

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ076092

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 30 de enero de 2020

Sala 2.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-513/18

**SUMARIO:**

**Impuestos sobre consumos específicos.** *Tipo reducido del gasóleo profesional en el transporte de viajeros.* En lo que se refiere al nivel de imposición, los Estados miembros podrán establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción siempre que se respeten los niveles comunitarios mínimos de imposición y que el tipo aplicable al gasóleo profesional no sea inferior a un determinado nivel nacional del impuesto, estando comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96/CE una empresa privada que ejerce una actividad de transporte de pasajeros mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor, siempre que los vehículos alquilados por dicha empresa sean de la categoría M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, pues el concepto de «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción» no se definió por referencia a la naturaleza, pública o privada, de las entidades que utilizan el gasóleo, sino a los fines para los que se utiliza el gasóleo, a saber, el transporte de mercancías y de pasajeros en determinados vehículos. Por otro lado el art. 7.2 y 3 de la Directiva 2003/96/CE no se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante en el marco de las actividades de transporte regular de pasajeros, sin prever, sin embargo, tal tipo reducido para el gasóleo utilizado en el marco de las actividades de transporte ocasional de pasajeros.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 63 y 252.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 5, 7, 14, 15, 16, 17 y 19.

**PONENTE:***Don P.G Xuereb.*

En el asunto C-513/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria provinciale di Palermo (Comisión Tributaria Provincial de Palermo, Italia), mediante resolución de 13 de julio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de agosto de 2018, en el procedimiento entre

**Autoservizi Giordano società cooperativa**

y

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli — Ufficio di Palermo,**

## EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb (Ponente), T. von Danwitz, C. Vajda y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por Sr. M. Santoro, avvocato dello Stato;

- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de septiembre de 2019;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 7, apartados 2 y 3, 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Autoservizi Giordano società cooperativa y la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli — Ufficio di Palermo (Agencia de Aduanas y Monopolios, Oficina de Palermo, Italia; en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas y Monopolios») relativo a la negativa de esta última de conceder a Autoservizi Giordano un tipo reducido de impuesto especial sobre el gasóleo profesional utilizado como carburante, respecto del tercer trimestre de 2017.

**Marco jurídico****Derecho de la Unión**

3. Los considerandos 2 a 7, 9, 11, 12 y 24 de la Directiva 2003/96 señalan:

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

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

(6) De conformidad con el artículo 6 del Tratado [CE], las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad.

(7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

[...]

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

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.

(12) Los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente.

[...]

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

#### 4. El artículo 4 de la Directiva 2003/96 establece lo siguiente:

«1. 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.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

#### 5. Con arreglo al artículo 7 de esa Directiva:

«1. A partir del 1 de enero de 2004 y del 1 de enero de 2010, los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción serán los establecidos en el cuadro A del anexo I.

A más tardar el 1 de enero de 2012, el Consejo, por unanimidad, previa consulta con el Parlamento Europeo y basándose en un informe y una propuesta de la Comisión, decidirá los niveles mínimos de imposición aplicables al gasóleo para un período adicional que comenzará el 1 de enero de 2013.

2. Los Estados miembros podrán establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción siempre que se respeten los niveles comunitarios mínimos y que el tipo aplicable al gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción no sea inferior al nivel nacional del impuesto vigente a 1 de enero de 2003, sin perjuicio de cualesquiera excepciones a este uso establecidas en la presente Directiva.

3. Se entenderá por “gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción” el gasóleo utilizado como carburante de automoción para los fines siguientes:

a) el transporte de mercancías, por cuenta ajena o por cuenta propia; realizado por un vehículo de motor o un conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas;

b) el transporte de pasajeros, regular u ocasional, por un vehículo de motor de las categorías M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques [(DO 1970, L 42, p. 1)].

