Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
de 2 de marzo de 2017 [1]

Asunto C-151/16

«Vakarų Baltijos laivų statykla» UAB
con intervención de:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[Petición de decisión prejudicial del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación en materia de impuestos especiales — Exención tributaria del suministro de productos energéticos — Uso como carburante en la navegación — Condiciones de los Estados miembros para garantizar la plena y correcta aplicación — Falta de justificantes — Proporcionalidad — Aplicación de los principios de la normativa del IVA»

I. Introducción

1. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia ha de ocuparse de una exención especial de los impuestos especiales en el Derecho de la Unión. Dicha exención tiene como objetivo eximir la navegación comercial en aguas de la Unión de los impuestos especiales que gravan los carburantes. Sin embargo, no es una empresa naviera quien hace valer dicha exención, sino un constructor de buques. Dicho constructor vendió el buque, incluido algo de carburante, a una empresa naviera, pero carecía de las licencias que precisaba con arreglo al Derecho nacional para poder suministrar carburantes con exención del impuesto.

2. A este respecto se suscitan dos cuestiones fundamentales. Por una parte, hay que aclarar el ámbito de aplicación personal de la exención tributaria. Así, debe responderse a la cuestión de si también es aplicable a un constructor o proveedor de un buque la ventaja fiscal que para la navegación se prevé en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE [del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51)]. Por otra parte, se ha de concretar el significado de los requisitos relativos a los justificantes en el marco de una norma sobre ventajas fiscales en la legislación sobre impuestos especiales. A este respecto, en dos sentencias de la Sala Novena del Tribunal de Justicia [2] se aprecia la tendencia a hacer extrapolable a la normativa de los impuestos especiales la jurisprudencia recaída acerca de la normativa del IVA.

1 Lengua original: alemán.

2 Sentencias de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), apartados 59 y ss., y ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400), apartados 20, 21, 35 y 36.

II. Marco legal

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 7, apartado 1, 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), dispone:

«El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.»

4. El artículo 41 de la Directiva 2008/118 establece lo siguiente:

«Hasta tanto el Consejo no haya adoptado disposiciones comunitarias en relación con el abastecimiento de buques y aeronaves, los Estados miembros podrán mantener sus disposiciones nacionales en relación con dicho abastecimiento.»

5. El artículo 6 de la Directiva 2003/96, en su versión modificada últimamente por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (DO 2004, L 95, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»), otorga la siguiente opción a los Estados miembros:

«Los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito en la presente Directiva:

a) directamente,

b) mediante un tipo diferenciado

o bien

c) reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto.»

6. El artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 dispone:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, 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.»

B. Derecho nacional

7. Las mercancías sujetas a un impuesto especial, la aplicación del impuesto especial a dichas mercancías y los aspectos específicos relacionados con el control y el transporte de dichas mercancías se rigen por la Akcizų įstatymas (Ley sobre impuestos especiales), en su versión modificada por la Ley n.º XI 722 de 1 de abril de 2010. Con arreglo al artículo 19, apartado 1, punto 5, de la Ley sobre impuestos especiales, «las mercancías sujetas a los impuestos especiales […] estarán exentas del pago de dichos impuestos cuando […] estén destinadas al avituallamiento de buques de pasajeros o de carga […] en el tráfico internacional». Además, el artículo 43, apartado 1, punto 2, de dicha Ley establece que tal exención de impuestos especiales se aplicará asimismo al «combustible marítimo suministrado para ser utilizado en la navegación en aguas de la Unión Europea (incluida la pesca), con la excepción del combustible marítimo suministrado para ser utilizado en embarcaciones privadas de recreo».

III. Procedimiento principal

8. La recurrente es una sociedad con domicilio social en Lituania que ejerce sus actividades, en particular, en el ámbito de la construcción de diferentes tipos de buques de navegación marítima. El 7 de octubre de 2009 celebró un contrato para la construcción de un buque de carga (en lo sucesivo, «buque») para un cliente.

