

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././../css/generic.css); EUR-Lex - 62001J0437 - ES

**Avis juridique important**

|

## 62001J0437

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 25 de septiembre de 2003. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana. - Incumplimiento de Estado - Directivas 92/12/CEE y 92/81/CEE - Impuesto sobre los aceites lubricantes - Impuesto especial sobre los hidrocarburos. - Asunto C-437/01.

*Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-09861*

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

## Palabras clave

*Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos especiales - Directiva 92/81/CEE - Exención de los hidrocarburos que no se utilizan como carburante o combustible - Impuesto sobre el consumo de aceites lubricantes exentos - Improcedencia*

*[Directiva 92/81/CEE del Consejo, art. 8, ap. 1, letra a)]*

## Índice

*\$\$Con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, los aceites lubricantes únicamente podrán ser sujetos al impuesto especial si están destinados a utilizarse como carburantes o combustibles.*

*Incumple las obligaciones que le incumben en virtud de esta disposición un Estado miembro que mantenga en vigor un impuesto sobre el consumo de hidrocarburos cuando éstos estén destinados, se pongan a la venta o se usen para finalidades distintas de la combustión o de la carburación.*

*En efecto, permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, privaría a esta disposición de todo efecto útil.*

( véanse los apartados 29 a 32, 37 y el fallo )

## Partes

*En el asunto C-437/01,*

*Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,*

*parte demandante,*

*contra*

*República Italiana, representada por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. G. Aiello, avvocato dello Stato, que designa domicilio en Luxemburgo,*

*parte demandada,*

*que tiene por objeto que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, 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 L 76, p. 1), y del artículo 8, apartado 1, letra a), 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 L 316, p. 12), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365, p. 46), al haber mantenido en vigor un tributo sobre los aceites lubricantes,*

*EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),*

*integrado por el Sr. M. Wathelet (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. P. Jann y A. Rosas, Jueces;*

*Abogado General: Sr. S. Alber;*

*Secretario: Sr. R. Grass;*

*visto el informe del Juez Ponente;*

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

*dicta la siguiente*

*Sentencia*

## Motivación de la sentencia

*1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 12 de noviembre de 2001, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 226*

CE, con objeto de que se declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, 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 L 76, p. 1), y del artículo 8, apartado 1, letra a), 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 L 316, p. 12), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO L 365, p. 46; en lo sucesivo, «Directiva 92/81»), al haber mantenido en vigor un tributo sobre los aceites lubricantes.

#### Marco normativo

#### Legislación comunitaria

2 El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81 establece:

«Además de las disposiciones generales sobre las utilizaciones exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción».

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra d), de la Directiva 92/81, los productos del Código NC 2710, es decir, en particular los aceites lubricantes, son hidrocarburos en orden a la aplicación de esta Directiva.

4 El artículo 2, apartado 2, de la Directiva 92/81 establece que «los hidrocarburos distintos de aquellos para los que se haya especificado un nivel de impuesto especial en la Directiva 92/82/CEE, estarán sometidos al impuesto especial si se destinan al consumo, se ponen a la venta o se utilizan como combustible o como carburante».

5 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 L 316, p. 19), en su versión modificada por la Directiva 94/74 (en lo sucesivo, «Directiva 92/82»), fija un tipo mínimo del impuesto para determinados hidrocarburos. Su artículo 2 enumera los referidos hidrocarburos, entre los cuales figuran los aceites lubricantes.

6 Por su parte, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 establece que «los productos a que se refiere el apartado 1 [a saber, en particular, los hidrocarburos] podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto».

#### Normativa nacional

7 El artículo 21, párrafo segundo, del Decreto Legislativo nº 504, «Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penale e amministrative» (Texto refundido de las disposiciones legales que regulan los impuestos sobre la producción y sobre el consumo y que prevén las correspondientes sanciones penales y administrativas en esta materia), de 26 de octubre de 1995 (GURI nº 279, de 29 de noviembre de

1995, suplemento ordinario; en lo sucesivo, «Decreto legislativo nº 504»), grava los productos comprendidos en el Código NC 2710 (aceites lubricantes) utilizados como carburante o combustible con un impuesto especial cuyo tipo de gravamen es el mismo que el que se halla previsto para el carburante o para el combustible equivalente.

8 El artículo 62, párrafo primero, del mismo Decreto Legislativo dispone:

«Los aceites lubricantes (códigos NC 27 10 00 87 a 27 10 00 98) estarán sujetos, además de al tributo previsto en el artículo 21, párrafo segundo, a un impuesto sobre el consumo cuando vayan destinados, se pongan a la venta o se utilicen con unos fines distintos de la combustión o de la carburación.»

9 El tipo de gravamen de este impuesto sobre el consumo es distinto del tipo de gravamen del impuesto especial al que se refiere el artículo 21, párrafo segundo, del Decreto Legislativo nº 504.

