuesto especial contemplada en dicha disposición, puesto que habría que considerar que existe el derecho a la exención, salvo que se compruebe un fraude o abuso, si concurren los requisitos de fondo, que no podrían quedar desvirtuados por el incumplimiento de requisitos formales.

43. Debe señalarse, en primer término, que el mercado fiscal no es únicamente un requisito impuesto por el Derecho nacional, sino una obligación que incumbe a los Estados miembros con arreglo al Derecho de la Unión, y más concretamente en virtud de la Directiva 95/60, en relación con la Decisión de Ejecución 2011/544 que establece un sistema de mercado común para identificar, en particular, el gasóleo despachado a consumo en régimen de exención de impuestos especiales. (18)

44. En segundo término, del análisis efectuado en los puntos 35 a 39 de las presentes conclusiones resulta que existe una relación entre el sistema de mercado fiscal establecido en la Directiva 95/60 y los requisitos de fondo exigidos por el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 que establece el régimen de exención fiscal de los productos energéticos. El objetivo del sistema de mercado fiscal es, en efecto, completar la Directiva 2003/96 y garantizar la aplicación correcta y uniforme de la exención, tal como exige el artículo 14, apartado 1, letra c), de esta, al tiempo que se evita el fraude fiscal, con el fin de asegurar la recaudación de los impuestos especiales.

45. En tercer término, ha de indicarse que, debido a su incorporación al carburante exento del impuesto especial, el marcador fiscal pasa a constituir una característica esencial e «indisoluble» de ese producto, vinculada exclusivamente al uso para el que se ha establecido la exención del impuesto especial. Mediante la adopción del sistema de mercado fiscal, el legislador de la Unión no pretendió, en mi opinión, añadir requisitos formales adicionales a los ya existentes (que eran numerosos), pues los productos del petróleo estaban ya intensamente regulados. La introducción de esta obligación se basa en la constatación de que, sin este instrumento, es extremadamente difícil que la administración tributaria determine si el producto del petróleo que es objeto de controles aleatorios y que está presente en los depósitos de una embarcación comercial está exento o no. (19) Además, la elevada carga fiscal que soportan los combustibles en numerosos Estados miembros y la importante diferencia de precio que ello entraña entre los combustibles exentos de impuestos especiales y los no exentos, existe un fuerte incentivo para realizar transacciones ilegales, cuya detección puede resultar especialmente difícil, mientras que los beneficios resultantes de tales transacciones pueden ser considerables.

46. De ello se deduce que la situación objeto del procedimiento principal se diferencia de la que dio lugar a la sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla* citada por el órgano jurisdiccional remitente, que versaba sobre un incumplimiento de los requisitos formales previstos en el Derecho lituano para la aplicación de la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. (20) Ahora bien, tal como se ha explicado en los puntos 43 a 45 de las presentes conclusiones, a diferencia del régimen lituano sobre el que recayó la citada sentencia, el requisito relativo al mercado fiscal del gasóleo no solo está previsto en el Derecho de la Unión sino que también está vinculado al requisito de fondo de la exención, esto es, el uso efectivo del gasóleo para la propulsión de embarcaciones, de modo que reviste una importancia fundamental para garantizar la aplicación correcta y clara de la exención del impuesto especial.

47. Del análisis anterior se desprende que, contrariamente a lo que sostiene el recurrente en el litigio principal, el sistema de mercado fiscal establecido en la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal no constituye un requisito formal desvinculado del uso efectivo del producto energético objeto de la exención, sino que, se asemeja más bien, por sus características, a un requisito material, si bien esta constatación no permite, por sí sola, dar respuesta a la primera cuestión prejudicial. En efecto, queda todavía por determinar la necesidad del requisito del mercado fiscal para garantizar la aplicación correcta y clara de la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, en una situación como la que es objeto del litigio principal, en la que, por un lado, no se discute que el patrón cumplía los requisitos materiales para acogerse a la exención prevista

en ese precepto y, por otro lado, las autoridades tributarias o aduaneras no disponían de indicios que permitieran concluir que el propietario o armador de la embarcación cometió un fraude o abuso en el impuesto especial sobre el gasóleo en su poder.

***b) Sobre la denegación de la concesión de la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 como consecuencia del incumplimiento del requisito de mercado fiscal***

48. Conviene recordar, con carácter preliminar, que la aplicación de la exención prevista en la disposición controvertida está supeditada a la presencia del marcador fiscal en cantidad suficiente, y que el Derecho nacional considera que esta condición constituye un requisito esencial para garantizar la aplicación correcta y clara de la exención, así como para evitar el fraude, la evasión fiscal y el abuso. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a este respecto, si el gasóleo que no ha sido incluido en un régimen suspensivo y que no presenta el contenido mínimo de «Solvent Yellow 124» prescrito, pero respecto al cual se ha acreditado que se utiliza para la propulsión de una embarcación para la navegación en aguas de la Unión Europea, puede acogerse a la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

49. Sobre este extremo, tal como resulta de las observaciones escritas y orales formuladas por las partes del litigio principal, son posibles dos interpretaciones divergentes.