9. Durante la construcción del buque, la recurrente compró 80 600 litros de combustible a un suministrador. El suministrador entregó el combustible directamente en el depósito de combustible del buque. El suministrador calculó el impuesto especial para el combustible, que fue abonado por la recurrente al realizar los pagos de las facturas con IVA que le habían sido emitidas. La recurrente consumió parte de dicho combustible durante la realización de pruebas en el buque.

10. El 6 de junio de 2013, la recurrente transmitió al cliente la propiedad del buque, así como la totalidad de sus derechos e intereses. El buque fue entregado al cliente junto con el equipo y las provisiones que se encontraban a bordo, incluidos 73 030 litros de combustible que habían sobrado tras las pruebas realizadas en el buque. El cliente estaba obligado por el contrato a comprar a precio de coste dicho combustible, que se convirtió en parte del precio total.

11. Después de la transmisión del buque al cliente, este último lo dispuso para que llevase a cabo la travesía, por sus propios medios y sin carga (comercial), desde el astillero hasta el puerto de Stralsund (Alemania). Allí, el buque embarcó su primera carga, que debía ser transportada, a título oneroso, hasta Santander (España).

12. Poco después de la venta del buque (el 22 de julio de 2013), la recurrente presentó una solicitud de devolución del impuesto especial pagado por el combustible incluido en la venta al cliente. Mediante la resolución impugnada de 21 de agosto de 2013, la Administración tributaria (la recurrida) desestimó la solicitud de devolución, basándose, en esencia, en que la recurrente no había cumplimentado los documentos de registro necesarios y en que no disponía de una autorización (permiso) para el suministro de combustible a buques expedida de conformidad con el procedimiento aplicable.

13. Tras examinar la reclamación presentada contra la resolución antes citada, la Comisión para la resolución de contenciosos en materia fiscal, en su Decisión n.º S 185 (7 195/2013) de 28 de noviembre de 2013, anuló la resolución de la Administración tributaria. Como motivación expuso, en particular, que las normas incumplidas se refieren a requisitos de forma que no se oponen a que se reconozca a la recurrente el derecho a la devolución del impuesto.

14. La recurrida presentó un recurso ante el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilnius (Lituania) que, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2014, estimó el recurso, pues la recurrente no disponía de autorización o permiso válidos para realizar el suministro controvertido. Dicha sentencia fue impugnada a su vez por la recurrente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. El Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania) que ahora ha de conocer del litigio ha planteado al Tribunal de Justicia, el 14 de marzo de 2016, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por última vez por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, en el sentido de que no puede percibirse el impuesto especial sobre el suministro de productos energéticos en circunstancias como las del presente asunto, en las que dichos productos se suministran para su uso como combustible en la navegación de un buque en aguas de la Unión Europea, con el objetivo, que no lleva consigo contraprestación económica directa, de que dicho buque navegue por sus propios medios desde el lugar donde fue construido hasta un puerto situado en otro Estado miembro, en el que recogerá su primera carga comercial?

2) ¿Se opone el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 a disposiciones de la normativa nacional de los Estados miembros, como las aplicables en el presente asunto, que excluyen la exención tributaria prevista en dicha disposición en el caso de que el suministro de los productos energéticos se haya efectuado incumpliendo los requisitos establecidos por el Estado miembro, aun cuando tal suministro cumpla los requisitos esenciales para la aplicación de la exención prevista en dicha disposición de la Directiva 2003/96?»

16. Respecto de estas cuestiones, han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia la República de Lituania, la República de Polonia y la Comisión Europea.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre la primera cuestión

17. Con su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber cómo debe interpretarse el artículo 14 de la Directiva 2003/96 en el presente caso, que trata de un desplazamiento de un buque comercial sin carga. Sin embargo, como en el procedimiento principal es el vendedor de un buque quien pretende la devolución del impuesto especial, la cuestión prejudicial necesita ser precisada. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el vendedor de un buque tiene derecho a la devolución del impuesto especial. En este contexto, la cuestión se refiere a una devolución por el carburante que el comprador del buque ha utilizado para dirigirse a un puerto en el que el buque ha recogido su primer cargamento.

