Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 2 de junio de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2003/96/CE — Tipos de impuestos especiales diferenciados para carburantes y combustibles — Requisito de aplicación del tipo para combustibles — Presentación de un resumen mensual de declaraciones según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción — Aplicación del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes en caso de no presentación de ese resumen — Principio de proporcionalidad»

En el asunto C-418/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia, Polonia), mediante resolución de 4 de junio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de septiembre de 2014, en el procedimiento entre

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

y

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

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

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

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

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, por los Sres. K. Kocowski y S. Bogdański, adwokaci;

— en nombre del Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, por el Sr. W. Bronicki, la Sra. E. Białas-Giejbatow y el Sr. D. Kowalik, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. J. Kaute, radca prawny;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. K. Maćkowska, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: polaco.

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Owsiany-Hornung y F. Tomat, en calidad de agentes;

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

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 3, del artículo 5 y del artículo 21, apartado 4, 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 195, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»), y del principio de proporcionalidad.

2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre la sociedad ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (en lo sucesivo, «ROZ-ŚWIT») y el Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (Director de la Oficina Aduanera de Breslavia, Polonia), suscitado por la negativa de este último a reconocer a ROZ-ŚWIT el beneficio del tipo del impuesto especial aplicable al combustible por no haber presentado, dentro de plazo, el resumen mensual de declaraciones según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción (en lo sucesivo, «resumen de las declaraciones de los compradores»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los considerandos tercero, cuarto, noveno, décimo séptimo y décimo octavo de la Directiva 2003/96 tienen la siguiente redacción:

«(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 podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(17) Es necesario establecer niveles mínimos comunitarios de imposición diferentes, según cual sea la utilización de los productos energéticos y de la electricidad.

(18) Los productos energéticos utilizados como carburantes para ciertos fines industriales y comerciales y aquellos utilizados como combustibles son gravados generalmente a niveles inferiores a los aplicables a los productos energéticos utilizados como carburantes.»

4 Según el artículo 2, apartado 3, párrafo primero, de esa Directiva:

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

5 El artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva establece lo siguiente:

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

6 El artículo 5 de esta misma Directiva dispone:

«En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el derecho comunitario:

— cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,

— cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,

— para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,

— la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.»

7 Los artículos 7 a 9 de la Directiva 2003/96 establecen que los niveles mínimos de imposición aplicables, respectivamente, a los carburantes, a los productos utilizados como carburantes con finalidades industriales y profesionales específicas y a los combustibles serán los establecidos en los cuadros A a C del anexo I de esa Directiva.

8 En los artículos 14 a 19 de dicha Directiva se contemplan exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición que los Estados miembros, o algunos de ellos, pueden o deben aplicar ajustándose a los requisitos allí establecidos.

9 A tenor del artículo 21, apartado 4, de esa misma Directiva:

«Los Estados miembros también podrán disponer que el impuesto sobre productos energéticos y de electricidad se devengue cuando se determine que no se cumple, o que ya no se cumple, una condición sobre la utilización final para la aplicación de un nivel reducido de imposición o de una exención, establecida en las disposiciones nacionales.»

Derecho polaco

10 El artículo 89, apartados 1, 4, 5 y 14 a 16, de la Ustawa o podatku akcyzowym (Ley de Impuestos Especiales) de 6 de diciembre de 2008, en su versión modificada (Dz. U. de 2009, n.º 3, posición 11), tiene la siguiente redacción:

«1. Los tipos del impuesto especial sobre los productos energéticos serán:

[...]

10) para los fueles de los códigos NC 2710 19 51 a 2710 19 69,
   a) los de una destilación de, al menos, 30 % de su volumen a 350 °C o cuya densidad a 15 °C sea inferior a 890 kilogramos por metro cúbico, coloreados de rojo y provistos de las marcas establecidas mediante disposiciones particulares, de 232,00 [eslotis polacos (PLN)]/1 000 litros,
   b) los demás, no sujetos a las obligaciones de coloración y de marca establecidas en las disposiciones particulares, [64,00] PLN/1 000 kilogramos.

