

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 13 de marzo de 2025 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Exención de los productos energéticos utilizados como carburante — Artículo 14, apartado 1, letra c) — Navegación en aguas de la Unión Europea — Artículo 15, apartado 1, letra f) — Navegación por vías navegables interiores — Directiva 95/60/CE — Mercado fiscal del gasóleo y del queroseno — Gasóleo destinado a ser utilizado para la propulsión de un buque y que no ha sido objeto de un mercado fiscal conforme al Derecho de la Unión — Negativa a aplicar la exención del impuesto especial — Principio de proporcionalidad »

En el asunto C-137/23 [Alsen], (i)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 10 de febrero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

X

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Gratsias y E. Regan (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretaria: Sra. A. Lamote, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de mayo de 2024;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X, por el Sr. M. van Dam, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. K. Bulterman y H. S. Gijzen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. A. Pérez-Zurita Gutiérrez, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y los Sres. M. Björkland y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de septiembre de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51), en su versión modificada por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 157, p. 100; corrección de errores en DO 2004, L 195, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»), y del 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 (DO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el demandante en el litigio principal y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) en relación con una liquidación complementaria relativa al impuesto especial sobre el gasóleo utilizado como carburante para la navegación fluvial.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 92/81/CEE

- 3 El título III de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 12), cuyo epígrafe era «Controles», incluía únicamente el artículo 9 de dicha Directiva, que tenía el siguiente tenor:

«Antes del 31 de diciembre de 1992, el Consejo [de las Comunidades Europeas], por unanimidad y a propuesta de la Comisión [de las Comunidades Europeas], adoptará normas comunitarias relativas a la coloración y marcado de los hidrocarburos que, como combustibles o como carburantes sean objeto de exención o de un tipo impositivo reducido.»

Directiva 95/60/CE

- 4 Los considerandos primero a cuarto de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno (DO 1995, L 291, p. 46), enuncian:

«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; que su realización a escala comunitaria ya se establece en la Directiva [92/81], y en particular en su artículo 9; que la presente Directiva es conforme al principio de subsidiariedad;

Considerando que la Directiva 92/82/CEE [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),] establece las disposiciones relativas a los tipos mínimos del impuesto especial aplicable a determinados hidrocarburos y, en particular, a las diferentes categorías de gasóleo y de 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 sujeto al tipo normal aplicable a los hidrocarburos utilizados como carburante;

Considerando que debería permitirse a determinados Estados miembros quedar exentos de la aplicación de las medidas que dispone la presente Directiva, debido a circunstancias nacionales especiales».

- 5 El artículo 1 de la Directiva 95/60 establece:

«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/CEE [del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1),] 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 marcado 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.

[...]»

6 A tenor del artículo 2 de la Directiva 95/60:

«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.

No obstante:

[...]

2. El marcador que debe utilizarse se determinará con arreglo al procedimiento contemplado en el artículo 24 de la Directiva [92/12].»

7 El artículo 3 de la Directiva 95/60 establece lo siguiente:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados, y en particular para que los hidrocarburos en cuestión no puedan utilizarse como carburante en el motor de vehículos destinados a circular por carretera, ni conservarse en su depósito, a menos que las autoridades competentes de los Estados miembros permitan dicha utilización en casos específicos determinados.

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.»

8 Con arreglo al artículo 4 de dicha Directiva:

«Los Estados miembros podrán añadir un color o un marcador nacional además del marcador previsto en el apartado 1 del artículo 1.

[...]»

Directiva 2003/96

9 Los considerandos 2 a 5 y 24 de la Directiva 2003/96 enuncian:

«(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de

imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

- (4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.
- (5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

[...]

- (24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.»

10 Con arreglo al artículo 1 de esta Directiva:

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

11 El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva [92/12], 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:

[...]

- 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 y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas.»

12 El artículo 15, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

- f) los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburantes para la navegación por vías navegables interiores (incluida la pesca) distinta de la navegación de recreo privada y la electricidad producida a bordo de las embarcaciones;

[...]».

13 El artículo 30 de la Directiva 2003/96 tiene el siguiente tenor:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 28, quedarán derogadas las Directivas [92/81] y [92/82] a partir del 31 de diciembre de 2003.

Las referencias a las Directivas derogadas se interpretarán como referencias a la presente Directiva.»