18. Por lo tanto, a los efectos del presente asunto, lo único determinante es si la venta de un buque con el carburante, por el constructor del buque (vendedor), exige la devolución del impuesto especial al vendedor cuando únicamente el comprador del buque utiliza, en su caso, el carburante para la navegación (aquí, en forma de un desplazamiento sin carga).

19. Es cierto que tal devolución no puede ser excluida por el Derecho nacional en virtud del artículo 41 de la Directiva 2008/118 (véase el epígrafe 1). Sin embargo, un constructor de buques que entrega un buque junto con el carburante ya despachado a consumo no está incluido en el ámbito de aplicación personal [véase la letra a)] ni material [véase la letra b)] de la exención tributaria del artículo 14 de la Directiva 2003/96 (véase el epígrafe 2).

1. Relación del artículo 41 de la Directiva 2008/118 con el artículo 14 de la Directiva 2003/96

20. En sus observaciones, el Gobierno lituano defiende la opinión de que, sería aplicable el artículo 41 de la Directiva 2008/118, de modo que, en su caso, la exención tributaria resultaría suprimida en virtud de las normas del Derecho nacional. Por el contrario, el artículo 14 de la Directiva 2003/96 contiene una exención tributaria obligatoria. Por tanto, en primer lugar habrá que aclarar la relación entre ambas disposiciones.

21. Ahora bien, el artículo 41 de la Directiva 2008/118 contiene «sólo» una especie de norma transitoria para el «abastecimiento de buques y aeronaves» exento de impuestos conforme al Derecho nacional, hasta tanto el Consejo no haya adoptado disposiciones comunitarias en relación con dicho abastecimiento.

22. Es posible que haya materias que aún no estén reguladas por el Derecho de la Unión. Sin embargo, la exención del «abastecimiento» con productos energéticos para ser utilizados como carburante en la navegación está regulada de forma explícita y vinculante en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, al que incluso se refiere el artículo 1 de la Directiva 2008/118. Por este motivo, el artículo 41 de la Directiva 2008/118 (ya) no puede referirse al supuesto de suministro exento para su uso como carburante en la navegación.

23. Por el contrario, como acertadamente resalta también el Gobierno lituano, el artículo 14 de la Directiva 2003/96 es la norma especial. Por tanto, coincidiendo con la Comisión, en el presente asunto no es aplicable el artículo 41 de la Directiva 2008/118, sino únicamente el artículo 14 de la Directiva 2003/96.

2. Ámbito de aplicación de la exención tributaria del artículo 14 de la Directiva 2003/96

24. Para obtener la devolución pretendida, un constructor de buques debería estar comprendido en el ámbito de aplicación de la exención tributaria del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. Pero no es así.

a) Ámbito de aplicación personal de la exención

25. Como se desprende del artículo 7 de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devenga —al contrario de lo que sucede, por ejemplo, en la normativa del IVA— no en cada fase de distribución, sino una sola vez, con su despacho a consumo.

26. A este respecto, el artículo 6 de la Directiva 2003/96 aclara que los Estados miembros son libres para introducir exenciones en el nivel de imposición prescrito en la Directiva, ya sea directamente [letra a)], ya sea indirectamente, reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto [letra c)]. Con esto último, considerando en conjunto las letras c) y a) de la Directiva 2003/96, se refiere a un

reembolso (en concreto, un abono)[3] de un impuesto soportado por un tercero, pero no adeudado por éste.[4]

27. Por lo tanto, cuando en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 se exime del impuesto a los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburante, atendiendo al artículo 6 de la Directiva 2003/96, habrá dos posibilidades para una exención tributaria. Cabrá considerar bien una exención (directa) del suministrador en virtud del despacho a consumo (suministro) o bien un exención (indirecta) de la posterior utilización de los productos energéticos.

28. La recurrente en el procedimiento principal pretende el «reembolso» del impuesto especial adeudado por el suministrador. En consecuencia, se trata de la segunda opción, es decir, la exención indirecta.

