



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 10 de septiembre de 2014*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2003/96/CE — Tributación de los productos energéticos y de la electricidad — Excepciones — Productos energéticos contenidos en los depósitos normales de los vehículos automóviles comerciales y destinados a ser utilizados como carburante por tales vehículos — Concepto de “depósitos normales” en el sentido del artículo 24, apartado 2, de dicha Directiva — Depósitos instalados por un carrocero o un concesionario del fabricante»

En el asunto C-152/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania), mediante resolución de 18 de marzo de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2013, en el procedimiento entre

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG

y

Hauptzollamt Münster,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (Ponente), J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG, por el Sr. U. Möllenhoff, Rechtsanwalt;
 - en nombre del Hauptzollamt Münster, por la Sra. A. Scholz, en calidad de agente;
 - en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, en calidad de agente;
 - en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. C. Barslev, en calidad de agentes;
- oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de abril de 2014;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 24, apartado 2, 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 L 283, p. 51).
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «Forstmann Transporte») y el Hauptzollamt Münster (oficina principal de aduanas de Münster; en lo sucesivo, «Hauptzollamt»), en relación con el pago de un impuesto sobre la energía relativa al gasóleo comprado en los Países Bajos y contenido en los depósitos de un camión perteneciente a dicha sociedad para su utilización como carburante por ese vehículo en Alemania.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El decimonoveno considerando de la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 365, p. 46), enunciaba:

«[...] resulta oportuno disponer expresamente que los hidrocarburos despachados a consumo en un Estado miembro, contenidos en el depósito de vehículos automóviles y que se utilicen como carburantes en los mismos quedarán exentos del impuesto especial en los demás Estados miembros, a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición».
- 4 A tal fin, la Directiva 94/74 modificó 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) insertando el artículo 8 *bis*. Este artículo establecía no sólo tal exención respecto a los hidrocarburos contenidos en los depósitos normales de los vehículos automóviles comerciales, sino que precisaba igualmente lo que debía entenderse por «depósitos normales», definiéndose estos últimos, en particular, como los depósitos fijados de manera permanente por el fabricante en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas.
- 5 La Directiva 2003/96 derogó la Directiva 92/81 y su artículo 8 *bis* fue sustituido, con unos términos similares, por el artículo 24 de aquélla.
- 6 El artículo 24 de la Directiva 2003/96 dispone:

«1. Los productos energéticos entregados para el consumo en un Estado miembro, contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a ser utilizados como combustible por estos mismos vehículos, así como en contenedores especiales y destinados a ser utilizados para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas que equipan dichos contenedores, no serán objeto de imposición en ningún otro Estado miembro.

2. A los efectos del presente artículo,

por “depósitos normales” se entenderá:

- los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas. Se considerarán igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte que permitan la utilización directa del gas como carburante, así como los depósitos adaptados a los otros sistemas de los que pueda estar equipado el medio de transporte;
- los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los contenedores del mismo tipo que el contenedor de que se trate y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas de los que estén equipados los contenedores especiales.

Por “contenedor especial” se entenderá un contenedor equipado con aparatos diseñados especialmente para sistemas de refrigeración, sistemas de oxigenación, sistemas de aislamiento térmico u otros sistemas.»