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo apartado, los Estados miembros que introduzcan un sistema de derechos de uso de la infraestructura vial para los usuarios de vehículos de motor o de un conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera podrán aplicar al gasóleo utilizado por tales vehículos un tipo reducido que sea inferior al nivel nacional de imposición vigente a 1 de enero de 2003, siempre que la carga impositiva total se mantenga, en términos generales, equivalente, se respeten los niveles mínimos comunitarios y el nivel impositivo nacional vigente a 1 de enero de 2003 para el gasóleo utilizado como carburante sea al menos el doble del nivel mínimo de imposición aplicable a 1 de enero de 2004.»

### **Derecho italiano**

6. El artículo 6 del Decreto Legislativo n.º 26 — Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (Decreto Legislativo n.º 26, relativo a la transposición de la Directiva 2003/96), de 2 de febrero de 2007 (suplemento ordinario de la GURI n.º 68, de 22 de marzo de 2007, p. 5), establece el tipo de los impuestos especiales aplicables al gasóleo utilizado como carburante.

7. El artículo 24 ter del Decreto Legislativo n.º 504 — Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto Legislativo n.º 504, por el que se establece el texto refundido de las disposiciones legales relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo y a las sanciones penales y administrativas en la materia), de 26 de octubre de 1995 (suplemento ordinario de la GURI n.º 279, de 29 de noviembre de 1995, p. 5; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 504/1995»), introducido por el decreto-ley n. 193 — Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili (Decreto-ley n.º 193, de adopción de medidas urgentes en materia fiscal y financiación de necesidades inmediatas), de 22 de octubre de 2016, convalidado con modificaciones por la Ley n.º 225, de 1 de diciembre de 2016 (suplemento ordinario de la GURI n.º 282, de 2 de diciembre de 2016), bajo el título «Gasóleo profesional», dispone lo siguiente:

«1. El gasóleo profesional utilizado como carburante está sujeto al pago de impuestos especiales al tipo previsto para esa utilización en el número 4 bis de la tabla A adjunta al presente texto refundido.

2. Por “gasóleo profesional utilizado como carburante” se entiende el gasóleo consumido por vehículos, salvo los de categoría euro 2 o inferior, usados por el propietario o en virtud de otro título que garantice su disponibilidad exclusiva, para los siguientes fines:

a) actividades de transporte de mercancías con vehículos de masa máxima total igual o superior a 7,5 toneladas, ejercidas por [...];

b) actividades de transporte de pasajeros realizadas por:

1) entidades o empresas públicas locales que ejercen la actividad de transporte prevista en el [Decreto Legislativo n.º 422 — Conferimento alle regioni ed agli enti locali di funzioni e compiti in materia di trasporto pubblico locale, a norma dell'articolo 4, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n.º 59 (Decreto Legislativo n.º 422, por el que se atribuyen a las regiones y a las entidades locales funciones y competencias en materia de transporte público de ámbito local, con arreglo al artículo 4, apartado 4, de la Ley n.º 59 de 15 de marzo de 1997), de 19 de noviembre de 1997 (GURI n.º 287, de 10 de diciembre de 1997, p. 4)], y en las correspondientes leyes regionales de desarrollo;

2) empresas que prestan servicios de transporte interregional de competencia estatal previstos en el [Decreto Legislativo n.º 285 — Riordino dei servizi automobilistici interregionali di competenza statale (Decreto Legislativo n.º 285, de reordenación de los servicios de transporte público interregional por carretera de competencia estatal), de 21 de noviembre de 2005 (suplemento ordinario de la GURI n.º 6, de 9 de enero de 2006, p. 12)];

3) empresas que prestan servicios de transporte de competencia regional y local, previstos en el Decreto Legislativo n.º 422, de 19 de noviembre de 1997;

4) empresas que prestan servicios regulares de transporte de ámbito comunitario, previstos en el [Reglamento (CE) n.º 1073/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de octubre de 2009, por el que se establecen normas comunes de acceso al mercado internacional de los servicios de autocares y autobuses y por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 561/2006 (DO 2009, L 300, p. 88)].