50. Por un lado, según la primera interpretación, defendida por los Gobiernos neerlandés y español, el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 no se opone a una disposición nacional que supedita la exención fiscal al requisito de que el gasóleo contenga el marcado fiscal exigido por el Derecho de la Unión. En efecto, el requisito del marcado fiscal del gasóleo está relacionado directamente con el requisito de fondo de la exención, a saber, el uso efectivo del gasóleo para la propulsión de embarcaciones, y no es solo adecuado sino también indispensable para luchar contra el fraude fiscal y garantizar una aplicación correcta de la exención del impuesto especial. Además, la circunstancia de que el gasóleo haya sido efectivamente utilizado para propulsar la embarcación y la inexistencia de fraude carecen de pertinencia a estos efectos, ya que el interés general requiere que el sistema de control de la aplicación de las exenciones funcione correctamente.

51. Por otro lado, y *a contrario*, según la segunda interpretación propuesta, propugnada por la Comisión y por el recurrente en el litigio principal, dado que la embarcación de que se trata cumple los requisitos materiales para acogerse a la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de dicha Directiva (a saber, que el gasóleo de que se trata haya sido suministrado para ser utilizado como carburante en la navegación en aguas de la Unión Europea), no se le puede denegar la exención si las autoridades tributarias no disponen de indicios que permitan concluir que ha existido un fraude, una evasión o un abuso en relación con el gasóleo en su poder. En su opinión, lo que resulta determinante en el caso de autos es que el gasóleo ha sido utilizado efectivamente para la propulsión de la embarcación, aunque ese gasóleo no satisfaga los requisitos exigidos por el Derecho de la Unión en materia de marcado. (21)

52. En efecto, cabe preguntarse, al igual que el órgano jurisdiccional remitente, si una normativa nacional que puede privar del derecho a la exención contemplada en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la referida Directiva, incluso en el supuesto de que las autoridades tributarias y aduaneras no hayan constatado un uso fraudulento de los hidrocarburos exentos del impuesto especial, y pese a que no se discuta que concurre el requisito de fondo relativo al uso efectivo del gasóleo de que se trata, no va más allá de lo necesario para garantizar la aplicación correcta y clara de esta exención y evitar el fraude, la evasión o los abusos y, por tanto privaría a esa misma Directiva de efecto útil.

53. Es preciso hacer constar, sin embargo, tal como se ha señalado en los puntos 41 a 47 de las presentes conclusiones, que el marcado fiscal no constituye un simple requisito formal previsto en el Derecho nacional, sino una exigencia esencial e indispensable que ha sido establecida en el Derecho de la Unión para garantizar la aplicación correcta y clara de la exención contemplada en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 y en particular para evitar el fraude, la evasión fiscal y los abusos. Dado que el régimen de recaudación y exención de impuestos especiales instaurado por la citada Directiva se basa, en su totalidad, en el principio según el cual los productos energéticos tributan *en función de su utilización real*, el hecho de supeditar la aplicación de la exención controvertida a la

presencia del marcador fiscal en cantidad suficiente constituye, en mi opinión, el medio principal, o incluso el único, del que disponen las autoridades tributarias y aduaneras de los Estados miembros para verificar la utilización de los productos en cuestión y evitar así un uso irregular de los hidrocarburos que disfrutan de una exención o de un tipo reducido del impuesto especial.

54. Limitar los requisitos de concesión de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 únicamente al cumplimiento del requisito relativo al uso como carburante para la navegación en aguas de la Unión Europea y a la comprobación de este requisito por las autoridades tributarias pondría en riesgo, a mi juicio, la propia eficacia de la Directiva 95/60. La interpretación defendida por la Comisión y por el recurrente en el litigio principal parece, además, pasar por alto tanto los riesgos de fraude y abuso que pueden darse en una fase posterior al suministro del carburante (que es lo que el sistema de marcado fiscal precisamente pretende combatir) como la dificultad (o incluso la casi imposibilidad) que experimentarían las autoridades aduaneras para practicar sus controles si no existiera una presunción como la establecida en el caso de autos por el Derecho nacional.