Derecho alemán

- 7 El artículo 1 de la Energiesteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre la energía), de 15 de julio de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1534), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «EnergieStG»), establece que los productos energéticos están sujetos, en el territorio fiscal, al impuesto sobre la energía. Al respecto, este artículo precisa que el territorio fiscal al que se refiere la EnergieStG está formado por el territorio alemán, con exclusión del territorio de Büsingen y de la isla de Helgoland.
 - 8 El artículo 15 de la EnergieStG, en su versión vigente hasta el 31 de marzo de 2010, disponía:
 - «1. En el caso de que se compren con fines comerciales productos energéticos en el sentido del artículo 4 de la presente Ley, despachados a consumo en un Estado miembro, se devengará el impuesto cuando el comprador
 - 1) reciba los productos energéticos en el territorio fiscal o
 - 2) introduzca o haga introducir en el territorio fiscal los productos energéticos recibidos fuera de dicho territorio. [...]
 - 2. En el caso de que se introduzcan en el territorio fiscal productos energéticos en el sentido del artículo 4 de la presente Ley, despachados a consumo en un Estado miembro en otros casos que no sean los previstos en el apartado 1, primera frase, números 1 y 2, del presente artículo, se devengará el impuesto cuando los productos se posean o utilicen por primera vez con fines comerciales en el territorio fiscal. Será sujeto pasivo la persona que posea o utilice tales productos. [...]
- [...]
4. Los apartados 1 a 3 del presente artículo no se aplicarán
 - 1) a los carburantes contenidos en los depósitos normales de los vehículos, en contenedores de usos especiales, en máquinas herramientas o herramientas y en sistemas de refrigeración y de aire acondicionado,

- 2) a los carburantes transportados en el bidón de reserva de un vehículo hasta la cantidad de 20 litros,
- 3) a los combustibles contenidos en el depósito de la calefacción auxiliar de un vehículo.

[...]»

- 9 El artículo 6, apartado 15, de la Ley de 15 de julio de 2009 por la que se modifican las Leyes sobre los impuestos especiales (BGBl. 2009 I, p. 1870) modificó el citado artículo 15, apartado 2, a partir del 1 de abril de 2010, siendo desde entonces del siguiente tenor literal:

«En el supuesto de que se introduzcan en el territorio fiscal productos energéticos despachados a consumo en un Estado miembro en el sentido del artículo 4 de la presente Ley en otros supuestos que no sean los previstos en el apartado 1, primera frase, números 1 y 2, del presente artículo, se devengará el impuesto cuando los productos se posean o se utilicen por primera vez con fines comerciales en el territorio fiscal. No se aplicará esta regla cuando los productos energéticos poseídos vayan destinados a otro Estado miembro y se transporten a través del territorio fiscal al amparo del documento de acompañamiento al que se refiere el artículo 34 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)]. Será sujeto pasivo la persona que envíe los productos energéticos o que los posea o los utilice. [...]»

- 10 El Energiesteuer-Durchführungsverordnung (Reglamento que desarrolla la Energiesteuergesetz), de 31 de julio de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1753), en su versión resultante del artículo 6 del Reglamento de 5 de octubre de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3262), define en su artículo 41 el concepto de «depósitos normales» en los siguientes términos:

«Se entenderán por depósitos normales a efectos de los artículos 15, apartado 4, número 1, 16, apartado 1, segunda frase, número 2, 21, apartado 1, tercera frase, número 1, y 46, apartado 1, segunda frase, de la EnergieStG:

- 1) los depósitos fijados de manera permanente por el fabricante en todos los vehículos del mismo tipo que el vehículo considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas,
- 2) los depósitos fijados de manera permanente por el fabricante en todos los contenedores del mismo tipo que el contenedor de que se trate y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas de los que estén equipados los contenedores de usos especiales.

Si un depósito normal está formado por más de un depósito de carburante, carecerá de toda influencia la existencia de una válvula de cierre en el conducto que une ambos depósitos de carburante.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 Forstmann Transporte es una empresa alemana de transportes de mercancías por carretera que presta servicios de envío en tránsito. A tal fin, adquirió un vehículo de motor de Daimler AG, fabricante de camiones. Durante el proceso de fabricación Daimler AG instaló en el vehículo un depósito de carburante de una capacidad de 780 l. Dado que preveía que posteriormente se modificaría dicho vehículo, Forstmann Transporte no encargó ningún otro depósito de carburante a Daimler AG y, por lo tanto, se le entregó el referido vehículo con un único depósito de carburante.

