

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088271

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 22 de diciembre de 2022

Sala 8.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-553/21

### SUMARIO:

**Impuestos sobre consumos específicos.** *Imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Exenciones. Tipos de los impuestos especiales diferenciados en función de la utilización profesional o no profesional de esos productos. Exenciones y reducciones impositivas facultativas. Principios de efectividad y proporcionalidad.* Los operadores económicos sujetos a un tipo reducido del impuesto con arreglo a una disposición de Derecho nacional se hallan en una situación comparable a la de los operadores económicos sujetos al tipo normal del mismo impuesto con arreglo a una disposición obligatoria de la Directiva 2003/96, y por tanto no deben ser tratados de manera diferente a estos últimos, conforme al principio de igualdad de trato, a menos que tal trato esté objetivamente justificado. el principio de efectividad se opone a la normativa nacional controvertida, si esta debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento del plazo de presentación de una solicitud de exención tributaria conlleva automáticamente y sin excepciones la denegación de dicha solicitud, aun cuando el plazo de liquidación del impuesto de que se trate —que tiene la misma duración y el mismo momento inicial para su cómputo que el plazo de presentación de la solicitud y que puede interrumpirse, suspenderse o prorrogarse— aún no haya expirado debido, en particular, a que el solicitante es objeto de una inspección tributaria, conclusiones resultan corroboradas por el principio de proporcionalidad. La admisión de una solicitud de exención o de reducción impositiva que se ha presentado cuando ya había expirado el plazo de presentación de tal solicitud, pero dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión, sea incompatible con el principio de seguridad jurídica, y habida cuenta de la sistemática y la finalidad de la Directiva 2003/96, que se asientan en el principio según el cual los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva [Vid., STJUE de 2 de junio de 2016, asunto C-418/14, (NFJ063178)], procede considerar que el principio de proporcionalidad se opone igualmente a una normativa nacional como la controvertida si no existe ninguna duda sobre cuál sea la utilización efectiva de los productos energéticos. Los principios de efectividad y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la ejecución de una disposición como la del art.5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96, que permite a los Estados miembros aplicar, con determinados requisitos, tipos impositivos en los que se diferencie entre el consumo profesional y el consumo no profesional de los productos energéticos y de la electricidad a los que se refiere dicha Directiva, se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual las autoridades competentes de un Estado miembro están obligadas a denegar, de forma automática y sin excepciones, toda solicitud de exención tributaria presentada dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión establecido por el Derecho nacional si el solicitante no ha respetado el plazo fijado por ese Derecho para la presentación de tal solicitud.

### PRECEPTOS:

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts. 5, 6, 9 y 10.

### PONENTE:

Don N. Piçarra.

En el asunto C-553/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 8 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2021, en el procedimiento entre

**Hauptzollamt Hamburg**

y

**Shell Deutschland Oil GmbH,**

## EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Piçarra (Ponente), en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. N. Jääskinen y M. Gavalec, 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 Hauptzollamt Hamburg, por el Sr. C. Schaade, en calidad de agente;
- en nombre de Shell Deutschland Oil GmbH, por la Sra. J. Dengler y los Sres. L. Freiherr von Rummel y R. Stein, Rechtsanwälte;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

**Sentencia**

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del principio de proporcionalidad, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, en relación con el artículo 5, cuarto guion, 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 la Hauptzollamt Hamburg (Oficina Aduanera Principal de Hamburgo, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Aduanera») y Shell Deutschland Oil GmbH (en lo sucesivo, «Shell») en relación con la negativa de la citada Oficina Aduanera a eximir a dicha sociedad del impuesto sobre la energía que grava los productos energéticos utilizados como combustible con fines profesionales.

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

**3.** Los considerandos 3, 17 y 21 de la Directiva 2003/96 exponen lo siguiente:

«(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.

[...]

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

[...]

(21) La utilización de los productos energéticos y la electricidad con fines profesional puede ser tratada de modo diferente, a efectos fiscales, de su utilización con fines no profesionales.»

**4.** El artículo 5 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

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

[...]

- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 [combustibles] y 10 [electricidad].»

5. A tenor del artículo 6 de dicha Directiva:

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

[...]