55. Efectivamente, la finalidad del marcado fiscal es permitir que las autoridades aduaneras realicen un control instantáneo en cualquier momento y, en particular, con posterioridad al suministro del gasóleo. Para ello, el uso del marcador permite a las autoridades detectar si el comprador del gasóleo exento suministrado lo utiliza para una finalidad distinta de la prevista por la exención o si lo entrega posteriormente a usuarios que lo destinan a otros fines. Por el contrario, el incumplimiento del requisito de marcado facilita o, al menos, permite la evasión fiscal. (22)

56. Pues bien, precisamente por estas razones se introdujo el marcado específico del carburante exento. La utilización de un marcado que altera, aunque sea ligeramente, la composición química y la apariencia (coloreada) del producto lo transforma según la intención del legislador de la Unión en un nuevo tipo de carburante distinto del carburante gravado normalmente, de modo que la utilización del marcado no constituye un requisito formal para la exención, sino un requisito de fondo a estos efectos, ya que no existe ningún medio práctico para demostrar la utilización real del carburante. De no ser así, la obligación de exención no sería respetada por los Estados miembros, ya que la exención se extendería indebidamente a productos no exentos y, sobre todo, no podría realizarse el objetivo principal de la normativa de la Unión que consiste en incentivar únicamente determinadas transacciones con carburantes en condiciones de competencia no falseadas. En otras palabras, si estas disposiciones se interpretan de manera que la carga de la prueba de la irregularidad de la operación recaiga en las autoridades tributarias nacionales, sin la ayuda fundamental del sistema de marcado fiscal, considerado únicamente como «principio de prueba» que requiere múltiples elementos complementarios, sería muy fácil falsear la competencia en un sector clave para el funcionamiento del mercado, a saber, el del transporte marítimo comercial.

57. Por otra parte, la interpretación que proponen la Comisión y el recurrente en el procedimiento principal equivale, en esencia, a limitar el ámbito del control de las autoridades aduaneras únicamente a las embarcaciones que, en apariencia, no puedan acogerse a la exención, como las utilizadas para fines privados, con lo cual carece de sentido cualquier control de los buques comerciales susceptibles de acogerse a la exención, ya que estos podrían, en todo caso y con independencia de la existencia de un fraude (cuya acreditación resulta muy difícil para las autoridades aduaneras), invocar el presupuesto de la exención, a saber, el uso como carburante en la navegación con fines comerciales en aguas de la Unión Europea, sin que las autoridades aduaneras pudieran intervenir. Asimismo, el argumento esgrimido por la Comisión según el cual, a falta de elementos fraudulentos, el uso del carburante sin el marcado fiscal exigido no debería tener ninguna consecuencia en la exención es una mera petición de principio.

58. Además, si bien es cierto que el artículo 3 de la Directiva 95/60, que obliga a los Estados miembros a adoptar medidas contra el uso abusivo de los carburantes marcados, no hace referencia al uso abusivo de carburantes no marcados o incorrectamente marcados y que el marcado del combustible constituye un indicador de que está exento o de que disfruta de un tipo reducido, no es menos cierto que la citada Directiva tiene como objetivo el buen funcionamiento del mercado interior y persigue, en particular, evitar el fraude sin excluir del ámbito de control a determinados tipos de embarcaciones. (23) Pues bien, como se ha explicado en los puntos 54 y 55 de las presentes conclusiones, estos objetivos pueden verse amenazados por el uso irregular y fraudulento de

carburantes utilizados por embarcaciones que cumplen, en principio, los requisitos de fondo que les permiten disfrutar de la exención a que se refiere el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

59. Por tanto, comparto la posición defendida por los Gobiernos neerlandés y español según la cual si, en los controles practicados, las autoridades tributarias o aduaneras detectan que el gasóleo en cuestión no respeta el contenido exigido de la sustancia química establecida como marcador fiscal, estas pueden presumir, en principio, que existe una irregularidad fiscal y denegar el derecho a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, sin que estén obligadas a comprobar la existencia de un abuso o un fraude fiscal. En efecto, exigir a las autoridades tributarias y aduaneras que, además de constatar una irregularidad en cuanto al contenido mínimo del marcador requerido, demuestren un abuso, un fraude o una evasión fiscal, exigiendo, por ejemplo, que rastreen la procedencia del gasóleo, pondría en peligro el sistema de marcado fiscal instaurado por el Derecho de la Unión y equivaldría a imponerles una *probatio diabolica*, en particular teniendo en cuenta la estructura y las características de los mercados de que se trata. (24) Estimo, además, que el patrón está, por regla general, en mejores condiciones para aportar la prueba de la legalidad de las operaciones que él mismo ha realizado. No sucedería lo mismo, en cambio, con la administración tributaria si esta, pese a disponer de un elemento de prueba muy sólido (y casi irrefutable) de la invalidez de una determinada operación, no pudiera darse por satisfecha, sino que tuviera que exponer y descifrar una serie de operaciones, que debería demostrar, lo que equivale, en realidad, a una *probatio diabolica*.