[...]

4. En caso de que:

1) los productos contemplados en el apartado 1, punto [...] 10 [...] sean destinados a la alimentación de motores de combustión, y se utilicen sin cumplir los requisitos de etiquetado y de coloración establecidos en disposiciones especiales, se almacenen en un tanque unido a un surtidor de combustible o se vendan desde tal tanque, se aplicará el tipo de 1 822,00 PLN/1 000 litros y, si su densidad a 15 °C es inferior o igual a 890 kilogramos por metro cúbico, el tipo de 2 047,00 PLN/1 000 kilogramos.

[...]

5. El vendedor de los productos sujetos al impuesto especial mencionados en el apartado 1, punto [...] 10 [...], que por su destino no estén exentos del impuesto especial, está obligado en caso de venta:

1) a personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica y personas físicas que ejerzan una actividad económica, a obtener una declaración del comprador en el sentido de que los productos adquiridos están destinados a calefacción o serán vendidos como productos destinados a calefacción, de manera que, en virtud de ese destino, son aplicables los tipos del impuesto especial establecidos en el apartado 1, punto [...] 10 [...];

2) a personas físicas que no ejerzan una actividad económica, a obtener del comprador una declaración en el sentido de que los productos adquiridos están destinados a calefacción, de manera que, en virtud de ese destino, son aplicables los tipos del impuesto especial establecidos en el apartado 1, punto [...] 10 [...]; a esta declaración deberá adjuntarse el justificante de caja o la copia de otro documento de venta expedido a favor del comprador y, en caso de que no sea posible, el vendedor estará obligado a indicar en la declaración el número y la fecha de expedición del documento que confirme la venta.

[...]

14. El vendedor de los productos sujetos al impuesto especial mencionados en el apartado 1, punto [...] 10 [...] deberá elaborar un resumen mensual de las declaraciones mencionadas en el apartado 5 y presentarla al director de la oficina aduanera competente a más tardar el vigésimo quinto día del mes

siguiente al mes en que se haya producido la venta; el vendedor deberá conservar las declaraciones originales durante un período de cinco años a partir del final del año natural en que se hayan emitido, y exhibirlas en caso de inspección.

15. El resumen mensual de las declaraciones contendrá:

1) en relación con el vendedor al que se refiere el apartado 14:
   a) la denominación y la dirección de la sede o del domicilio de la entidad que presenta el resumen,
   b) la cantidad, la naturaleza y el destino de los productos objeto de la declaración,
   c) la fecha de la declaración,
   d) la fecha y el lugar de la declaración y la firma legible de la persona que elabora el resumen,
   e) la mención del número de instalaciones de calefacción de las que disponen los compradores, según sus declaraciones,
   f) el lugar (dirección) donde se encuentran las instalaciones de calefacción indicadas en las declaraciones,

[...]

16. En el supuesto de que no se cumplan los requisitos establecidos en los apartados 5 a 15, se aplicará el tipo fijado en el apartado 4, punto 1.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Mediante resolución de 23 de febrero de 2011, el Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (Director de la Oficina Aduanera de Breslavia, Polonia) giró una liquidación complementaria en materia de impuestos especiales relativa a una deuda tributaria contraída por ROZ-ŚWIT.

12 Resulta de esta resolución que, a raíz del procedimiento iniciado por las autoridades tributarias, se constató que en el período comprendido entre el 1 de marzo y el 31 de diciembre de 2009 ROZ-ŚWIT realizó una serie de operaciones de venta de combustible consistentes en la venta de cantidades de fueloil ligero. Se apreció que esas ventas habían sido verificadas y que no cabía duda de que los compradores habían confirmado la compra y el consumo de ese combustible para calefacción. No obstante, ROZ-ŚWIT no había presentado dentro de plazo el resumen de las declaraciones de los compradores, tal como se establece en el artículo 89, apartado 14, de la Ley de Impuestos Especiales. Por consiguiente, se aplicó el tipo para carburante establecido en el artículo 89, apartado 4, número 1, de esa Ley en virtud del apartado 16 de ese mismo artículo.