- 12 Para que el vehículo fabricado por Daimler AG pudiera transportar contenedores normalizados y contenedores en chasis, era necesario instalar soportes por caja móvil que dicho fabricante no podía facilitar en la forma deseada. En consecuencia, Forstmann Transporte encomendó a R&S Fahrzeugbau, empresa de carrocería, que montara tales soportes en el aludido vehículo. Al efectuar dicha instalación, R&S Fahrzeugbau tuvo que desplazar el depósito de carburante instalado por Daimler AG (en lo sucesivo, «depósito 1»), ya que, sin tal desplazamiento, no se habrían podido instalar los mencionados soportes.
- 13 Por otra parte, con ocasión de dicha modificación del vehículo, R&S Fahrzeugbau instaló un segundo depósito de carburante de una capacidad de 780 litros (en lo sucesivo, «depósito 2»), el cual había sido previamente adquirido a Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG. Forstmann Transporte habría podido encomendar directamente a Daimler AG la instalación del depósito 2, pero tal solución no habría sido económicamente rentable habida cuenta de que también el depósito 2 debería haber sido desplazado por motivo de dicha modificación. La Technischer Überwachungsverein (asociación de control técnico) comprobó que los depósitos 1 y 2 fueran conformes a las normas relativas a la matrícula de los vehículos de carretera de motor y no planteó ninguna objeción.
- 14 Los vehículos de Forstmann Transporte se abastecían regularmente de carburante en los Países Bajos debido a los precios ventajosos que se aplican en dicho país. El vehículo de que se trata en el asunto principal también se abasteció de gasóleo en Oldenzaal (Países Bajos) los días 2 de diciembre de 2009 (495,03 litros para el depósito 2) y 14 de febrero de 2011 (618,92 litros para el depósito 1 y 570,50 litros para el depósito 2). Tras haberse así abastecido de carburante el conductor cruzó inmediatamente la frontera germano-neerlandesa antes de seguir su ruta en Alemania. Dicho carburante se utilizó exclusivamente para la tracción del vehículo.
- 15 El 28 de junio de 2012, Forstmann Transporte declaró, con carácter preventivo, ante el Hauptzollamt los repostajes de gasóleo del depósito 2, a saber, 495,03 litros y 570,50 litros.
- 16 A raíz de dicha declaración fiscal, mediante liquidación de 3 de julio de 2012, el Hauptzollamt exigió el pago de la cantidad de 501,22 euros, de los cuales 232,86 eran imputables al repostaje de 2 de diciembre de 2009 y 268,36 euros al de 14 de febrero de 2011, en concepto de impuesto sobre la energía por el carburante contenido en el depósito 2. De conformidad con la interpretación del Derecho nacional resultante de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Federal de Finanzas), el Hauptzollamt consideró que se adeudaba el impuesto sobre la energía debido a la introducción en Alemania del gasóleo contenido en el depósito 2, carburante que no estaba exento del impuesto sobre la energía ya que dicho depósito, instalado en el vehículo con posterioridad a su fabricación, no era normal habida cuenta de que no lo había fijado el fabricante del chasis con carácter permanente.
- 17 Además, mediante liquidación de 19 de septiembre de 2012, el Hauptzollamt exigió el pago de la cantidad de 291,14 euros en concepto de impuesto sobre la energía por el carburante contenido en el depósito 1. Con arreglo a dicha interpretación, el Hauptzollamt consideró que el gasóleo contenido en el depósito 1 tampoco estaba exento del impuesto sobre la energía ya que dicho depósito, instalado originariamente por Daimler AG, tampoco había sido fijado de manera permanente, a raíz de su desmontaje y de su nuevo montaje, por el fabricante del chasis y, por lo tanto, no podía considerarse normal.
- 18 Tras promover contra las referidas liquidaciones sendos recursos de reposición que desestimó el Hauptzollamt, Forstmann Transporte interpuso ante el Finanzgericht Düsseldorf un recurso de anulación de las liquidaciones.
- 19 En su petición de decisión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente señala que, teniendo en cuenta la jurisprudencia actual del Bundesfinanzhof seguida, en el presente asunto, por el Hauptzollamt, debería desestimarse el recurso. En efecto, según dicha jurisprudencia, la exención prevista en el artículo 15, apartado 4, número 1, de la EnergieStG no puede ser de aplicación en el asunto principal,