60. La denegación de la exención como sanción tiene además el carácter efectivo y disuasorio que persigue el Derecho de la Unión para combatir el fraude y los abusos fiscales y garantizar que la Unión no pierda los recursos procedentes de la recaudación efectiva de los impuestos especiales. (25) Se desprende asimismo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que no puede denegarse a los Estados miembros la posibilidad de lograr objetivos legítimos como la lucha contra el fraude y la evasión fiscales mediante la introducción de normas fáciles de aplicar y de controlar. (26)

### **c) Sobre la posibilidad de refutar la presunción establecida por el Derecho nacional**

61. Debe señalarse, antes de nada, que la primera cuestión prejudicial no se refiere a la carga y los medios de prueba a los que puede recurrir un patrón al que se ha denegado el derecho a la exención porque el gasóleo que poseía carecía del marcado fiscal requerido para poder hacer valer ese derecho. En efecto, la resolución de remisión solo trata de manera indirecta la cuestión de si, y por qué medios, el recurrente en el litigio principal puede demostrar que realizó un uso conforme del gasóleo en cuestión, (27) sin pronunciarse sobre la cuestión de si la presunción establecida por el Derecho nacional constituye una presunción *iuris tantum* o *iuris et de iure*, problema que se debatió en la vista. (28)

62. Debe recordarse, a este respecto, que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en su jurisprudencia sobre las presunciones *iuris et de iure* en materia tributaria, declarando que, a diferencia de una presunción *iuris tantum*, una normativa que presume la existencia de un comportamiento fraudulento por el único motivo de que concurren los requisitos que establece, sin permitir al operador económico afectado refutar esa presunción y demostrar la utilización real de dicho producto, excede de lo necesario para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude o la evasión fiscales. (29) Procede señalar además que, si bien corresponde a los Estados miembros, a falta de armonización en la legislación de la Unión, establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de inobservancia de las obligaciones fijadas por su legislación nacional en materia de imposición directa, están obligados, sin embargo, a ejercer esta competencia respetando ese Derecho y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad. (30)

63. De ello se deduce que la presunción a favor de las autoridades tributarias y aduaneras dirigida a facilitar los controles que estas realizan no debe privar a la persona interesada de la posibilidad de demostrar, en un momento posterior, que los productos energéticos de que se trata han sido utilizados o están destinados a ser utilizados para los fines contemplados en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 y que su suministro no se realizó con el fin de disfrutar de forma fraudulenta o abusiva de la exención. (31)

64. Debe, no obstante, señalarse que, dado que dicha Directiva no regula de qué forma debe acreditarse el uso de los productos energéticos para fines que den derecho a la exención, incumbe a los

Estados miembros establecer la regulación de la prueba. (32) Por consiguiente, corresponde al órgano jurisdiccional nacional examinar, por una parte, la naturaleza de la presunción establecida por el Derecho nacional y, por otra parte, analizar si, a la luz de los elementos de prueba aportados por el recurrente en el litigio principal, este tiene derecho a acogerse a la exención contemplada en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la citada Directiva. (33)

65. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, procede responder a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 no se opone a una disposición nacional que supedita la aplicación de la exención fiscal al requisito de que el gasóleo presente el contenido mínimo de marcador fiscal establecido conforme al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 95/60, siempre que el interesado al que se le haya denegado la exención porque el gasóleo en cuestión no tenía el marcado fiscal exigido tenga la posibilidad de aportar a las autoridades nacionales la prueba del uso regular de ese gasóleo.

### **B. Segunda cuestión prejudicial**

66. Habida cuenta de la respuesta que propongo para la primera cuestión prejudicial, es preciso examinar la segunda cuestión prejudicial, por la que el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, si se acredita que el depósito de combustible de una embarcación de navegación interior contiene exclusivamente gasóleo procedente de un proveedor facultado para despachar a consumo este gasóleo en régimen de exención de impuestos especiales, el mero hecho de que dicho gasóleo no presente el contenido exigido de la sustancia química establecida como marcador fiscal por el Derecho de la Unión significa que el impuesto especial se devengó exclusivamente en el momento de este despacho a consumo.

67. Es preciso recordar, para comenzar, que, en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de *despacho a consumo* de los productos sujetos al impuesto especial.

68. De conformidad con el objetivo, expuesto en el considerando 8 de la citada Directiva, de armonizar el momento de devengo de los impuestos especiales y de garantizar, de este modo, el adecuado funcionamiento del mercado interior mediante la libre circulación, en la Unión Europea, de los productos en cuestión, (34) el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva enumera las situaciones que dan lugar al *despacho a consumo* en el sentido de la Directiva. Según el artículo 7, apartado 2, letras a) y b), de la Directiva 2008/118, el concepto de *despacho a consumo* engloba no solo *la salida*, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, sino también *la tenencia de tales productos* fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional.