13 ROZ-ŚWIT presentó una reclamación contra esa resolución ante el Director de la Sala de Aduanas de Breslavia, alegando que la no presentación del resumen de las declaraciones de los compradores constituía un mero defecto de forma, dado que no había duda alguna sobre el uso efectivo para calefacción del combustible en cuestión.

14 Tras desestimarse esa reclamación, ROZ-ŚWIT interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia, Polonia).

15 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en caso de que un Estado miembro haga uso de la facultad, establecida en la Directiva 2003/96, de establecer diferencias entre los tipos de impuesto especial correspondientes a productos comprendidos en el ámbito de aplicación de ésta en atención a su utilización, la disposición contenida en el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales es contraria a esta Directiva en la medida en que aplica el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes a un producto utilizado como combustible como consecuencia de la no presentación del resumen de las declaraciones de los compradores.

16 Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas, además, acerca de si la obligación de elaborar y presentar ese resumen resulta desproporcionada en relación con el objetivo perseguido, que no es otro que la prevención de la evasión y el fraude fiscales. Estima que esta obligación es de índole formal y secundaria y sólo permite un análisis preliminar del destino de los correspondientes productos. En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia del impuesto sobre el valor añadido según la cual, por una parte, debe acordarse la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartados 61 y 62) y, por otra parte, una normativa nacional que supedita la exención de la exportación al cumplimiento de un plazo de salida, sin permitir la devolución del impuesto sobre el valor añadido ya abonado por el incumplimiento del citado plazo, a pesar de que el sujeto pasivo haya demostrado que la mercancía ha abandonado el territorio aduanero de la Unión, va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de luchar contra la evasión y el fraude fiscales (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, apartado 39).

17 El órgano jurisdiccional remitente también desea que se dilucide si la sanción establecida en el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, consistente en imponer el tipo del impuesto especial reservado a los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores dentro de plazo, respeta el principio de proporcionalidad. Por lo que se refiere, en particular, a la gravedad de la infracción, considera que esa sanción no tiene por objeto prevenir el fraude fiscal, sino que castiga únicamente el incumplimiento de dicha obligación y representa, por otra parte, un importe no desdeñable.

18 En estas circunstancias, el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Breslavia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

« 1) ¿Debe interpretarse el artículo 5 en relación con los artículos 2, apartado 3, y 21, apartado 4, de la Directiva 2003/96 en el sentido de que se opone a la normativa nacional del artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, con arreglo a la cual se aplica al combustible para calefacción el tipo del impuesto especial aplicable a los carburantes de automoción cuando el sujeto pasivo no cumple la formalidad prevista en el artículo 89, apartados 14 y 15, de dicha Ley?

2) ¿Es conforme con el principio de proporcionalidad la formalidad prevista en el artículo 89, apartados 14 y 15, de la Ley de Impuestos Especiales, con arreglo a la cual sólo se aplica el tipo reducido del impuesto especial sobre combustibles para calefacción cuando se ha elaborado y presentado un resumen de las declaraciones de los compradores dentro del plazo legal, con independencia de si se cumple el requisito material de que se venda el combustible para ser utilizado en calefacción?

3) ¿Es compatible con el principio de proporcionalidad la sanción prevista en el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, con arreglo a la cual se impone al vendedor, como sucede en el presente caso, el impuesto especial sobre la venta de combustible para calefacción al tipo aplicable a los carburantes de automoción (artículo 89, apartado 4, número 1, de la Ley) cuando no se cumple la formalidad prevista en el artículo 89, apartados 14 y 15, de dicha Ley?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, por

una parte, los vendedores de combustible están obligados a presentar, en un plazo establecido, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores, según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción y, por otra parte, en caso de no presentación de ese resumen dentro del plazo fijado, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

20 Con carácter preliminar debe recordase que los principios generales del Derecho, entre los que figura el principio de proporcionalidad, forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión. Por lo tanto, deben respetarlos tanto las instituciones de la Unión como los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las Directivas de la Unión (véanse en ese sentido, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 18, y de 10 de septiembre de 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, apartado 43).