toda vez que el concepto de «depósitos normales», definido en el artículo 41, primera frase, número 1, del Energiesteuer-Durchführungsverordnung de 31 de julio de 2006 de aplicación de la Energiesteuergesetz, por el que se adapta el ordenamiento jurídico interno al artículo 24, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2003/96, no contempla los depósitos de carburante que hayan instalado concesionarios o carroceros, incluso cuando el trabajo de instalación se reparte entre el fabricante y el carroceros. El órgano jurisdiccional remitente señala que, al respecto, el Bundesfinanzhof consideró que dicha última disposición, que se inspira en los preceptos del Derecho de la Unión en materia aduanera, como el artículo 112, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 918/83 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras (DO L 105, p. 1; EE 02/09, p. 276), en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n° 1315/88 del Consejo, de 3 de mayo de 1988 (DO L 123, p. 2; en lo sucesivo, «Reglamento n° 918/83»), podía interpretarse con referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:586) en relación con el concepto de «depósitos normales» en materia aduanera, según la cual la exención prevista en el referido artículo 112, apartado 1, que debe interpretarse en sentido restrictivo, no puede aplicarse a los depósitos instalados por los concesionarios y los carroceros.

- 20 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente emite algunas dudas en lo que atañe a dicha interpretación del Bundesfinanzhof y se pregunta si el concepto de «constructor», que figura en el artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2003/96 debe ser objeto de tal interpretación restrictiva o si sería preferible llevar a cabo una interpretación en sentido amplio en virtud de la cual dicho concepto se aplicaría igualmente a los carroceros y a los concesionarios. Considera que esta última interpretación podría estar justificada por la finalidad del artículo 24, apartado 2, de dicha Directiva, según se deduce, en principio, del decimonoveno considerando de la Directiva 94/74. Observa al respecto que dicho considerando está relacionado con el artículo 8 *bis* de la Directiva 92/81, que fue sustituido por el aludido artículo 24, y que el Tribunal de Justicia interpretó en sentido amplio en su sentencia Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499). En cambio, según el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación restrictiva considerada por el Bundesfinanzhof se basa en la sentencia Schoonbroodt (EU:C:1998:586) que tenía por objeto el Reglamento n° 918/83, el cual, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Meiland Azewijn (EU:C:2004:499), perseguía, no obstante, un objetivo distinto del que subyace a las disposiciones relativas al impuesto especial pertinentes en el asunto principal. Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que una interpretación amplia de dicho concepto podría asimismo justificarse habida cuenta de las circunstancias reales de producción de los camiones, en la que participan varias empresas con el fin de poder equipar los vehículos con arreglo a las exigencias técnicas y/o económicas propias de cada uno de tales vehículos.
- 21 El órgano jurisdiccional remitente precisa que, suponiendo que el concepto de «constructor» deba interpretarse en sentido amplio, debe determinarse en qué sentido ha de interpretarse el requisito según el cual el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva 2003/96 engloba los vehículos de motor «del mismo tipo». En efecto, según dicho tribunal, un proceso de fabricación en varias etapas, cuyo objetivo es satisfacer las exigencias técnicas y/o económicas propias de cada uno de los vehículos, excluye lógicamente la fabricación en serie de determinados tipos de vehículos.