29. De la resolución de remisión no es posible deducir, en absoluto, si Lituania ha ejercido la opción que otorga el artículo 6, letra c), de la Directiva 2003/96, de una exención indirecta del impuesto. Al parecer, la normativa de suministro mencionada en la resolución de remisión comprende en primer lugar sólo el despacho a consumo. Así lo sugieren, al menos, los requisitos de licencia establecidos en dicha normativa.

30. En cambio, en lo sucesivo y a fin de responder a las cuestiones prejudiciales, se supondrá que la exención prevista en el Derecho nacional comprende también una exención indirecta del impuesto (reembolso del impuesto especial al usuario de los productos energéticos). De no ser así, la cuestión prejudicial no tendría sentido. Así pues, la exención debería prever que el impuesto pagado al suministrador puede ser abonado también a un tercero [reembolsado en el sentido del artículo 6, letra c), de la Directiva 2003/96], si se cumplen los requisitos para la exención tributaria del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

31. En el presente caso, el suministro de carburante al constructor del buque fue tratado por el suministrador como suministro sujeto al impuesto. Esto se ajusta al Derecho de la Unión, como se desprende de la comparación del artículo 14, apartado 1, letra c), con el artículo 15, apartado 1, letra j), de la Directiva 2003/96. Atendiendo a dichas disposiciones, el suministro de carburantes utilizados para la fabricación y la realización de pruebas de buques no está comprendido en la utilización como carburante en la navegación comercial en aguas comunitarias prevista en el artículo 14, [apartado 1,] letra c), de la Directiva 2003/96. Por el contrario, el suministro de carburantes utilizados para la fabricación y la realización de pruebas de buques, conforme al artículo 15, apartado 1, letra j), de la Directiva 2003/96 puede ser eximido por los Estados miembros, pero no están obligados a hacerlo. Al parecer, Lituania no ha utilizado esta opción de exención del impuesto.

32. En la venta del buque terminado junto con el carburante restante, atendiendo a los hechos comunicados, el suministro del carburante no fue gravado (otra vez). También esto es consecuente: El carburante ya había sido despachado a consumo, de manera que la exención no la reclama el deudor del impuesto, sino un tercero.

33. Ahora bien, si no existe una deuda tributaria propia del constructor del buque en el momento del suministro del carburante al comprador, la exención del suministro no tiene sentido. De este modo, el presente asunto no versa sobre la exención tributaria de un suministro de carburante.

3 A este respecto, la terminología en alemán de la normativa alemana sobre deudas tributarias es más precisa: con «Erstattung» (reembolso) se hace referencia habitualmente a la devolución del impuesto al deudor tributario (relación bilateral), mientras que con «Vergütung» (abono) se hace referencia al pago del importe del impuesto a un tercero que no era deudor del impuesto, pero que lo soportó en términos económicos (relación trilateral).

4 El reembolso del impuesto adeudado por el sujeto pasivo (aquí: el suministrador de carburante) ya se recoge como exención tributaria directa en el artículo 6, letra a), de la Directiva 2003/96.

b) Ámbito material de aplicación

34. Por otro lado, el vendedor de un buque con carburante incluido no utiliza el carburante para la navegación que da lugar a la ventaja fiscal.

35. Como exención tributaria indirecta, el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 exime los productos energéticos suministrados solamente «para ser utilizados» como carburante en la navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo. Con ello se pretende asegurar la competitividad de la navegación comercial, que es una actividad caracterizada por el uso intensivo de carburantes, en el seno de la UE[5] y la posición competitiva de las empresas europeas frente a empresas de terceros países.[6] Adicionalmente se pretende fomentar también la circulación intracomunitaria de mercancías.[7] En consecuencia, está claro que, en el caso de una exención indirecta, solamente puede tener derecho al abono del impuesto especial aquel que participe en la navegación objeto de la ventaja fiscal.