*Procedimiento administrativo previo*

10 Al considerar la Comisión que la legislación italiana, en la medida en que establece un impuesto sobre el consumo de los aceites lubricantes que no estén destinados a la combustión o a la carburación, es incompatible con los artículos 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81 y 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, los cuales, en opinión de la Comisión, excluyen cualquier tributo nacional de esta índole, dirigió un escrito de requerimiento a la República Italiana el 4 de noviembre de 1998.

11 En un primer momento, el Gobierno italiano negó la existencia de las infracciones que se habían imputado así a la República Italiana.

12 El 12 de noviembre de 1999, la Comisión dirigió un dictamen motivado al citado Estado miembro al cual respondió el Gobierno italiano reconociendo «el carácter objetivo y fundado de las observaciones formuladas por el Ejecutivo comunitario (en efecto, el referido impuesto no puede insertarse, debido a su estructura específica, en la escala impositiva -que permite la normativa comunitaria- de los hidrocarburos que no se utilicen con fines de combustión o de carburación)».

13 En consecuencia, la República Italiana hizo saber a la Comisión que tenía la intención de atenerse lo antes posible al dictamen motivado.

14 Al no haber sido informada posteriormente acerca de modificación alguna de la legislación italiana en esta materia, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

*Sobre el incumplimiento*

*Alegaciones de las partes*

15 Según la Comisión, la lectura de los artículos 8, apartado 1, letra a), y 2, apartado 2, de la Directiva 92/81, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82, implica que los aceites lubricantes únicamente estarán sujetos a un impuesto especial cuando estén destinados a utilizarse como carburantes o combustibles. En los demás casos, están exentos obligatoriamente del impuesto especial armonizado.

16 Sobre esta base, la Comisión considera que la República Italiana ha infringido los artículos 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81 y 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 al gravar con un impuesto sobre el consumo los aceites lubricantes que vayan destinados, se pongan a la venta o se utilicen para fines distintos de la combustión o de la carburación.

17 La Comisión recuerda que, en la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), el Tribunal de Justicia consideró que un impuesto ecológico que grava las emisiones contaminantes causadas por el tráfico aéreo interior de Suecia de carácter comercial era contrario al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, el cual prevé la exención obligatoria del impuesto especial armonizado por lo que respecta a los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación aérea distinta de la navegación aérea de turismo privado. En el apartado 24 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que, como en el caso de autos, deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, privaría a esta disposición de todo efecto útil, y en el apartado 25 de la misma sentencia, que un Estado miembro que haya establecido un impuesto de tales características no puede invocar la facultad, prevista en el artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12, de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado.

18 De esta forma, queda enteramente desprovisto de su sentido el objetivo de armonización fiscal.

19 La Comisión señala también que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria (sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, Rec. p. I-1129, apartado 27, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, C-437/97, Rec. p. I-1157, apartado 47).

20 La Comisión alega que no puede considerarse que el impuesto controvertido se ajuste a la sistemática general de las Directivas que regulan los impuestos especiales armonizados sobre los hidrocarburos. Este impuesto resulta contrario al artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81 en la medida en que grava una categoría de productos que los Estados miembros se hallan incondicionalmente obligados a eximir del impuesto especial armonizado. El impuesto es incompatible también con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 en la medida en que no respeta la sistemática general de las normas reguladoras de los impuestos especiales que gravan los hidrocarburos por lo que atañe a las modalidades de cálculo y a la base imponible. En efecto, mientras que la aplicación del tipo de gravamen del impuesto especial armonizado (modalidades de cálculo) a una materia imponible exenta (base imponible) debe dar lugar a una tributación igual a cero, el impuesto italiano sobre el consumo supone una fuerte presión fiscal.

21 El Gobierno italiano alega en su escrito de contestación que ha ajustado la legislación nacional al Derecho Comunitario.

22 El artículo 6 del Decreto-ley nº 452, «Disposizioni urgenti in tema di accise, di gasolio per autotrazione, di smaltimento di oli usati, di giochi e scommesse, nonché sui rimborsi IVA» (Disposiciones urgentes en materia de impuestos especiales, de gasóleo para los camiones, de eliminación de los aceites usados, de juegos y de apuestas, así como de devoluciones del impuesto sobre el valor añadido), de 28 de diciembre de 2001 (GURI nº 301, de 29 de diciembre de 2001, p. 9; en lo sucesivo, «Decreto-ley nº 452»), suprimió el impuesto sobre el consumo que gravaba los aceites lubricantes, tal como se hallaba previsto en el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo nº 504.