- 22 En estas circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) ¿Debe interpretarse el concepto de “constructor” que figura en el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva [2003/96] en el sentido de que también incluye a los carroceros y los concesionarios que hayan instalado el depósito de carburante durante el proceso de fabricación del vehículo, entendiéndose que, por razones técnicas y/o económicas, varias empresas independientes hayan participado en ese proceso mediante una división del trabajo?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿en qué sentido debe interpretarse el requisito según el cual el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva 2003/96 engloba los vehículos de motor “del mismo tipo”?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 23 Mediante sus dos cuestiones, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el concepto de «depósitos normales» a que se refiere el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que excluye los depósitos fijados con carácter permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos, cuando una persona que no es el fabricante ha instalado tales depósitos.
- 24 Con carácter preliminar, como ha observado el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, debe señalarse que, en el contexto económico y técnico actual, es habitual que la fabricación de vehículos comerciales se realice en varias etapas, que el fabricante sólo fabrique el chasis y la cabina y que el resto sea acondicionado por empresas especializadas. El mismo principio se aplica a los depósitos de carburante. Así, los fabricantes no proponen una única clase de depósito para cada tipo de vehículo, sino diferentes depósitos según el uso previsto del vehículo, el mercado al que éste se destina o incluso los deseos del cliente. Es posible igualmente, como ocurrió en el asunto principal, que el fabricante no instale el depósito, sino que lo haga un tercero en una etapa posterior del proceso de fabricación del vehículo.
- 25 En estas circunstancias, es muy difícil, incluso imposible, determinar si un depósito concreto forma parte efectivamente de la clase de depósitos «fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado», como resulta del texto de la definición del concepto de «depósitos normales» previsto en el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva 2003/96. Podría incluso ocurrir que, respecto a un determinado tipo de vehículo, ningún depósito respondiera a dicha definición y que, en consecuencia, los usuarios de ese vehículo quedaran excluidos de la exención establecida en el artículo 24 de la referida Directiva.
- 26 No obstante, de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia Feltgen y Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, apartado 12 y la jurisprudencia citada). Del mismo modo, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (véase la sentencia Lassal, C-162/09, EU:C:2010:592, apartado 51 y la jurisprudencia citada).
- 27 Los objetivos perseguidos por la disposición de que se trata se enuncian en el decimonoveno considerando de la Directiva 94/74, según el cual se concede la exención del impuesto especial en un Estado miembro del carburante despachado a consumo en otro Estado miembro y contenido en los depósitos de vehículos automóviles «a fin de no obstaculizar la libre circulación de personas y bienes y de evitar una doble imposición».
- 28 A tal fin, el legislador de la Unión ha previsto que, como excepción a la regla general contenida en el artículo 7 de la Directiva 92/12 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), según la cual un producto sujeto a impuesto especial, despachado a consumo en un Estado miembro y poseído con fines comerciales en otro Estado miembro está gravado en ese otro Estado miembro, los productos energéticos consistentes en carburante contenido en los depósitos de los vehículos comerciales están sujetos a tributación en el Estado miembro en el que tal carburante haya sido despachado a consumo. En efecto, la obligación de declarar cada vez que se cruza una frontera

interior la cantidad de carburante contenida en los depósitos del vehículo y la necesidad de solicitar posteriormente, para evitar la doble imposición, la devolución del impuesto especial en el Estado miembro de adquisición del carburante, constituirían un obstáculo importante al transporte por carretera entre los Estados miembros y, por lo tanto, un obstáculo a los intercambios dentro del mercado interior. Por ello, el objetivo del artículo 24 de la Directiva 2003/96 es paliar este obstáculo y garantizar la libre circulación, protegiendo al mismo tiempo los intereses fiscales legítimos de los Estados miembros.