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

### **Derecho alemán**

6. El artículo 54, apartado 1, de la Energiesteueresetz (Ley del impuesto sobre la energía), de 15 de julio de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1534), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo «EnergieStG»), establece:

«Se concederá una exención fiscal, previa solicitud, para los productos energéticos respecto de los cuales conste que han sido gravados con arreglo al artículo 2, apartado 3, primera frase, puntos 1 y 3 a 5, y que han sido utilizados como combustible para fines profesionales o utilizados en instalaciones acogidas a un régimen preferencial, en el sentido del artículo 3, por una empresa del sector productivo, en el sentido del artículo 2, punto 3, de la Stromsteuergesetz [(Ley del impuesto sobre la electricidad), de 24 de marzo de 1999 (BGBl. 1999 I, p. 378)] [...] No obstante, solo se concederá una exención fiscal para los productos energéticos utilizados para producir calor cuando se acredite que el calor producido ha sido utilizado por una empresa del sector productivo [...].»

7. El artículo 100 del Verordnung zur Durchführung des Energiesteueresetzes (Reglamento de aplicación de la Ley del impuesto sobre la energía), de 31 de julio de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1753; en lo sucesivo, «EnergieStV»), titulado «Exención fiscal para empresas», dispone en su apartado 1:

«La exención fiscal prevista en el artículo 54 de la EnergieStG deberá solicitarse ante la [Oficina Aduanera] que corresponda al solicitante, junto con el formulario oficial requerido, para todos los productos energéticos utilizados durante el período de que se trate. El solicitante deberá facilitar en su solicitud todas las indicaciones necesarias a efectos de la exención y calcular por sí mismo el importe de esta. Solo se concederá la exención si la solicitud se presenta en la [Oficina Aduanera] no más tarde del 31 de diciembre del año siguiente al año natural en el que se utilizaron los productos energéticos.»

8. El artículo 169 del Abgabenordnung (Código Tributario), titulado «Plazo para la liquidación», tiene el siguiente tenor:

«(1) Una vez expirado el plazo de liquidación no será posible presentar ninguna liquidación del impuesto ni ninguna modificación o anulación de la declaración. [...]

(2) El plazo para la liquidación será:

1. de un año para los impuestos especiales y las devoluciones de impuestos especiales,

[...]».

9. A tenor del artículo 170 de este Código, el plazo de liquidación comienza a correr a partir del final del año natural en el que se haya originado el impuesto.

10. El artículo 171 de dicho Código, titulado «Prórroga del plazo», dispone en su apartado 4 que, si se inicia una inspección tributaria antes de la expiración del plazo para la liquidación de los impuestos objeto de las actuaciones de comprobación, tal plazo no expirará antes de que las liquidaciones emitidas a raíz de la referida inspección tributaria hayan devenido definitivas, sin perjuicio de una prórroga del mismo plazo en virtud de otras disposiciones.

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

11. Shell presentó ante la Oficina Aduanera, mediante el formulario oficial previsto a tal efecto, una solicitud de exención tributaria con arreglo al artículo 54, apartado 1, de la EnergieStG, para los productos energéticos

que utilizó con fines profesionales durante el período de agosto a noviembre de 2010, de modo que se le devolviera parte de la cuota del impuesto, como establece el artículo 6, letra c), de la Directiva 2003/96.

**12.** Consta que, para ese período, concurrían todos los requisitos para que Shell pudiera disfrutar de tal reducción impositiva, con arreglo al artículo 54, apartado 1, de la EnergieStG, exceptuando el relativo al plazo de presentación de la correspondiente solicitud fijado en el artículo 100 de la EnergieStV, al haber tenido entrada dicha solicitud en la Oficina Aduanera en mayo de 2012. Consta igualmente que, durante el año 2011, dicha sociedad fue objeto de una inspección tributaria relativa al año 2010.

**13.** La Oficina Aduanera denegó la solicitud presentada por Shell, así como la reclamación formulada contra esa resolución denegatoria, respectivamente, el 13 de agosto de 2012 y el 27 de febrero de 2015, debido a que dicha sociedad no había presentado su solicitud de reducción impositiva en el plazo fijado por el artículo 100, apartado 1, de la EnergieStV.