14 El considerando 8 de la Directiva 2008/118 enunciaba lo siguiente:

«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 Europea], 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.»

15 El artículo 7, apartados 1 y 2, de esta 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;
- c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;
- d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.»

16 A tenor del artículo 8, apartado 1, de la misma Directiva:

«Será deudor del impuesto especial exigible:

- a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra a):
 - i) el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida,

[...]

- 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;

[...]».

Decisión de Ejecución 2011/544/UE

17 Los considerandos 1 y 4 de la Decisión de Ejecución 2011/544/UE 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), enunciaban:

«(1) 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. [...]

[...]

- (4) En el marco del proceso de revisión, se procedió a la consulta de los Estados miembros. Por lo general, estos últimos consideran que el Solvent Yellow 124 ha logrado su objetivo de neutralizar el uso fraudulento de los carburantes exentos del impuesto especial o sujetos a un tipo reducido del mismo.»

18 El artículo 1 de esta Decisión tenía el siguiente tenor:

«El marcador fiscal común previsto por la Directiva [95/60], para el mercado 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 6 mg, como mínimo, y a 9 mg, como máximo, de marcador por litro de hidrocarburo.»

Derecho neerlandés

Ley de Impuestos Especiales

19 El artículo 2, apartado 1, de la Wet houdende vereenvoudiging en uniformering van de accijnswetgeving (Ley relativa a la Simplificación y Unificación de la Legislación sobre Impuestos Especiales), de 31 de octubre de 1991 (Stb. 1991, p. 561), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»), está redactado en los siguientes términos:

«A efectos de la presente Ley y de las disposiciones adoptadas en virtud de la misma, se entenderá por despacho a consumo:

[...]

- 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;

[...]».

20 El artículo 66, apartado 1, de dicha Ley dispone:

«En las condiciones y dentro de los límites que se establezcan mediante disposición administrativa de carácter general, se eximirá del impuesto especial el despacho a consumo de los hidrocarburos utilizados:

- a. para la propulsión de embarcaciones o para las necesidades de a bordo de estas;

[...]».

Decreto de Aplicación de la Ley de Impuestos Especiales

21 A tenor del artículo 19 del Uitvoeringsbesluit accijns (Decreto de Aplicación de la Ley de Impuestos Especiales), en su versión aplicable al litigio principal:

«El despacho a consumo de hidrocarburos utilizados para la propulsión de embarcaciones o para las necesidades de a bordo de estas estará exento si:

[...]».

22 El artículo 20, apartado 2, de dicho Decreto dispone:

«La exención del impuesto especial contemplada en el artículo 19 solo se concederá para los aceites medios y el gasóleo si estos productos están provistos de los marcadores indicados en el artículo 1a, apartado 3, de la [Ley de Impuestos Especiales]».

Reglamento de Ejecución de la Ley de Impuestos Especiales

23 El artículo 13, apartado 2, del Uitvoeringsregeling accijns (Reglamento de Ejecución de la Ley de Impuestos Especiales) disponía, en su versión aplicable al litigio principal:

«Deberá incorporarse al gasóleo un marcador, indicado en el artículo 1a, apartado 3, de la [Ley de Impuestos Especiales], consistente en una cantidad, no inferior a 6 gramos ni superior a 9 gramos, de Solvent Yellow 124 por cada 1 000 litros, y al aceite ligero, además, una cantidad suficiente de colorante para producir un color rojo perfectamente visible y permanente.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

24 X, que reside en Alemania, es propietario de un buque cisterna a motor que utiliza para transportar, por vías navegables en el interior de la Unión Europea, hidrocarburos por cuenta de terceros a título oneroso (en lo sucesivo, «buque cisterna»). Este buque cisterna está provisto de dos depósitos de combustible destinados a contener el carburante para su propulsión.

25 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), inspectores de la Belastingdienst/Douane (Servicio de la Administración Tributaria/Aduanas, Países Bajos; en lo sucesivo «Servicio de Aduanas») tomaron muestras del gasóleo almacenado en los depósitos de combustible. El análisis de esas muestras efectuado por el laboratorio de dicho servicio reveló, en particular, que la cantidad de marcador «Solvent Yellow 124» presente en ellas era, respectivamente, para cada uno de los dos depósitos, de 5 gramos por 1 000 litros y de 4,4 gramos por 1 000 litros, es decir, una cantidad inferior al contenido mínimo de 6 gramos por 1 000 litros exigido para que al despacho a consumo de gasóleo le sea aplicable la exención del impuesto especial.