36. Por lo tanto, a los presentes efectos, debe incluso dilucidarse si también un desplazamiento sin carga efectuado por una empresa naviera con un buque mercante desde el lugar de construcción hasta el lugar de la primera carga está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. Así lo afirman de forma razonada la Comisión, la República de Polonia y, consecuentemente, también Lituania.[8] De todos modos, esta cuestión sólo se suscitaría respecto de la empresa naviera que haya utilizado el carburante para el desplazamiento sin carga. Pero aquí es el vendedor de ese buque quien reclama el rembolso del impuesto especial.

37. Sin embargo, el artículo 14 de la Directiva 2003/96 no constituye una exención de carácter general,[9] de modo que sólo se exime el carburante que sea efectivamente utilizado para la navegación.

38. Pues bien, el concepto de navegación comprende solamente las prestaciones de servicios a título oneroso que sean inherentes al desplazamiento del buque.[10] Pero la venta del buque no es una prestación de servicios a título oneroso que sea inherente al desplazamiento del buque. Con la venta del buque estamos ante una entrega que es la que permite al comprador realizar prestaciones de servicios a título oneroso a sus clientes. Por tanto, la entrega del buque guarda una relación, a lo sumo, preparatoria (no inherente) con la actividad del comprador, actividad que sí goza de la ventaja fiscal. Pero esto no significa que el vendedor ejerza también una actividad con ventaja fiscal.

39. Finalmente, no se aprecia que también el mantenimiento de la competitividad de los constructores de buques sea un objetivo del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. Por el contrario, la concesión de ventajas fiscales a los constructores de buques solamente se incluye como opción en el artículo 15 de la Directiva 2003/96, opción que Lituania al parecer no ha ejercido.

5 Véase el considerando 23 de la Directiva 2003/96, así como, en el mismo sentido, en relación con la exención, de redacción similar, del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96, la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797), apartados 24 y 26; véanse también las sentencias de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 28, y de 29 de abril de 2004, Comisión/Alemania (C-240/01, EU:C:2004:251), apartados 39 y 44.

6 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, de 12 de marzo de 1997 — COM(97) 30 final 97/0111(CNS) — página 7.

7 Referente a esto último, véase expresamente la sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartados 24 y 25.

8 A este respecto, también el primer desplazamiento para recibir carga debería estar comprendido por el concepto de navegación (comercial), aun cuando dicho desplazamiento no se realice de forma directa a título oneroso. El coste de dicho desplazamiento es un coste de la empresa naviera que será imputado o al primer desplazamiento o a los subsiguientes desplazamientos (a título oneroso). La finalidad de la exención del artículo 14 de la Directiva 2003/96 se cumple tanto en los desplazamientos al lugar de carga como en los desplazamientos al lugar de descarga (con el cargamento). En ambos casos, es indudable que el propietario del buque está operando en el marco de la navegación (comercial).

9 En ese sentido, explícitamente, sentencia de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797), apartado 23; en el mismo sentido, también las sentencias de 10 de noviembre de 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725), apartado 21, y de 29 de abril de 2004, Comisión/Alemania (C-240/01, EU:C:2004:251), apartado 23.

10 Sentencias de 10 de noviembre de 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725), apartado 18; de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 37, y de 1 de abril de 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214), apartado 28. Lo mismo señaló el Tribunal de Justicia, en relación con la similar exención para la navegación aérea, en la sentencia de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797), apartado 21.

40. Como consecuencia lógica, también el Tribunal de Justicia ha reconocido la exención del artículo 14, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2003/96 solamente a aquellos que utilicen ellos mismos uno de los medios de transporte allí indicados para la prestación de servicios a título oneroso. [11]

41. Por consiguiente, sería contrario al artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, reconocer al vendedor de un buque, *a posteriori*, una exención de los impuestos especiales. El vendedor no pertenece al ámbito de personas beneficiarias de la ventaja fiscal (la navegación comercial), ni está gravado con el impuesto especial. Aquí solamente se grava al comprador del buque, pues él es el que ha soportado el impuesto especial mediante el precio de la compraventa.