3. También se considera gasóleo profesional el utilizado para las actividades de transporte de pasajeros realizadas por entidades públicas o empresas que prestan servicios públicos de transporte por cable.

4. La devolución de la carga resultante del impuesto especial más elevado aplicado al gasóleo profesional será igual a la diferencia entre el tipo del impuesto especial sobre el gasóleo utilizado como carburante, que figura en el anexo I, y el tipo previsto en el apartado 1 del presente artículo. A efectos de dicha devolución, las entidades mencionadas en los apartados 2 y 3 presentarán la correspondiente declaración a la oficina competente de la Agencia de Aduanas y Monopolios en el mes siguiente al final de cada trimestre natural en el que tuvo lugar el consumo del gasóleo profesional.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

8. Autoservizi Giordano se dedica al transporte de pasajeros mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor.

9. La empresa solicitó al Organismo de Aduanas y Monopolios la aplicación de un tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo comercial utilizado como carburante de automoción con respecto al tercer trimestre de 2017, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 ter del Decreto Legislativo n.º 504/1995.

10. La Agencia de Aduanas y Monopolios denegó dicha solicitud basándose en que la actividad de transporte de pasajeros, mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor, como la ejercida por Autoservizi Giordano, no estaba comprendida en ninguna de las categorías de actividades de transporte que, en virtud del artículo 24 ter del Decreto Legislativo n.º 504/1995, pueden acogerse a un tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción.

11. Autoservizi Giordano impugnó esta negativa ante la Commissione tributaria provinciale di Palermo (Comisión tributaria provincial de Palermo, Italia).

12. En apoyo de su recurso, Autoservizi Giordano sostiene que el beneficio de un tipo reducido del impuesto especial se deriva de la aplicación directa del artículo 7 de la Directiva 2003/96 y que, en consecuencia, la restricción que figura en el artículo 24 ter del Decreto Legislativo n.º 504/1995 es arbitraria e ilegal.

13. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que el artículo 7 de la Directiva 2003/96 confiere a cada Estado miembro una facultad de apreciación en cuanto a la distinción entre el uso profesional y no profesional del gasóleo. No obstante, señala que este artículo no parece conceder a los Estados miembros el mismo margen de apreciación a la hora de decidir la aplicación de un tipo reducido de impuesto especial para la categoría de gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción, ya que dicha categoría debe ajustarse a la definición de «gasóleo profesional» prevista en dicho artículo.

14. Por otra parte, según el órgano jurisdiccional remitente, al conceder el beneficio del tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo profesional utilizado como carburante únicamente a determinadas actividades y no a otras, como la actividad de alquiler de autobuses con conductor en el sector del transporte privado de viajeros, el artículo 24 ter del Decreto Legislativo n.º 504/1995 limita el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 3, letra b), de la Directiva 2003/96, que se refiere al «transporte de pasajeros, regular u ocasional».

15. Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 7 de la Directiva 2003/96 puede ser invocado directamente por los particulares frente a las autoridades italianas al objeto de obtener el beneficio del tipo reducido del impuesto especial y el reembolso de los impuestos especiales pagados indebidamente. Señala que, de ser así, la legislación italiana difícilmente podría considerarse compatible con dicha disposición.

16. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que determine si la facultad de apreciación que el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2003/96 confiere a los Estados miembros implica que el

apartado 3 de dicho artículo, que incluye en el concepto de «gasóleo profesional» el destinado al «transporte de pasajeros ocasional», no es suficientemente claro, preciso e incondicional.

17. En estas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 7 de la Directiva [2003/96] en el sentido de que en su ámbito de aplicación están comprendidas todas las empresas y personas, públicas o privadas, que operan en el sector del transporte de pasajeros por autobús, incluido el alquiler de autobuses con conductor, y ha de entenderse que esta disposición se opone a la normativa interna de transposición de [esta] Directiva, en la medida en que esta no incluye entre los usuarios del gasóleo profesional a quienes ejercen la actividad de alquiler de autobuses con conductor?»