**14.** Mediante sentencia de 1 de febrero de 2019, el Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo Tributario de Hamburgo, Alemania) estimó el recurso interpuesto por Shell, al entender que se había respetado esta última disposición, habida cuenta de las circunstancias que se daban y que, de todas formas, a la luz del Derecho de la Unión, en particular del principio de proporcionalidad, la Oficina Aduanera debería haber estimado la solicitud de Shell.

**15.** Contra dicha sentencia la Oficina Aduanera interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

**16.** Este órgano jurisdiccional indica que, para la solución del litigio principal debe dilucidarse previamente si, en caso de que una solicitud de reducción impositiva presentada con arreglo al artículo 54, apartado 1, de la EnergieStG — disposición basada en el artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96 — tenga entrada en la Oficina Aduanera una vez que ha expirado el plazo para la presentación de tal solicitud, pero dentro del plazo de liquidación del impuesto, prorrogado con motivo de una inspección tributaria de la que ha sido objeto el solicitante conforme al artículo 171, apartado 4, del Código Tributario, está excluido el derecho del solicitante a esa reducción en virtud del artículo 100, apartado 1, de la EnergieStV, o si el principio de proporcionalidad, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, se opone a que las autoridades nacionales competentes denieguen tal derecho basándose en el mero incumplimiento de ese plazo de presentación de la solicitud.

**17.** El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el momento en que la solicitud de reducción impositiva tuvo entrada en la Oficina Aduanera, en mayo de 2012, todavía no había vencido el plazo de liquidación, como consecuencia de la inspección tributaria de que había sido objeto Shell en 2011. Advierte que se trata de un plazo de caducidad, establecido, como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, en aras de la seguridad jurídica y de la paz jurídica.

**18.** De igual forma, el órgano jurisdiccional remitente observa que, por un lado, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dimanante de las sentencias de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403) y de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), es contrario al Derecho de la Unión y en particular al principio de proporcionalidad sancionar el incumplimiento de requisitos formales del Derecho nacional mediante la denegación de una ventaja fiscal prevista en la Directiva 2003/96 y que, por otro lado, según su propia jurisprudencia, la solicitud de exención del impuesto sobre la energía «no es un requisito esencial, sino una mera formalidad para el ejercicio del derecho a la exención tributaria». Según dicho órgano jurisdiccional, tales consideraciones permitirían deducir que una solicitud fuera de plazo no se opone a la imposición de un producto energético en función de su utilización real, en este caso como combustible destinado a fines profesionales. En tal caso, este órgano jurisdiccional se inclina por considerar que, mientras no haya expirado el plazo de liquidación previsto en el artículo 169 del Código tributario, la autoridad competente no puede denegar el derecho a la exención o a la reducción del impuesto sobre la energía si se cumplen los requisitos materiales establecidos a tal efecto.

**19.** No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si la jurisprudencia citada, que se refiere a exenciones tributarias obligatorias establecidas por la Directiva 2003/96, es aplicable también a las exenciones tributarias facultativas previstas por la misma Directiva, que son objeto del litigio principal.

**20.** En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se aplica el principio de proporcionalidad [en cuanto que principio general] del Derecho de la Unión también a la reducción impositiva facultativa prevista en el artículo 5, [cuarto guion], de la Directiva 2003/96, con la consecuencia de que el Estado miembro no puede denegar la reducción impositiva una vez transcurrido el plazo establecido en su Derecho nacional para la presentación de la correspondiente solicitud si, en el momento de la presentación de esta ante la autoridad competente, aún no ha prescrito la liquidación del impuesto?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

**21.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el principio de efectividad y el principio de proporcionalidad, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la ejecución de una disposición como la del artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96, que permite a los Estados miembros aplicar, con determinados requisitos, tipos impositivos en los que se diferencia entre el consumo profesional y el consumo no profesional de los productos energéticos y de la electricidad a los que se refiere dicha Directiva, se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual las autoridades competentes de un Estado miembro están obligadas a denegar, de forma automática y sin excepciones, toda solicitud de exención tributaria presentada dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión establecido por el Derecho nacional si el solicitante no ha respetado el plazo fijado por ese Derecho para la presentación de tal solicitud.