69. De ello se sigue que las distintas formas de despacho a consumo a que se refieren tales disposiciones, cada una de las cuales da lugar al devengo del impuesto especial podrían corresponder de este modo, en el presente asunto, bien al despacho a consumo del gasóleo por las dos estaciones de suministro con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, o bien al despacho a consumo del gasóleo por el recurrente en el litigio principal, conforme al artículo 7, apartado 2, letra b), de la misma Directiva, puesto que, dicho recurrente, en su condición de patrón, tenía la facultad de disposición efectiva de ese gasóleo, aunque todavía no se hubiera abonado el impuesto especial por dicho gasóleo. (35)

70. Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta precisamente cuál de estas dos disposiciones debe aplicarse y, por tanto, quién es el deudor del impuesto especial en una situación como la del procedimiento principal. Ello, en particular, a la vista de que, según el tribunal remitente, cabe considerar que el hecho imponible del impuesto especial (ya) tuvo lugar en la fase del suministro del gasóleo por las estaciones de suministro con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, de modo que no está seguro de que deba considerarse que el patrón sea el deudor del impuesto especial. (36) Así pues, dicho órgano jurisdiccional considera que, para responder a la segunda cuestión prejudicial, es necesario, por consiguiente, precisar la manera en que el artículo 7, apartado 2, letra b), de la referida Directiva se articula con el artículo 7, apartado 2, letra a), de esta.

71. Es preciso recordar que, en el presente asunto, no se discute que no se había recaudado ningún impuesto especial sobre el gasóleo en cuestión (que había sido suministrado al patrón conforme al régimen de exención de impuestos especiales) con anterioridad al control practicado por las autoridades aduaneras neerlandesas. Además, cuando se comprobó, durante ese control, que el gasóleo no cumplía ya los requisitos exigidos a efectos de la aplicación de la exención del impuesto especial y que, por consiguiente, dicho gasóleo debía considerarse como un producto sujeto al impuesto especial que no había sido incluido en un régimen suspensivo, las autoridades neerlandesas estimaron que el impuesto especial era exigible al patrón, dado que este poseía un producto por el cual no se había abonado el impuesto especial.

72. Este enfoque es, en mi opinión, conforme con el tenor del artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118, (37) en la medida en que los hechos del presente asunto corresponden a uno de los supuestos a que se refiere esta disposición, y con la política que subyace a esta Directiva, según la cual incumbe a cada Estado miembro garantizar que se abonan los impuestos especiales sobre los productos que se determine que han sido despachados a consumo.

73. Dicho enfoque es sostenido también por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en virtud de la cual la mera tenencia, fuera de un régimen suspensivo, de un producto sujeto a impuestos especiales constituye un despacho a consumo y da lugar al devengo del impuesto especial, cuando este no haya sido pagado por dicho producto con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional. (38) En efecto, el principio básico que subyace al artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118 es que un producto sujeto a impuestos especiales que no esté incluido en un régimen suspensivo se habrá despachado necesariamente a consumo en algún momento, de una forma u otra, en el sentido del artículo 7, apartado 1, de esta Directiva. (39)

74. No me convence una interpretación más restrictiva, según la cual la condición de deudor del impuesto se reconoce únicamente a las estaciones de suministro, basándose en que, como depositarios autorizados, desempeñan una función central en la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales y que la responsabilidad que asumen es una responsabilidad objetiva, (40) como alega el recurrente en el litigio principal. Efectivamente, aparte del hecho de que tal interpretación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no se desprende del tenor literal de esta disposición, que prevé expresamente varias formas de *despacho a consumo*, mientras que el artículo 8, apartado 1, de esta Directiva prevé una serie de *deudores* del impuesto especial, (41) esta interpretación conllevaría el riesgo de complicar la recaudación del impuesto especial devengado. (42) Cabe observar, asimismo, que la función central que incuestionablemente desempeñan los depositarios autorizados en el marco de la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales no puede excluir la responsabilidad de otros intervinientes en la cadena económica, en particular en una fase posterior durante la cual esos depositarios no pueden ejercer control alguno sobre el carburante en cuestión ni, en consecuencia, la posibilidad de la que deben disponer las autoridades tributarias de recaudar los impuestos especiales a dichos intervinientes con el fin de garantizar la percepción efectiva de tales impuestos.

75. A la vista de las consideraciones expuestas, opino que las autoridades tributarias de un Estado miembro pueden exigir a un patrón, sobre la base del artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118, en relación con el artículo 8, apartado 1, letra b), de esa Directiva, el impuesto especial devengado, cuando se haya constatado, a raíz de un control efectuado por tales autoridades, que el patrón posee el gasóleo sin el marcado fiscal requerido para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, con independencia del hecho de que este hubiera adquirido previamente ese gasóleo (que se ha comprobado que carecía del marcado fiscal requerido) a un depositario autorizado.

### **C. Cuestiones prejudiciales tercera y cuarta**

76. En el supuesto de que, como propongo en el análisis anterior, el Tribunal de Justicia declarase que, en circunstancias como las del litigio principal, debe considerarse que el patrón es el deudor del impuesto especial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, por un lado, si tal solución es compatible con el principio de proporcionalidad, puesto que el patrón no tenía ningún motivo para dudar de que el gasóleo le fue suministrado de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y de la legislación nacional que regulan la exención del impuesto especial (*tercera cuestión*

*prejudicial*) y, por otro lado, si el hecho de que el patrón no sea trabajador por cuenta ajena sino propietario de la embarcación resulta pertinente para responder a la tercera cuestión prejudicial (*cuarta cuestión prejudicial*).