21 De ello se desprende que una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, cuyo objeto es adaptar el ordenamiento jurídico interno del Estado miembro de que se trate a lo dispuesto en la Directiva 2003/96 debe respetar el principio de proporcionalidad.

Sobre la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores

22 De la resolución de remisión resulta que el resumen de las declaraciones de los compradores, cuya elaboración y presentación a la oficina de aduanas se prevén en el artículo 89, apartados 14 y 15, de la Ley de Impuestos Especiales, constituye un instrumento de control dirigido a prevenir la evasión y el fraude fiscales.

23 Dado que la Directiva 2003/96 no precisa ningún mecanismo de control específico de la utilización del combustible ni medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a la venta de combustible, incumbe a los Estados miembros establecer tales mecanismos y tales medidas en su Derecho nacional, respetando al mismo tiempo el Derecho de la Unión. A este respecto, resulta del noveno considerando de esa Directiva que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación a la hora de definir y aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales.

24 Por lo que se refiere a la proporcionalidad de la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores, el órgano jurisdiccional remitente se remite a las resoluciones del Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polonia) y a las de determinados órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa de Polonia según las cuales tal resumen pone en conocimiento de la autoridad tributaria la realización de la venta preferencial de combustible y el lugar y el modo de utilización previsto. Permite, además, un análisis preliminar de los datos que contiene y, en consecuencia, identificar y detectar fraudes fiscales.

25 Pues bien, habida cuenta del margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en relación con las medidas y los mecanismos que pueden adoptarse para prevenir la evasión y el fraude fiscales asociados a la venta de combustible, y dado que una obligación de presentar a las autoridades competentes un resumen de las declaraciones de los compradores no es manifiestamente desproporcionada, debe considerarse que tal obligación constituye una medida apropiada para la consecución de tal objetivo y no excede de lo necesario para alcanzarlo.

26 Por consiguiente, la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual los vendedores de combustible están obligados a presentar, dentro del plazo fijado, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción.

Sobre la aplicación del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores

27 Con arreglo al artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, el incumplimiento de la obligación de elaborar y presentar un resumen de las declaraciones de los compradores en los plazos fijados conlleva la aplicación al combustible vendido del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, con independencia de cuál sea el uso efectivo de dicho combustible.

28 Por lo que se refiere, en primer lugar, a la conformidad de tal consecuencia con la Directiva 2003/96, procede comenzar señalando que las disposiciones de esta Directiva citadas por el órgano jurisdiccional remitente en su primera cuestión prejudicial no son directamente pertinentes a efectos del litigio principal. En efecto, primeramente, el artículo 2, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva contempla «los productos energéticos para los que la presente Directiva no especifique ningún nivel de imposición», mientras que resulta de la resolución de remisión que el nivel de imposición del producto sobre el que versa el litigio principal está perfectamente especificado en la Directiva 2003/96.

29 En segundo término, el artículo 5 de esa Directiva contempla tipos impositivos diferenciados en determinados supuestos enumerados taxativamente en ese artículo, esto es, cuando estén vinculados a la calidad del producto, cuando dependan de las cantidades consumidas, cuando los productos se utilicen en determinados ámbitos públicos o cuando esos tipos distingan entre el consumo profesional y el no profesional. Así pues, ese artículo no se refiere a la diferencia de utilización entre carburante y combustible.

30 Por último, el artículo 21, apartado 4, de la Directiva 2003/96 se refiere a los requisitos asociados a la aplicación de los tipos reducidos y las exenciones contemplados en los artículos 14 a 19 de esa Directiva.