**22.** Por lo que respecta, en primer lugar, a los requisitos materiales para la exención de los impuestos especiales, en el caso de los productos energéticos y de la electricidad, a los que se refiere la Directiva 2003/96, conviene recordar que, como se desprende de su considerando 3, esta Directiva tiene por objeto el establecimiento por la Unión de niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos energéticos y de la electricidad. En virtud de las disposiciones combinadas de los artículos 5 y 6 de dicha Directiva, en relación con los considerandos 17 y 21 de esta, los Estados miembros pueden establecer tipos impositivos diferenciados, exenciones impositivas o reducciones de los impuestos especiales, que forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30].

**23.** De esta manera, el artículo 5 de la Directiva 2003/96 autoriza a los Estados miembros a aplicar, siempre que se respeten los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva y no se infrinja el Derecho de la Unión, tipos impositivos diferenciados en determinados casos enumerados en el citado artículo, entre ellos el previsto en su cuarto guion, relativo a la utilización profesional o no profesional de los productos energéticos y de la electricidad de que tratan los artículos 9 y 10 de esa Directiva. Esta facultad forma parte del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 30].

**24.** De ello se sigue que los operadores económicos sujetos a un tipo reducido del impuesto en cuestión con arreglo a una disposición de Derecho nacional por la que se ejerza dicha facultad, si se hallan en una situación comparable a la de los operadores económicos sujetos al tipo normal del mismo impuesto con arreglo a una disposición obligatoria de la Directiva 2003/96, no deben ser tratados de manera diferente a estos últimos, conforme al principio de igualdad de trato, a menos que tal trato esté objetivamente justificado [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartados 31 y 32].

**25.** En segundo lugar, al no haberse prescrito, ni en la Directiva 2003/96 ni en ningún otro acto del Derecho de la Unión, requisitos de forma y de procedimiento relativos a la presentación de una solicitud de exención del impuesto que grava los productos energéticos o la electricidad fundada en el artículo 5, cuarto guion, de dicha Directiva, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro establecer esos requisitos, de acuerdo con el principio de autonomía procedimental, siempre y cuando, no obstante, tal régimen no resulte menos favorable que el que regula situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, GE Auto Service Leasing, C-294/20, EU:C:2021:723, apartado 59).

**26.** Lo mismo puede decirse de la fijación de plazos para el ejercicio de esos derechos, en particular de los plazos de prescripción y de caducidad. En efecto, según reiterada jurisprudencia, la fijación de plazos

razonables de caducidad constituye una aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica, que pretende garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas y que impide, en particular, que pueda cuestionarse de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11, EU:C:2012:382, apartado 29, y de 14 de octubre de 2021, Finanzamt N y Finanzamt G (Comunicación de la afectación), C-45/20 y C-46/20, EU:C:2021:852, apartado 59 y jurisprudencia citada].

**27.** No obstante, tales plazos deben aplicarse de igual forma a los derechos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los de naturaleza análoga basados en el Derecho de la Unión, además de que no deben hacer en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de abril de 2020, CTT — Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, apartado 59 y jurisprudencia citada).

**28.** El respeto de las exigencias que derivan de los principios de equivalencia y de efectividad en lo atinente concretamente a los plazos de prescripción y de caducidad debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupan las normas nacionales que fijan esos plazos en el conjunto del procedimiento, el desarrollo de este y las particularidades de tales normas ante las distintas instancias nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de octubre de 2020, Valoris, C-677/19, EU:C:2020:825, apartado 22 y jurisprudencia citada).

**29.** En esa medida, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (sentencia de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 95 y jurisprudencia citada).

**30.** En este caso, la normativa controvertida en el litigio principal establece, por un lado, un plazo de un año para la liquidación del impuesto sobre la energía, a contar desde el final del año natural en el que se devengó el impuesto. En caso de inspección tributaria, este plazo no expirará hasta la fecha en que las liquidaciones emitidas a raíz de dichas actuaciones de comprobación pasen a ser definitivas. Por otro lado, esta normativa establece un plazo para la presentación de una solicitud de exención tributaria ante las autoridades nacionales competentes, de la misma duración y, en principio, con el mismo momento inicial para el cómputo del plazo que para el plazo de liquidación. La expiración del plazo de presentación de dicha solicitud conlleva automáticamente y sin excepciones la denegación de esta, aun cuando el plazo para la liquidación del impuesto no haya finalizado por haber sido suspendido, interrumpido o prorrogado con arreglo a la ley.