42. En consecuencia, el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 no se opone a una disposición de Derecho nacional que niegue al vendedor de un buque una exención por vía de reembolso o abono del impuesto especial relativo al carburante vendido junto con el buque.

B. Sobre la segunda cuestión

43. Si, no obstante, el Tribunal de Justicia llegase a la conclusión de que también un vendedor de buques debe ser eximido del impuesto especial conforme al artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, cuando su contraparte contractual utiliza el bien vendido en el marco de la navegación, entonces procede responder también a la segunda cuestión planteada. Con dicha cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en el fondo, si un Estado miembro puede supeditar la exención fiscal del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 al cumplimiento de determinadas disposiciones formales.

44. El propio tenor del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 ya establece que los Estados miembros eximirán del impuesto a los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso». Con ello, el Derecho de la Unión permite a los Estados miembros expresamente establecer condiciones adicionales para la exención.

45. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha desarrollado una consolidada jurisprudencia en el ámbito de aplicación del IVA conforme a la cual la denegación de la exención (de una entrega intracomunitaria o de una exportación) por el único motivo de la falta de justificantes formales es, por regla general, desproporcionada. [12]

11 Véanse, en particular, las sentencias de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 33 y ss., y de 1 de abril de 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214), apartado 28 (en dichos asuntos, el carburante respecto del que el interesado «había solicitado una exención fiscal alimentaba a buques que se utilizaban directamente para la prestación de servicios a título oneroso»), confirmadas por la sentencia de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797), apartado 30; en un sentido similar, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, no publicada, EU:C:2011:862), apartado 24.

12 Véanse, a modo de ejemplo, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 45 y ss.; de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 29 y ss., y de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), apartado 45 y ss.; acerca del principio de proporcionalidad en la legislación del IVA: sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartado 48, y de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, EU:C:2006:309), apartados 29 y 30.

1. Aplicación de la jurisprudencia relativa al régimen jurídico del IVA a una exención fiscal directa en el régimen jurídico de los impuestos especiales

46. El IVA es un impuesto general que, como los impuestos especiales, grava el consumo. Por tanto, parece lógico que los principios antes mencionados de la normativa del IVA sean válidos también para los impuestos especiales sobre el consumo, es decir, para la aplicación del artículo 14 de la Directiva 2003/96. Así lo ha entendido la Sala Novena del Tribunal de Justicia en dos recientes resoluciones.[13] También la Comisión se inclina por esta postura en sus observaciones. Tal enfoque es coherente, y se ajusta al sistema en lo que concierne a la exención directa de una entrega de carburante, dada la similitud que en ese caso existe con el régimen del IVA.

47. El gravamen por el IVA se realiza por la vía de una tributación en todas las fases, en que el gravamen reiterado (acumulación del impuesto) se evita mediante la deducción del impuesto soportado. Mediante tal deducción del impuesto soportado se asegura que se grava únicamente al consumidor final[14] y que el sujeto pasivo (el empresario) no se vea afectado por el impuesto (principio de neutralidad). A tal efecto, los sujetos pasivos actúan en todas las fases meramente como recaudadores de impuestos por cuenta del Estado.[15] No se aprecia en ello una ventaja para el propio sujeto pasivo.

48. Este papel del sujeto pasivo como recaudador forzoso de impuestos, en combinación con el principio de proporcionalidad, plantea exigencias especiales para el Estado, de manera que, la exención del IVA no puede frustrarse sin más sólo por la falta de justificantes (formales), si se ha determinado objetivamente que se cumplen todos sus requisitos materiales. En caso contrario estaríamos ante una utilización desproporcionada de un particular para la consecución de fines estatales.