26 Al considerar que el gasóleo en cuestión no cumplía todos los requisitos exigidos para la aplicación de la exención del impuesto especial, el inspecteur van de Belastingdienst/Douane (inspector del Servicio de Aduanas; en lo sucesivo, «inspector») notificó a X, el 30 de enero de 2017, su intención de remitirle una liquidación complementaria del impuesto especial, basándose, por una parte, en que la cantidad de marcador «Solvent Yellow 124» contenida en dicho gasóleo era inferior al mínimo exigido y, por otra parte, en que poseía dicho gasóleo como propietario y patrón del buque cisterna, mientras que el impuesto especial devengado por ese mismo gasóleo no había sido percibido con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional.

27 Una vez que X hubo formulado observaciones, el inspector emitió una liquidación complementaria relativa, en particular, al impuesto especial devengado sobre el gasóleo cuya presencia se había constatado en los depósitos de combustible.

28 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 emitida frente a X.

29 Dicho órgano jurisdiccional constató que el gasóleo objeto de control en los depósitos de combustible del buque cisterna era un producto sujeto al impuesto especial, que dicho gasóleo no estaba sometido a un régimen suspensivo en la fecha del control efectuado por el Servicio de Aduanas y que X tenía el poder de disposición efectivo sobre ese gasóleo. Consideró, también, que el gasóleo en cuestión no podía beneficiarse de la exención del impuesto especial porque no cumplía el requisito exigido para su aplicación relativo a la presencia del marcador «Solvent Yellow 124» en las proporciones prescritas por la normativa aplicable.

- 30 El Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden) estimó, además, que, con arreglo a la legislación neerlandesa aplicable, a efectos del devengo del impuesto especial no era necesario que X supiera o hubiera debido saber que el impuesto especial aplicable al gasóleo no había sido recaudado conforme a las disposiciones pertinentes.
- 31 Asimismo, dicho órgano jurisdiccional consideró que, para emitir una liquidación complementaria del impuesto especial sobre la base del hecho imponible definido en el artículo 2, apartado 1, inicio y letra b), de la Ley de Impuestos Especiales, el Servicio de Aduanas no estaba obligado a probar que no se había percibido ningún impuesto especial por el gasóleo contenido en los depósitos de combustible, sino que incumbía a la persona que invocaba el derecho a la exención aportar la prueba de que cumplía los requisitos para acogerse a ella.
- 32 Por último, dicho órgano jurisdiccional estimó que era proporcionado supeditar la aplicación de la exención controvertida a la presencia en cantidad suficiente del marcador fiscal en el gasóleo controlado, habida cuenta de que este marcador permite comprobar la utilización de los productos a los que se aplica dicha exención y de que se trata de un requisito esencial para garantizar la franca y correcta aplicación de la exención establecida en el artículo 66, apartado 1, inicio y letra a), de la Ley de Impuestos Especiales, así como para evitar cualquier fraude, evasión fiscal o abuso.
- 33 X interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden) ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 34 Este último señala que el artículo 66, apartado 1, inicio y letra a), de la Ley de Impuestos Especiales, que esencialmente tiene por objeto aplicar el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, supedita la exención del impuesto especial sobre los hidrocarburos a determinados requisitos. Observa que, en particular, del artículo 20, apartado 2, del decreto de aplicación en materia de impuestos especiales, en relación con el artículo 19 del mismo decreto, resulta que los aceites ligeros y el gasóleo deben contener medios de identificación como los contemplados en el artículo 1a, apartado 3, de la Ley de Impuestos Especiales. Dicho órgano jurisdiccional indica que esta última disposición, en relación con el artículo 13, apartado 2, del reglamento de ejecución en materia de derechos especiales, dispone que, para beneficiarse de esa exención, el gasóleo debe contener un marcador de identificación, consistente en una cantidad de entre 6 y 9 gramos del marcador «Solvent Yellow 124» por 1 000 litros, y que deber añadirse al gasóleo una cantidad suficiente de colorante para conferirle una coloración roja visible y permanente.
- 35 El órgano jurisdiccional remitente observa que esta exigencia refleja la obligación que incumbe a los Estados miembros en virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 95/60, en relación con el artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544, mientras que el artículo 4 de esta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de añadir un color o un marcador nacional.
- 36 Dicho órgano jurisdiccional considera que la cuestión que se plantea en el presente asunto es si la exigencia de marcado fiscal establecida en estas disposiciones puede incidir en la aplicación de la exención de los impuestos especiales establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.
- 37 Según dicho órgano jurisdiccional, la aplicación de un marcador fiscal permite a las autoridades competentes controlar de manera simple y eficaz si los hidrocarburos se utilizan para los fines contemplados en las disposiciones que establecen la exención o la aplicación de un tipo reducido del impuesto especial.
- 38 Sin embargo, cuando se demuestra que los hidrocarburos de que se trata se utilizan para los fines que, en virtud de la normativa nacional, constituyen una condición para poder beneficiarse de una exención del impuesto especial, y que no se ha constatado ninguna pérdida de ingresos fiscales, la negativa a aplicar dicha exención podría ir más allá de lo necesario para evitar una utilización no conforme de esos hidrocarburos.
- 39 El Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) considera que, para resolver el litigio del que conoce, debe determinar si la autoridad nacional competente ha de descartar la