**31.** Pues bien, el principio de efectividad se opone a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, si esta debe interpretarse en el sentido de que el incumplimiento del plazo de presentación de una solicitud de exención tributaria conlleva automáticamente y sin excepciones la denegación de dicha solicitud, aun cuando el plazo de liquidación del impuesto de que se trate —que tiene la misma duración y el mismo momento inicial para su cómputo que el plazo de presentación de la solicitud y que puede interrumpirse, suspenderse o prorrogarse— aún no haya expirado debido, en particular, a que el solicitante es objeto de una inspección tributaria. En efecto, en este supuesto, tal normativa puede privar, con independencia de las circunstancias del asunto en cuestión, a un sujeto pasivo de su derecho a la exención, a pesar de que el Estado miembro de que se trate ha optado por garantizar ese derecho a los operadores económicos en su territorio.

**32.** Estas conclusiones resultan corroboradas por el principio de proporcionalidad, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, cuya interpretación ha solicitado el órgano jurisdiccional remitente y que las disposiciones nacionales que dan cumplimiento al Derecho de la Unión deben igualmente respetar [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, apartado 45; de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 31, y de 30 de junio de 2022, ARVI ir ko, C-56/21, EU:C:2022:509, apartado 34]. Este principio impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo que persigue la normativa nacional, causen el menor menoscabo a los principios establecidos por la legislación de la Unión [véase, en este sentido, la sentencia de 14 de octubre de 2021, Finanzamt N y Finanzamt G (Comunicación de la afectación), C-45/20 y C-46/20, EU:C:2021:852, apartado 62 y jurisprudencia citada].

**33.** El Tribunal de Justicia ya ha declarado que una normativa nacional que, en el plazo general de prescripción de cinco años, impide a un sujeto pasivo que no ha reclamado la deducción del IVA soportado rectificar sus

declaraciones del IVA correspondientes a los períodos que ya han sido objeto de un control fiscal, con la consiguiente pérdida del derecho a la deducción, resulta desproporcionada frente al objetivo perseguido por la normativa nacional, habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho a deducción en el sistema del IVA, en caso de que no se hayan demostrado fraude ni perjuicio alguno a la Hacienda Pública del Estado (sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 51). Esta apreciación es válida, *mutatis mutandis*, para una normativa como la controvertida en el litigio principal.

**34.** Dado que no parece que, en circunstancias como las mencionadas en el apartado 30 de la presente sentencia, la admisión de una solicitud de exención o de reducción impositiva que se ha presentado cuando ya había expirado el plazo de presentación de tal solicitud, pero dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión, sea incompatible con el principio de seguridad jurídica, y habida cuenta de la sistemática y la finalidad de la Directiva 2003/96, que se asientan en el principio según el cual los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 33), procede considerar que el principio de proporcionalidad se opone igualmente a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal si no existe ninguna duda sobre cuál sea la utilización efectiva de los productos energéticos.

**35.** Por cuanto antecede, procede responder a la cuestión planteada que el principio de efectividad y el principio de proporcionalidad, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la ejecución de una disposición como la del artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96, que permite a los Estados miembros aplicar, con determinados requisitos, tipos impositivos en los que se diferencie entre el consumo profesional y el consumo no profesional de los productos energéticos y de la electricidad a los que se refiere dicha Directiva, se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual las autoridades competentes de un Estado miembro están obligadas a denegar, de forma automática y sin excepciones, toda solicitud de exención tributaria presentada dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión establecido por el Derecho nacional si el solicitante no ha respetado el plazo fijado por ese Derecho para la presentación de tal solicitud.

## Costas

**36.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Octava) declara:

**Los principios de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la ejecución de una disposición como la del artículo 5, cuarto guion, 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, que permite a los Estados miembros aplicar, con determinados requisitos, tipos impositivos en los que se diferencie entre el consumo profesional y el consumo no profesional de los productos energéticos y de la electricidad a los que se refiere dicha Directiva, se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual las autoridades competentes de un Estado miembro están obligadas a denegar, de forma automática y sin excepciones, toda solicitud de exención tributaria presentada dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión establecido por el Derecho nacional si el solicitante no ha respetado el plazo fijado por ese Derecho para la presentación de tal solicitud.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.