77. Por las razones que expongo a continuación, a mi juicio procede responder en sentido negativo a estas dos cuestiones, que propongo examinar conjuntamente.

78. Conviene recordar, con carácter preliminar, que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 2008/118 define el *deudor del impuesto* especial exigible remitiéndose al artículo 7, apartado 1, de esta Directiva. Por lo que respecta a la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra b), de dicha Directiva, el artículo 8, apartado 1, letra b), de esta establece que *el deudor será la persona en cuya posesión se hallen los productos sujetos a impuestos especiales o toda otra persona que haya participado en su tenencia.* (43)

79. Ha de señalarse, a este respecto, que el legislador de la Unión adoptó una formulación amplia del concepto de «deudor» del impuesto especial, pues incluyó a una serie de personas que se encuentran en situaciones diferentes sin establecer ningún orden de prioridad, con el fin de garantizar que alguien sea considerado responsable del pago del impuesto especial. Habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva 2008/118, entre los que figura la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos, la formulación elegida persigue también garantizar la percepción efectiva de los impuestos especiales. (44)

80. Es importante destacar además que, si bien el artículo 8, apartado 1, letra b), de dicha Directiva no contiene ninguna definición expresa del concepto de «tenencia» (de productos), el Tribunal de Justicia ha declarado que este concepto no exige que la persona de que se trate sea titular de un derecho o tenga un interés respecto de los productos que se hallen en su posesión, ni que tenga, o hubiera debido razonablemente tener, conocimiento del devengo de los impuestos especiales en virtud de dicha disposición. (45) De ello se sigue que la circunstancia de que el patrón no tuviera ningún motivo para dudar de que el gasóleo había sido suministrado en régimen de exención de impuestos especiales respetando el Derecho de la Unión y el Derecho nacional no modifica en nada esta conclusión. Del mismo modo, y sin perder de vista que se trata de un profesional, el hecho de que el patrón sea también el propietario de la embarcación carece también de pertinencia.

81. Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la decisión del legislador de la Unión de identificar varias categorías de personas deudoras de los impuestos especiales se entiende sin perjuicio de la posibilidad, eventualmente prevista por el Derecho nacional, de que la persona que, con arreglo a dicha disposición, haya abonado los impuestos especiales devengados ejercite una acción de repetición contra otra persona deudora de dichos impuestos. (46) En aras de la exhaustividad, cabe observar que el órgano jurisdiccional remitente indica que, si bien el patrón tiene la posibilidad de ejercitar, con arreglo al Derecho nacional, una acción contra dicho proveedor después de haber pagado el impuesto especial, el procedimiento aplicable podría ser desproporcionadamente largo y oneroso. Sin embargo, es preciso observar que, mediante la Directiva 2008/118, el legislador de la Unión únicamente pretendió armonizar las condiciones en las que el impuesto especial se devenga y recauda (un elemento necesario para el funcionamiento adecuado del mercado interior), al establecer, en particular, la responsabilidad solidaria entre los distintos intervinientes en la cadena económica, sin prever, no obstante, normas comunes sobre el régimen de las acciones de repetición, que siguen sujetas exclusivamente a las normas del Derecho nacional.

82. Sobre la base de lo anterior, considero que el principio de proporcionalidad no se opone a que el impuesto especial exigible sea efectivamente recaudado, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118, del patrón como propietario de la embarcación, aun cuando este no tuviera ningún motivo para dudar de que el gasóleo se había suministrado en régimen de exención de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y las disposiciones nacionales aplicables.

## V. Conclusión

83. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) del siguiente modo:

- «1) El artículo 14, apartado 1, letra c), 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 no se opone a una disposición nacional que supedita la aplicación de la exención fiscal al requisito de que el gasóleo presente el contenido mínimo de marcador fiscal establecido conforme al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno, siempre que el interesado al que se le haya denegado la exención porque el gasóleo en cuestión no tenía el marcado fiscal exigido tenga la posibilidad de aportar a las autoridades nacionales la prueba del uso regular de ese gasóleo.
- 2) Las autoridades tributarias de un Estado miembro pueden exigir a un patrón, sobre la base del artículo 7, apartado 2, letra b), 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, en relación con el artículo 8, apartado 1, letra b), de esa Directiva, el impuesto especial devengado cuando se haya constatado, a raíz de un control efectuado por tales autoridades, que el patrón posee el gasóleo sin el marcado fiscal requerido para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, con independencia del hecho de que este hubiera adquirido previamente ese gasóleo (que se ha comprobado que carecía del marcado fiscal requerido) a un depositario autorizado.
- 3) El principio de proporcionalidad no se opone a que el impuesto especial exigible sea efectivamente recaudado, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118, del patrón como propietario de la embarcación, aun cuando este no tuviera ningún motivo para dudar de que el gasóleo se había suministrado en régimen de exención de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones del Derecho de la Unión y las disposiciones nacionales aplicables.»