2) ¿La facultad discrecional reconocida a los Estados [miembros] a la que se refiere el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2003/96, [en virtud de la cual] los Estados miembros podrán establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción siempre que se respeten los niveles comunitarios mínimos y que el tipo aplicable al gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción no sea inferior al nivel nacional del impuesto vigente a 1 de enero de 2003, priva de efecto directo e incondicional [a dicho artículo 7, apartado 3, letra b)], que considera gasóleo de uso profesional el destinado al «transporte ocasional de pasajeros»?»

3) ¿El contenido del artículo 7 de la Directiva [2003/96] es lo bastante preciso e incondicional para que una persona pueda invocarlo directamente ante las autoridades del Estado miembro de que se trata?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### ***Sobre la primera cuestión prejudicial***

18. En primer lugar, cabe señalar que de la resolución de remisión se desprende que la demandante en el procedimiento principal es una empresa privada y no una empresa pública. Por consiguiente, y no obstante la redacción de la primera cuestión, en el marco del presente asunto es preciso determinar, por una parte, si el artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en su ámbito de aplicación una empresa privada que ejerce la actividad de transporte de pasajeros, mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor y, por otra parte, si dicha disposición se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo comercial utilizado como carburante para el transporte regular de pasajeros, sin prever, no obstante, tal tipo reducido para el utilizado para el transporte ocasional de pasajeros.

19. Por lo que se refiere a la primera parte de la primera cuestión prejudicial, procede señalar que el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva establece que, en lo que se refiere al nivel de imposición, los Estados miembros podrán establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción siempre que se respeten los niveles comunitarios mínimos de imposición y que el tipo aplicable al gasóleo profesional no sea inferior a un determinado nivel nacional del impuesto. El artículo 7, apartado 3, de dicha Directiva precisa lo que debe entenderse por «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción» y se refiere, en particular, en su letra b), al gasóleo utilizado como carburante de automoción para el transporte de pasajeros, regular u ocasional, por un vehículo de motor de las categorías M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156.

20. Como señaló el Abogado General, en esencia, en el punto 21 de sus conclusiones, del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 2003/96 se desprende que el concepto de «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción» no se definió por referencia a la naturaleza, pública o privada, de las entidades que utilizan el gasóleo, sino a los fines para los que se utiliza el gasóleo, a saber, el transporte de mercancías y de pasajeros en determinados vehículos.

21. Por consiguiente, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en su ámbito de aplicación una empresa privada que ejerce una actividad de transporte de pasajeros mediante servicios

de alquiler de autobuses con conductor, siempre que los vehículos alquilados por dicha empresa sean de la categoría M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156.

**22.** Por lo que respecta a la segunda parte de la primera cuestión prejudicial, conviene recordar, a título preliminar, que, para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su estructura y sus finalidades (sentencia de 19 de abril de 2018, CMR, C-645/16, EU:C:2018:262, apartado 22 y jurisprudencia citada).

**23.** Por lo que se refiere a los términos del artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96, es importante señalar que el apartado 2 de dicho artículo autoriza a los Estados miembros, en determinadas condiciones, a establecer una diferencia entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción, y que el apartado 3, letra b), de dicho artículo establece que el concepto de «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción» incluye el gasóleo utilizado como carburante de automoción para el «transporte de pasajeros, regular u ocasional».

**24.** Cabe señalar que los términos «regular» y «ocasional», que aparecen en la expresión «transporte de pasajeros, regular u ocasional» contenida en el artículo 7, apartado 3, letra b), de la Directiva 2003/96, están unidos por la conjunción de coordinación «o». A este respecto, es cierto que esta conjunción, desde un punto de vista lingüístico, puede tener un significado alternativo o acumulativo [véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2005, Comisión/Francia, C-304/02, EU:C:2005:444, apartado 83, y de 14 de mayo de 2019, M e.a. (Revocación del estatuto de refugiado), C-391/16, C-77/17 y C-78/17, EU:C:2019:403, apartado 102].