- 29 Para garantizar la aludida finalidad, no es necesario determinar si el depósito de carburante lo ha fijado de manera permanente en el vehículo de que se trate el fabricante o un tercero. En cambio, como ha señalado el Abogado General en los puntos 32 y 47 de sus conclusiones, es necesario saber si tal depósito sirve para el abastecimiento directo del vehículo de carburante para su tracción y, en su caso, para el funcionamiento de sus sistemas de refrigeración o de sus otros sistemas.
- 30 Corroborra este análisis la segunda frase del artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva 2003/96, según la cual «se consideran igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte». En efecto, tales depósitos de gas no los instalan normalmente los fabricantes, y menos aún se instalan «en todos los medios de transporte del mismo tipo», ya que, en su origen, habitualmente los vehículos de motor no están diseñados para su tracción mediante gas, sino por un carburante derivado del petróleo. Por lo tanto, generalmente instalan los depósitos de gas empresas especializadas, independientes de los fabricantes.
- 31 Dicha precisión, que se deriva de la referida segunda frase, refleja la voluntad del legislador de definir en un sentido amplio el concepto de «depósitos normales» a fin de no privar injustamente a los usuarios de vehículos equipados con depósitos de gas de la exención establecida en el artículo 24 de la Directiva 2003/96. Si bien es cierto que, como ha señalado el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, esta flexibilización podía limitarse a los depósitos de gas en una época en la que los depósitos de gasolina o gasóleo se solían montar en serie, no es menos cierto que no sería suficiente en el contexto económico y técnico actual de la fabricación de vehículos por etapas. Por lo tanto, si dicha Directiva dispone que al gas contenido en depósitos instalados por terceros se le aplica la exención considerada, por los mismos motivos debe poder aplicarse esta exención a la gasolina o al gasóleo contenido en tales depósitos.
- 32 De ello se deduce que, a semejanza de lo que ha declarado el Tribunal de Justicia en el apartado 41 de la sentencia Meiland Azewijn (EU:C:2004:499) en lo que atañe al artículo 8 *bis* de la Directiva 92/81, el artículo 24 de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en sentido amplio. El concepto de «depósitos normales» contenido en dicho artículo 24, apartado 2, no puede interpretarse, en particular, de forma que queden excluidos los depósitos instalados de forma permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos cuando haya instalado tales depósitos una persona que no sea el fabricante.
- 33 Por lo demás, contrariamente a lo que sostiene el Hauptzollamt, esta conclusión no va en contra de la sentencia Schoonbroodt (EU:C:1998:586). En efecto, procede recordar al respecto que, en el asunto que dio lugar a la sentencia últimamente citada, el Tribunal de Justicia no interpretó una disposición de una Directiva relativa a la tributación de los productos energéticos dentro del mercado interior, como el artículo 24 de la Directiva 2003/96, sino, a través de la normativa belga de que se trataba, una disposición del Reglamento n° 918/83 en materia aduanera. Pues bien, tales disposiciones persiguen objetivos distintos (véase, en este sentido, la sentencia Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, apartado 40).
- 34 Además, si bien es cierto que, en el apartado 20 de la sentencia Schoonbroodt (EU:C:1998:586), el Tribunal de Justicia afirmó que «las definiciones del concepto de “depósitos normales” que dan las distintas disposiciones que pueden resultar aplicables no presentan divergencia significativa alguna en

el contexto del asunto principal», no es menos cierto que la argumentación formulada por el Tribunal de Justicia en la última sentencia citada se basa en su jurisprudencia en materia aduanera y no en la finalidad de una disposición adoptada en relación con el mercado interior.

- 35 Teniendo en cuenta todas las consideraciones que preceden, debe responderse a las cuestiones prejudiciales que el concepto de «depósitos normales», a que se refiere el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la Directiva 2003/96, debe interpretarse en el sentido de que no excluye los depósitos instalados de manera permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de dichos vehículos cuando haya instalado dichos depósitos una persona que no sea el fabricante, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas.

Costas

- 36 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Segunda) declara:

El concepto de «depósitos normales», a que se refiere el artículo 24, apartado 2, primer guión, 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, debe interpretarse en el sentido de que no excluye los depósitos instalados de manera permanente en vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos cuando haya instalado dichos depósitos una persona que no sea el fabricante, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas.

Firmas