obligación de conceder la exención del impuesto especial establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 cuando el marcador fiscal prescrito por el Derecho de la Unión no se encuentre en proporción suficiente en el gasóleo contenido en el depósito de combustible de un buque cisterna si, por una parte, se ha acreditado que ese gasóleo se utiliza para la navegación en aguas de la Unión y, por otra parte, no existe ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

- 40 El órgano jurisdiccional remitente señala que, con ocasión del control efectuado por el Servicio de Aduanas, en primer lugar, se constató que el gasóleo presente en los depósitos de combustible estaba colorado en rojo y no contenía marcador «Solvent Yellow 124» en proporción suficiente; en segundo lugar, X presentó pruebas de compra a fin de acreditar que en dos ocasiones, poco antes del control, le había sido suministrado gasóleo a bordo del buque cisterna por proveedores de carburante autorizados, respectivamente, en los Países Bajos y en Alemania, a suministrar gasóleo exento del impuesto especial, y, en tercer lugar, no se apreció entonces —ni tampoco con posterioridad— ningún hecho ni ninguna circunstancia que permitan demostrar de manera suficiente que X estuvo implicado en un fraude, un abuso o una evasión en materia de impuestos especiales.
- 41 Según el órgano jurisdiccional remitente, si el Tribunal de Justicia estimara que, en tales circunstancias, el gasóleo no puede ser objeto de 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, a saber, el proveedor del carburante o el patrón del buque.
- 42 A este respecto, si el Tribunal de Justicia estimase que el impuesto especial se devenga sobre la base de la tenencia de productos sujetos a tal impuesto, contemplada en el artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118, el poseedor de esos productos podría ser designado, en virtud del artículo 8, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, como el deudor del impuesto especial exigible. Sobre este particular, el órgano jurisdiccional remitente considera que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, derivada de 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), apartados 28 a 30, se desprende que el Derecho de la Unión no exige que el deudor del impuesto especial tenga conocimiento o hubiera debido tener razonablemente conocimiento del devengo, en virtud del artículo 7, apartado 2, letra b), de dicha Directiva, del impuesto especial adeudado por los productos de que se trata.
- 43 En tales 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”, 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 44 Con carácter preliminar, ha de observarse que el litigio principal tiene su origen en la sujeción al impuesto especial del gasóleo contenido en los depósitos de combustible del buque cisterna de X, debido a que dicho gasóleo no era objeto de un marcado fiscal conforme al Derecho de la Unión, ya que contenía una cantidad del marcador «Solvent Yellow 124» en una proporción inferior al nivel mínimo de 6 gramos por 1 000 litros, establecido en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 95/60, en relación con el artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2011/544.
- 45 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si esta única circunstancia justifica que se deniegue el beneficio de la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, cuando, por una parte, se ha acreditado que dicho gasóleo se utilizaba como carburante en la navegación en aguas interiores de la Unión y, por otra parte, no existe ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.
- 46 A tal respecto, debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia no solo reformular la cuestión que se le plantee, sino también tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión (sentencia de 19 de enero de 2023, CIHEF y otros, C-147/21, EU:C:2023:31, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 47 En el presente asunto, el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 dispone que los Estados miembros eximirán del impuesto, en particular, 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, con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo.
- 48 A tal respecto, procede señalar que el concepto de «aguas de la Unión», con arreglo a esta disposición, debe entenderse en el sentido de que incluye todas aquellas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales (véase, por analogía, la sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, apartado 26).
- 49 Pues bien, la primera cuestión prejudicial versa sobre la utilización de un producto energético como carburante para la navegación por vías navegables interiores de la Unión. Tal utilización está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96, disposición a tenor de la cual los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición, en particular, a los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburantes para la navegación por vías navegables interiores distinta de la navegación de recreo privada.
- 50 Al preguntársele a este respecto en la vista, el Gobierno neerlandés confirmó que el Reino de los Países Bajos había hecho uso de esa facultad al eximir de tributación, en su Derecho nacional, los productos suministrados para su utilización como carburante tanto para la navegación en aguas de la Unión como para la navegación por vías navegables interiores de la Unión.