23 Sobre este particular, la Comisión no niega que el impuesto sobre el consumo, que gravaba

*los aceites lubricantes, fue suprimido por el Decreto-ley nº 452.*

*24 No obstante, la Comisión señala que el artículo 7 del citado Decreto-ley creó un nuevo tributo, denominado «exacción de reciclado y de saneamiento del medio ambiente», que grava los mismos aceites lubricantes que los que anteriormente gravaba el impuesto sobre el consumo y que constituye la «continuidad», bajo otra forma, del impuesto sobre el consumo suprimido.*

*25 En efecto, según la Comisión, la exacción creada por el artículo 7 del Decreto-ley nº 452 grava los mismos productos que aquel impuesto sobre el consumo. Además, su tipo de gravamen se halla fijado de la misma forma que el previsto anteriormente para dicho impuesto.*

*26 El hecho de que el importe que debe abonarse en virtud de esta nueva exacción haya sido fijado a tanto alzado por el Decreto-ley nº 452 impide que tal exacción pueda calificarse de contraprestación de un servicio prestado por las empresas de recogida, de regeneración o de eliminación de los aceites lubricantes usados a las empresas que utilicen este tipo de aceites. Además, la exacción se percibe a un tipo fijo igual para los aceites usados reciclables y para los que no lo son.*

*27 La Comisión alega también que no se ha establecido en modo alguno que la citada exacción vaya destinada a las empresas de reciclado o de eliminación. Por consiguiente, su rendimiento pasa a formar parte necesariamente de los ingresos presupuestarios del Estado italiano.*

*28 Habida cuenta del hecho de que el objeto y la regulación de ambas exacciones obligatorias son en sustancia idénticos, la Comisión reitera en su réplica las pretensiones formuladas en el escrito de interposición del recurso. La Comisión aclara sin embargo que, en cualquier caso, según una reiterada jurisprudencia, la fecha que debe tomarse en consideración para apreciar la existencia de un incumplimiento es el vencimiento del plazo señalado en el dictamen motivado. En el presente caso, dicho plazo expiró el 12 de enero de 2000.*

#### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

*29 Está acreditado que el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo nº 504 preveía que los aceites lubricantes estarían sujetos a un impuesto sobre el consumo cuando estuvieran destinados, se pusieran a la venta o se usaran para unas finalidades distintas de la combustión o de la carburación.*

*30 Pues bien, con arreglo a los artículos 8, apartado 1, letra a), y 2, apartado 2, de la Directiva 92/81, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82, los aceites lubricantes únicamente podrán ser sujetos al impuesto especial si están destinados a utilizarse, a ponerse a la venta o a utilizarse como carburantes o combustibles. En los demás casos, deben quedar necesariamente exentos del impuesto especial armonizado.*

*31 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, privaría a esta disposición de todo efecto útil (sentencia Braathens, antes citada, apartado 24).*

*32 El mismo razonamiento es aplicable por analogía a la exención prevista en el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81.*

*33 Por lo tanto, para los productos obligatoriamente exentos del impuesto especial armonizado, conforme al artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81, los Estados miembros no pueden invocar la facultad, prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, de mantener o establecer*

otros impuestos indirectos de finalidad específica (véase, en este sentido, la sentencia Braathens, antes citada, apartado 25).

34 Por lo tanto, el recurso interpuesto por la Comisión debe considerarse fundado en lo que atañe al Decreto Legislativo nº 504.

35 Por lo que se refiere al Decreto-ley nº 452, del cual la Comisión alega que no ha puesto fin al incumplimiento, dado que la República Italiana se limitó en esencia a derogar formalmente la disposición por la que se estableció el impuesto controvertido, reintroduciendo al mismo tiempo el citado impuesto con otro nombre, basta con observar que fue adoptado después de que expirara el plazo señalado en el dictamen motivado.

36 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como ésta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado y los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el Tribunal de Justicia (sentencias de 15 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-147/00, Rec. p. I-2387, apartado 26; de 4 de julio de 2002, Comisión/Grecia, C-173/01, Rec. p. I-6129, apartado 7, y de 10 de abril de 2003, Comisión/Francia, C-114/02, Rec. p. I-0000, apartado 9).

37 Por consiguiente, sin que sea necesario, a los fines del presente recurso, comprobar si el Decreto-ley nº 452 ha puesto fin al incumplimiento, basta con observar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 y del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, al haber mantenido en vigor al expirar el plazo señalado en el dictamen motivado, mediante el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo nº 504, un tributo sobre el consumo de aceites lubricantes.

## **Decisión sobre las costas**

Costas

38 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Italiana y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

## **Parte dispositiva**

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

decide:

1) Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, 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, y del artículo 8, apartado 1, letra a), 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, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, al haber mantenido en vigor al expirar el plazo señalado en el dictamen motivado, mediante el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo nº 504, «Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penale e amministrative» (Texto refundido de las disposiciones legales que regulan los impuestos sobre la producción y sobre el consumo y que prevén las correspondientes sanciones penales y administrativas en esta materia), de 26 de octubre de 1995, un tributo sobre el consumo de aceites lubricantes.*

*2) Condenar en costas a la República Italiana*