49. En la normativa de los impuestos especiales, el hecho imponible del impuesto (artículo 7 de la Directiva 2008/118) se realiza una sola vez, con el despacho a consumo. Es deudor del impuesto conforme al artículo 8 de la Directiva 2008/118 aquel que despache a consumo los productos, aunque deba soportarlo el consumidor (destinatario del impuesto). También aquí el proveedor actúa solamente como recaudador de impuestos del Estado, por lo que deberán observarse las mismas exigencias estrictas de proporcionalidad que en la normativa del IVA.[16]

2. Inaplicabilidad de la jurisprudencia relativa al régimen jurídico del IVA a una exención fiscal indirecta en el régimen jurídico de los impuestos especiales

50. Sin embargo, contrariamente a lo que opina la Comisión, la jurisprudencia relativa al régimen jurídico del IVA no se puede aplicar a una exención fiscal *indirecta*, con arreglo a la normativa de los impuestos especiales, como la que aquí nos ocupa. Así resulta de la falta de similitud, a este respecto, con el sistema del IVA. El propio Tribunal de Justicia, señalando la diferente configuración del régimen jurídico aduanero y del régimen jurídico del IVA, ha rechazado con acierto la aplicación de su jurisprudencia.[17]

13 Sentencias de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), apartado 59 y ss., y de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400), apartados 20, 21, 35 y 36.

14 Sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, así como el auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.

15 Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

16 En tal sentido, son acertadas las dos sentencias de la Sala Novena del Tribunal de Justicia: sentencias de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), apartado 59 y ss., y de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400), apartados 20, 21, 35y 36.

17 Sentencia de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartado 57.

51. En efecto, una exención fiscal indirecta por vía de un rembolso o abono a un tercero, como se prevé en el artículo 6, letra c), de la Directiva 2003/96, imperativamente exige ciertos justificantes. Dichos justificantes sirven para decidir si se puede efectivamente reclamar el rembolso y quién puede reclamarlo. En caso contrario se correría el riesgo de un rembolso o abono múltiple de la misma cuota tributaria. En este sentido, la necesidad de ciertos justificantes formales ya resulta de la propia configuración diferente del sistema de tributación de los impuestos especiales.

52. Y es que en caso de una exención indirecta hay siempre una ventaja auténtica para el interesado. Aquí, el usuario del carburante se beneficia por sí mismo de la ventaja, pese a que existe un consumo gravado del bien de consumo, aunque por determinados motivos (aquí, por motivos de política económica), dicho bien no es gravado, lo que redunda en beneficio del consumidor. El titular del derecho al rembolso no actúa aquí como recaudador de impuestos por cuenta del Estado, sino que actúa por cuenta propia.

53. En tales circunstancias, no es desproporcionado que, con miras a un control efectivo, no se reconozca la ventaja hasta tanto no se aporten los justificantes correspondientes, necesarios para ese control. Al contrario de lo que sucede en el caso de un recaudador de impuestos que ha de intervenir imperativamente, al beneficiario de una ventaja fiscal (aquí, el usuario del carburante) se le pueden imponer mayores exigencias de cooperación, con el único límite de que el Derecho nacional no impida de por sí una rectificación de justificantes erróneos o la aportación *a posteriori* de dichos justificantes. Pero no se aprecia que ello ocurra en este caso.

3. Conclusión

54. El principio de proporcionalidad no prohíbe que un derecho al reembolso o abono sólo se reconozca cuando el beneficiario presente los justificantes necesarios para el control.

VI. Propuesta de resolución

55. En consecuencia, propongo que se responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania):

«1) El artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada últimamente por la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, exige para una exención indirecta que el beneficiario del reembolso haya utilizado el carburante para la navegación. No es éste el caso cuando solamente ha entregado un buque junto con el carburante a una empresa naviera. Un constructor de buques no presta servicios a título oneroso en el marco de la navegación (comercial) por vender un buque con el carburante que contenga.

2) Los Estados miembros pueden establecer las condiciones de una exención conforme al artículo 14, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 6, letra c), de la Directiva 2003/96. El principio de proporcionalidad no prohíbe supeditar el derecho de un tercero al reembolso o abono del impuesto especial de que se trate a la presentación de determinados justificantes, a fin de hacer posible un control efectivo y evitar una exención duplicada o una falta de tributación injustificada.»