- 51 En estas circunstancias, procede entender que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el beneficio de la exención del impuesto especial sobre el gasóleo suministrado para su utilización como carburante en la navegación por vías navegables interiores de la Unión se deniega debido a que dicho gasóleo no es objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, cuando, por una parte, ha quedado acreditado que dicho gasóleo se utiliza para tal fin y, por otra parte, no hay ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.
- 52 Según reiterada jurisprudencia, para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión, no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también su contexto y los objetivos de la normativa de la que forma parte [sentencia de 13 de junio de 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Coste real de la energía), C-266/23, EU:C:2024:506, apartado 28 y jurisprudencia citada].
- 53 Por lo que respecta, en primer lugar, al tenor del artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96, tal como se ha recordado en el apartado 49 de la presente sentencia, procede observar que, de conformidad con los términos de dicha disposición, la exención o la reducción del nivel de imposición aplicable a los productos energéticos de que se trate se concederá en función de la utilización a la que se destinen.
- 54 En particular, como se desprende de esta disposición, interpretada a la luz del artículo 14, apartado 1, letra c), párrafo segundo, de dicha Directiva, la facultad así concedida a los Estados miembros, en la medida en que excluye las embarcaciones privadas de recreo, se limita a los productos energéticos que se utilizan como carburante para la navegación por vías navegables interiores de la Unión con fines comerciales, a saber, los usos en los que un buque sirve directamente a la prestación de servicios a título oneroso [véase, por analogía, la sentencia de 16 de septiembre de 2021, *Comisión/Italia* (Impuestos especiales — Carburantes de embarcaciones privadas de recreo), C-341/20, EU:C:2021:744, apartados 33 y 34 y jurisprudencia citada].
- 55 Así pues, del tenor del artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96 se desprende que los Estados miembros están facultados, en particular, para eximir de la imposición establecida en dicha Directiva a un producto energético, como el gasóleo, siempre que este se utilice como carburante en operaciones de navegación en aguas interiores de la Unión con fines comerciales.
- 56 En segundo lugar, por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96, procede subrayar que la sistemática de esta Directiva se asienta en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización real (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de abril de 2024, *Bitulpetroleum Serv*, C-657/22, EU:C:2024:353, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 57 Por consiguiente, el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en el ejercicio de la facultad prevista en el artículo 15, apartado 1, letra f), de dicha Directiva no puede llegar al extremo de cuestionar este principio (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de abril de 2024, *Bitulpetroleum Serv*, C-657/22, EU:C:2024:353, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 58 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente subraya que, aunque el gasóleo de que se trata en el litigio principal no haya sido objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, ha quedado acreditado que dicho gasóleo ha sido utilizado como carburante para la navegación por vías navegables interiores de la Unión.
- 59 Es cierto que, como se ha expuesto en el apartado 44 de la presente sentencia, los Estados miembros están obligados, en virtud del artículo 1 de la Directiva 95/60, interpretado a la luz de su tercer considerando, a aplicar un sistema de mercado fiscal, en particular, al gasóleo que no esté gravado al tipo máximo (sentencia de 17 de octubre de 2018, *Comisión/Reino Unido*, C-503/17, EU:C:2018:831, apartado 44)
- 60 Esta Directiva, que fue adoptada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la Directiva 92/81, que fue derogada y sustituida por la Directiva 2003/96, tiene por objeto, como se desprende de

sus considerandos primero a tercero, en relación con el artículo 30, párrafo segundo, de la Directiva 2003/96, completar esta última y favorecer la realización y el buen funcionamiento del mercado interior al permitir la identificación fácil y rápida, en toda la Unión, del gasóleo no sujeto al nivel normal de imposición (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2018, Comisión/Reino Unido, C-503/17, EU:C:2018:831, apartado 46 y jurisprudencia citada).