31 En cambio, el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de declarar que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una clara distinción entre los carburantes y los combustibles en función, en particular, del criterio de la utilización. En efecto, la distinción entre carburantes y combustibles, introducida por los considerandos décimo séptimo y décimo octavo de dicha Directiva, es aplicada, en particular, por los artículos 7 a 9 de ésta, relativos a las modalidades de fijación de los niveles mínimos de imposición aplicables, por una parte, a los combustibles y, por otra, a los carburantes y a los productos utilizados como carburantes con fines industriales y comerciales específicos (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 y C-44/13, EU:C:2014:216, apartado 28).

32 Asimismo, los considerandos 3 y 4 de dicha Directiva enuncian que el funcionamiento adecuado del mercado interior requiere que la Unión establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía y que unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento de ese funcionamiento adecuado. En consecuencia, debe considerarse que el establecimiento de unos niveles mínimos de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, ya que permite evitar posibles distorsiones de la competencia entre productos utilizados con los mismos fines.

33 De ello resulta que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva.

34 Por consiguiente, una disposición de Derecho nacional, como el artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, en virtud de la cual, en caso de no presentación dentro de plazo de un resumen de las declaraciones de los compradores, el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes se

aplica automáticamente a los combustibles, incluso cuando, como ha sido constatado en el litigio principal, éstos se utilizan como tales, es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96.

35 En segundo lugar, esa aplicación automática del tipo del impuesto especial previsto para los carburantes en caso de incumplimiento de la obligación de presentar tal resumen vulnera el principio de proporcionalidad.

36 En efecto, resulta de la resolución de remisión que, en el litigio principal, se constató que las ventas de combustible realizadas por ROZ-ŚWIT habían sido verificadas y que no cabía duda de que los compradores habían confirmado la compra y el consumo de ese combustible para calefacción. Asimismo, ningún elemento de los autos indica que esas ventas se realizaran con la finalidad de beneficiarse fraudulentamente del tipo del impuesto especial preferencial concedido a los combustibles destinados a calefacción.

37 No obstante, pese a tal constatación, las autoridades competentes aplicaron, en virtud del artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, a los combustibles vendidos el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes.

38 A este respecto, resulta de la resolución de remisión que, en Polonia, el tipo del impuesto especial aplicable a los carburantes puede ser más de ocho veces superior al que grava los combustibles.

39 En estas circunstancias, el hecho de aplicar a los combustibles objeto del litigio principal el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes como consecuencia del incumplimiento de la obligación, impuesta por el Derecho nacional, de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores dentro del plazo fijado, cuando se ha comprobado que no existe ninguna duda de que esos productos han sido destinados a calefacción, excede de lo necesario para prevenir la evasión y el fraude fiscales (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 29).

40 En este contexto, debe precisarse que nada impide que un Estado miembro contemple la imposición de una multa por incumplir una obligación como la consistente en presentar a las autoridades competentes un resumen de las declaraciones de los compradores del combustible vendido. La competencia de que dispone un Estado miembro para imponer tal sanción debe ejercerse respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, incluido el principio de proporcionalidad. Para apreciar si esa sanción es conforme con ese principio, incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que tal sanción pretende castigar, así como el modo en que se determina el importe de la misma (véase, por analogía, la sentencia de 19 de julio de 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, apartados 44 a 47).

41 Par consiguiente, la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación de un resumen mensual de las declaraciones de los compradores dentro del plazo establecido, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

42 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que:

— no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual los vendedores de combustible están obligados a presentar, dentro del plazo fijado, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción, y

— se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación de tal resumen dentro del plazo establecido, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.

Costas

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

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

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, y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que:

— **no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual los vendedores de combustible están obligados a presentar, dentro del plazo fijado, un resumen mensual de las declaraciones de los compradores según las cuales los productos adquiridos se destinan a calefacción, y**

— **se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación de tal resumen dentro del plazo establecido, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.**

Firmas