---

1 Lengua original: francés.

---

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

---

2 Directiva 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).

---

3 Directiva del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno (DO 1995, L 291, p. 46).

---

4 Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 19). Esta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva 2003/96.

---

5 Directiva 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), que fue refundida y derogada, con efectos desde el 13 de febrero de 2023, 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).

---

[6](#) Decisión de Ejecución de la Comisión, de 16 de septiembre de 2011, por la que se establece un marcador fiscal común de los gasóleos y el queroseno (DO 2011, L 241, p. 31). Esta Decisión fue adoptada, en particular, sobre la base del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 95/60. Dicha Decisión fue derogada y sustituida por la Decisión de Ejecución (UE) 2022/197 de la Comisión, de 17 de enero de 2022, por la que se establece un marcador fiscal común para los gasóleos y el queroseno (DO 2022, L 31, p. 52).

---

[7](#) Stb. 1991, n.º 561.

---

[8](#) En virtud del artículo 1 de la Directiva 95/60, en relación con el artículo 3 de la misma Directiva, y con arreglo al artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544.

---

[9](#) Véase la sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, en lo sucesivo, «sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla*», EU:C:2017:537), apartado 42 y jurisprudencia citada.

---

[10](#) Esta exención tiene, en efecto, por objetivo facilitar los intercambios comerciales dentro de la Unión, en particular la libre circulación de mercancías y la libre prestación de servicios que puedan realizarse en aguas de la Unión. Mediante la referida exención, el legislador de la Unión quiso también promover la igualdad de determinadas condiciones fiscales en las que operan las empresas de transporte o de otros servicios que surcan esas aguas. Véase en este sentido, la sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla* (apartado 33 y jurisprudencia citada). Además, del considerando 23 de la Directiva 2003/96 se desprende que la misma exención se fundamenta en el cumplimiento de las obligaciones internacionales actuales y en el mantenimiento de la posición competitiva de las empresas de la Unión.

---

[11](#) Véase la sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla*, apartado 43 y jurisprudencia citada.

---

[12](#) Véase la sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla*, apartado 44 y jurisprudencia citada.

---

[13](#) Véase la sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla*, apartado 51.

---

[14](#) Véase la sentencia de 27 de junio de 2018, *Turbogás* (C-90/17, EU:C:2018:498), apartado 44 y jurisprudencia citada.

---

[15](#) Véanse, en este sentido, los considerandos 1 y 3 de la Directiva 95/60, así como el considerando 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544.

---

[16](#) Véase la sentencia de 17 de octubre de 2018, *Comisión/Reino Unido* (C-503/17, EU:C:2018:831), apartado 53.

---

[17](#) Según la resolución de remisión, de conformidad con dicha disposición, el Derecho neerlandés establece que el gasóleo debe estar coloreado en rojo de manera bien visible y permanente.

---

[18](#) Véanse los puntos 38 y 39 de las presentes conclusiones.

---

[19](#) Véanse los puntos 54 a 59 de las presentes conclusiones.

---

[20](#) Así, en ese asunto, el Tribunal de Justicia consideró que los requisitos impuestos por la normativa nacional no guardaban ninguna relación con la utilización real de los productos energéticos en cuestión y no eran necesarios en absoluto para garantizar la aplicación correcta y clara de la exención prevista en la mencionada disposición y evitar el fraude, la evasión o los abusos. Véase, en particular, la sentencia *Vakarų Baltijos laivų statykla*, apartado 51.

---

[21](#) Esas partes consideran, asimismo, que el requisito de que el carburante deba contener una cantidad mínima de marcador fiscal no sirve para prevenir el fraude, ya que el uso de carburante marcado incorrectamente no puede afectar a dicha exención.

---

[22](#) El Gobierno neerlandés presentó en la vista dos ejemplos de fraude detectados por las autoridades aduaneras en relación con buques que, en principio, disfrutaban de la exención fiscal. Estas autoridades mencionaron, en primer lugar, dos casos en los que los patrones extrajeron gasóleo exento de sus depósitos para venderlo a embarcaciones que lo utilizan con fines de recreo (privado). En segundo lugar, denunciaron un fraude consistente en mezclar el gasóleo marcado exento con gasóleo puro.

---

[23](#) Además, de ninguna disposición de la Directiva 95/60 se desprende que los controles de las autoridades aduaneras deban limitarse únicamente a las embarcaciones que no disfrutaban del derecho a la exención, como las embarcaciones privadas de recreo.

---

[24](#) A título de ejemplo, si un patrón repostó en varias estaciones de suministro situadas en Estados miembros distintos, como sucede en el caso de autos, es casi imposible que las autoridades aduaneras rastreen la procedencia del gasóleo.