- 61 A tal respecto, procede señalar que el artículo 3 de la Directiva 95/60 obliga a los Estados miembros, por una parte, a adoptar las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados y, por otra parte, a disponer que tal utilización abusiva sea considerada como una infracción de la legislación nacional del Estado miembro de que se trate.
- 62 Así pues, el mercado fiscal de los hidrocarburos, preceptuado por esta Directiva, ante todo tiene por objeto permitir controlar y, en su caso, sancionar la utilización de los productos energéticos exentos del impuesto especial o sujetos a un tipo reducido de este con fines para los que el Derecho de la Unión no impone ni permite establecer excepciones al impuesto especial.
- 63 En cambio, como sostiene, en esencia, la Comisión, un mercado incorrecto no puede, a falta de indicios en cuanto a la existencia de un fraude, impedir la aplicación de las exenciones o reducciones del nivel del impuesto especial establecidas por la Directiva 2003/96 cuando se cumplan los requisitos a los que está sujeta tal aplicación, como es, en el presente asunto, la utilización como carburante en la navegación con fines comerciales por vías navegables interiores de la Unión.
- 64 Por lo que respecta, en tercer lugar, a la finalidad de la Directiva 2003/96, procede recordar que esta, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 65 Pues bien, para garantizar la aplicación del nivel correcto de imposición a los productos energéticos comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha Directiva y, de ese modo, evitar distorsiones de la competencia entre los operadores económicos afectados, es necesario permitir a las autoridades competentes que controlen eficazmente si tal producto se utiliza para los fines previstos para la aplicación de la exención o del tipo reducido de imposición.
- 66 A este respecto, el mercado fiscal del gasóleo y del queroseno constituye ciertamente una medida destinada a garantizar el buen funcionamiento del régimen de imposición armonizado de los productos energéticos establecido por la Directiva 2003/96, que permite a las autoridades fiscales de los Estados miembros velar por que dichos hidrocarburos sean gravados en función de su utilización real.
- 67 No obstante, la exigencia de mercado fiscal objeto de la Directiva 95/60 no puede tener por efecto permitir a los Estados miembros, en el marco del margen de apreciación de que disponen en virtud del artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96, supeditar al cumplimiento de esta exigencia la exención del impuesto o la aplicación de un tipo reducido de este que dicha disposición les autoriza a establecer, en particular, para los productos energéticos utilizados como carburante en la navegación por vías navegables interiores con fines comerciales.
- 68 Solo cabría una conclusión diferente en el supuesto de que el operador de que se trate hubiera participado deliberadamente en un fraude fiscal que haya puesto en peligro el funcionamiento del régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad o de que el incumplimiento de la exigencia de mercado fiscal tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que el gasóleo ha sido utilizado para la aplicación de un nivel reducido de imposición o de una exención (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, apartado 59 y jurisprudencia citada).
- 69 No obstante, en el presente asunto, procede subrayar que, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el litigio principal se caracteriza por la inexistencia de indicios que puedan suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

70 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 15, apartado 1, letra f), de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 1 de la Directiva 95/60, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el beneficio de la exención del impuesto especial sobre el gasóleo suministrado para su utilización como carburante en la navegación con fines comerciales por vías navegables interiores de la Unión se deniega debido a que dicho gasóleo no es objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, cuando, por una parte, ha quedado acreditado que dicho gasóleo se utiliza para tal fin y, por otra parte, no hay ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

Cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

71 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta.

Costas

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

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

El artículo 15, apartado 1, letra f), 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 su versión modificada por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en relación con el artículo 1 de la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el beneficio de la exención del impuesto especial sobre el gasóleo suministrado para su utilización como carburante en la navegación con fines comerciales por vías navegables interiores de la Unión Europea se deniega debido a que dicho gasóleo no es objeto de un mercado fiscal conforme a las exigencias del Derecho de la Unión, cuando, por una parte, ha quedado acreditado que dicho gasóleo se utiliza para tal fin y, por otra parte, no hay ningún indicio que pueda suscitar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.