**25.** En estas circunstancias, tal y como afirma, en esencia, el Gobierno italiano, si el legislador de la Unión hubiera querido que el tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo para uso profesional se aplicara a todas las actividades de transporte de pasajeros, sin distinción entre el transporte regular y el transporte ocasional, habría utilizado la expresión «transporte de pasajeros» en el artículo 7, apartado 3, letra b), de la Directiva 2003/96. La utilización de la expresión «transporte de pasajeros, regular u ocasional» sugiere, por tanto, que el transporte regular de pasajeros y el transporte ocasional de pasajeros, unidos por la conjunción de coordinación «o», no tienen por qué estar necesariamente sujetos de forma acumulativa al tipo reducido del impuesto especial, sino que pueden estarlo también de forma alternativa.

**26.** Por lo que se refiere a la estructura de la Directiva 2003/96, del considerando 3 y del artículo 4 de dicha Directiva se desprende que esta no ha armonizado plenamente los tipos del impuesto especial sobre los productos energéticos y la electricidad, sino que se limita a establecer niveles mínimos armonizados de imposición. Por otro lado, como el Abogado General señaló en los puntos 30 y 31 de sus conclusiones, además del artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva, sus artículos 5, 14, 15, 16, 17 y 19 prevén la posibilidad de que los Estados miembros establezcan tipos impositivos diferenciados, exenciones o reducciones de los impuestos especiales. Estas disposiciones muestran que el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales.

**27.** Por consiguiente, la estructura de la Directiva 2003/96 aboga por una interpretación del artículo 7, apartado 3, letra b), de dicha Directiva en el sentido de que la aplicación del tipo reducido del impuesto especial no tiene que abarcar necesariamente tanto el transporte de pasajeros regular como el ocasional, sino que también puede limitarse a una de esas formas de transporte de pasajeros.

**28.** Además, en lo que atañe a los objetivos de la Directiva 2003/96, es preciso recordar, por una parte, que de los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva se desprende que esta pretende dejar a los Estados miembros un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de dicha Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro.

**29.** Como el Abogado General señaló, en esencia, en el punto 41 de sus conclusiones, reconocer que los Estados miembros pueden establecer un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo utilizado para el transporte regular de pasajeros sin dispensar el mismo trato al gasóleo utilizado para el transporte ocasional de

pasajeros les permite aplicar las políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales, en particular, en materia de transporte y de accesibilidad de los territorios.

**30.** En segundo lugar, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, la Directiva 2003/96 pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 29 y jurisprudencia citada). En particular, del considerando 3 de dicha Directiva se desprende que, con el fin de garantizar el funcionamiento adecuado del mercado interior, la Directiva ha establecido niveles mínimos de imposición comunitarios.

**31.** Pues bien, siempre que se respeten los niveles mínimos de imposición comunitarios, este objetivo no se opone a que el artículo 7, apartado 3, letra b), de la Directiva 2003/96 se interprete en el sentido de que los Estados miembros pueden limitar la aplicación del tipo reducido del impuesto especial únicamente al transporte regular de pasajeros.

**32.** En tercer lugar, la Directiva 2003/96, como se señala en sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 34 y jurisprudencia citada).

**33.** Como ha señalado el Gobierno italiano, estos objetivos respaldan una interpretación del artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96 en el sentido de que no se opone a que el legislador nacional establezca un tipo reducido del impuesto especial sobre el gasóleo profesional utilizado como carburante para el transporte regular de pasajeros, sin prever, no obstante, dicho tipo reducido para el transporte ocasional de pasajeros. En efecto, en la medida en que un tipo reducido de impuesto especial sobre el gasóleo profesional utilizado como carburante reduce los costes asociados al consumo de gasóleo, la reducción del número de beneficiarios de dicha ventaja puede constituir un incentivo para limitar dicho consumo en el caso de los medios de transporte de pasajeros que no se benefician de ella y contribuye, por tanto, a los objetivos de política medioambiental promovidos por la presente Directiva.