---

[25](#) Véase, en este sentido, el artículo 3 de la Directiva 95/60.

---

[26](#) Véase la sentencia de 29 de junio de 2017, *Comisión/Portugal* (C-126/15, EU:C:2017:504), apartado 84 y jurisprudencia citada.

---

[27](#) El órgano jurisdiccional remitente indica únicamente que el *gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden) había dejado abierta la cuestión de si el interesado podía demostrar la procedencia del gasóleo en cuestión, no solo con los justificantes de compra aportados sino también con el diario de a bordo del buque cisterna.

---

[28](#) Si bien en la vista el Gobierno neerlandés no tomó postura directamente sobre esta cuestión, la Comisión sostuvo, por su parte, que la manera en que las autoridades (administrativas y judiciales) neerlandesas aplican la disposición controvertida crea una presunción *iuris et de iure* del uso irregular del gasóleo en cuestión y, por tanto, de fraude o abuso, sin que el sujeto pasivo pueda aportar prueba en contrario, por lo que dicha presunción resulta desproporcionada y contraria al artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

---

[29](#) Véase la sentencia de 25 de abril de 2024, *Bitulpetroleum Serv* (C-657/22, EU:C:2024:353), apartado 30 y jurisprudencia citada.

---

[30](#) Véanse las sentencias de 26 de abril de 2017, *Farkas* (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 59 y jurisprudencia citada, y de 12 de julio de 2001, *Louloudakis* (C-262/99, EU:C:2001:407), apartado 67 y jurisprudencia citada.

---

[31](#) Véase la sentencia Vakarų Baltijos laivų statykla, apartado 46 y jurisprudencia citada.

---

[32](#) Véase la sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), apartado 43 y jurisprudencia citada.

---

[33](#) A mi juicio, es importante hacer constar, a este respecto, que la prueba de la compra del carburante a un depositario autorizado no debería bastar, por sí sola, para desvirtuar la presunción existente, en la medida en que no excluye la posibilidad de que pueda producirse un fraude después del suministro del combustible. Por ejemplo, un patrón podría, sin especiales dificultades, traspasar a embarcaciones privadas que no transportan mercancías en aguas de la Unión Europea una parte del carburante exento o mezclarlo con un combustible no exento para una utilización ulterior no autorizada. Las autoridades aduaneras deberán tener en cuenta otros indicios y elementos de prueba que permitan demostrar que el patrón no ha utilizado el carburante de forma irregular como, por ejemplo, la presencia de otras embarcaciones con gasóleo que no tenga el marcado fiscal requerido que se hayan abastecido en las mismas estaciones de suministro, elemento que podría apuntar a potenciales errores cometidos al añadir el marcador a los hidrocarburos.

---

[34](#) Véase la sentencia de 21 de diciembre de 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025), apartado 53 y jurisprudencia citada.

---

[35](#) Véase la sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), apartado 42.

---

[36](#) El órgano jurisdiccional remitente invoca asimismo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el despacho a consumo de los productos objeto de impuestos especiales solo puede producirse una vez [véase la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa (C-95/19, EU:C:2021:128), apartado 65].

---

[37](#) Ese precepto dispone, efectivamente, que «*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 [de la Unión] y de la legislación nacional*» es una forma de despacho a consumo (el subrayado es mío).

---

[38](#) Véanse, a este respecto, la sentencia de 3 de julio de 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042), apartado 25, y las conclusiones presentadas por el Abogado General Tanchev en el asunto Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:59), punto 48.

---

[39](#) Véase la sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia (C-590/16, EU:C:2018:77), apartado 48 y jurisprudencia citada.

---

[40](#) El incumplimiento en el momento de la puesta a consumo de las disposiciones legales relativas a la entrega de un producto sujeto a impuestos especiales en régimen de exención de impuestos especiales conlleva la obligación del depositario autorizado de abonar los impuestos especiales adeudados conforme al artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118.

---

[41](#) Si el legislador de la Unión hubiera pretendido establecer la responsabilidad *exclusiva* de los depositarios autorizados, se habría limitado al despacho a consumo previsto en el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 sin contemplar otras formas de despacho al consumo y otros deudores del impuesto especial en virtud del artículo 8, apartado 1, de esta Directiva.

---

[42](#) En efecto, en caso de que se hayan utilizado varias estaciones de suministro situadas en Estados miembros distintos, como sucede en el presente asunto, sería imposible que las autoridades competentes determinasen, *a posteriori*, en cuál de ellas el contenido del marcador «Solvent Yellow 124» en el gasóleo era incorrecto.

---

[43](#) El artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2008/118 precisa que cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.

---

[44](#) Véase, a este respecto, la sentencia de 3 de julio de 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042), apartados 25 y 26.

---

[45](#) Sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:473), apartados 28 a 31 y jurisprudencia citada.

---

[46](#) Véase la sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:473), apartado 35 y jurisprudencia citada.