**34.** Por consiguiente, en lo que atañe a la segunda parte de la primera cuestión prejudicial, procede considerar que, habida cuenta tanto de los términos de artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96 como de la estructura y los objetivos de dicha Directiva, la disposición citada debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante en el marco de las actividades de transporte regular de pasajeros, sin prever, sin embargo, tal tipo reducido para el gasóleo utilizado en el marco de las actividades de transporte ocasional de pasajeros.

**35.** No obstante, como ha recordado, en esencia, la Comisión en sus observaciones escritas, en el ejercicio de la facultad de que disponen para aplicar el artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de igualdad de trato (véanse, por analogía, las sentencias de 2 de junio de 2016, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 59, y de 9 de noviembre de 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, apartados 29 y 30).

**36.** Así pues, la conformidad de la normativa nacional controvertida en el litigio principal con el Derecho de la Unión está supeditada a la observancia del principio de igualdad de trato, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véase, por analogía, la sentencia de 21 de noviembre de 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, apartados 37 y 38).

**37.** Según reiterada jurisprudencia, el principio de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho



trato esté objetivamente justificado (véase la sentencia de 3 de diciembre de 2019, República Checa/Parlamento y Consejo, C-482/17, EU:C:2019:1035, apartado 164 y jurisprudencia citada).

**38.** Este principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del tipo de los impuestos especiales (véase, por analogía, la sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C-597/17, EU:C:2019:544, apartado 47 y jurisprudencia citada).

**39.** Para determinar si unos bienes o unas prestaciones de servicios son similares, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o las prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios (sentencia de 27 de junio de 2019, apartado 48 y jurisprudencia citada).

**40.** En este caso, los servicios de transporte regular de pasajeros, por definición, garantizan el transporte de viajeros con una frecuencia y un recorrido determinados, recogiendo y dejando a dichos viajeros en paradas predeterminadas, mientras que los servicios de transporte ocasional de pasajeros responden a necesidades específicas. Además, a los operadores que prestan servicios de transporte regular de pasajeros se les encargan, generalmente, tareas de servicio público.

**41.** Así pues, dado que los servicios de transporte regular y los servicios de transporte ocasional de pasajeros no parecen responder a las mismas necesidades, la legislación nacional controvertida en el litigio principal no parece vulnerar el principio de igualdad de trato, extremo que, sin embargo, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

**42.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, está comprendida en su ámbito de aplicación una empresa privada que ejerce una actividad de transporte de pasajeros, mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor, siempre que los vehículos alquilados por dicha empresa sean de la categoría M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156, y, por otra parte, que no se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante para el transporte regular de pasajeros, sin prever, sin embargo, tal tipo reducido para el gasóleo utilizado para el transporte ocasional de pasajeros, siempre que dicha normativa respete el principio de igualdad de trato, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera**

**43.** Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 7, apartados 2 y 3, de la Directiva 2003/96 puede ser invocado directamente por un particular frente a las autoridades italianas.

**44.** A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a estas dos cuestiones.

### **Costas**

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

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

El artículo 7, apartados 2 y 3, 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, por una parte, está comprendida en su ámbito de aplicación una empresa privada que ejerce una actividad de transporte de pasajeros, mediante servicios de alquiler de autobuses con conductor, siempre que los vehículos alquilados por dicha empresa sean de la categoría M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques, y, por otra parte, que no se opone a una normativa nacional que establece un tipo reducido del impuesto especial para el gasóleo profesional utilizado como carburante para el transporte regular de pasajeros, sin prever, sin embargo, tal tipo reducido para el gasóleo utilizado para el transporte ocasional de pasajeros, siempre que dicha normativa respete el principio de igualdad de trato, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.