



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 8 de febrero de 2018*

«Incumplimiento de Estado — Directiva 2008/118/CE — Artículo 7 — Régimen general de los impuestos especiales — Abastecimiento de productos petrolíferos, sin imposición de impuestos especiales — Estaciones de servicio situadas en las fronteras de la República Helénica con terceros países — Devengo de los impuestos especiales — Concepto de “despacho a consumo” de productos sujetos a impuestos especiales — Concepto de “salida de un régimen suspensivo”»

En el asunto C-590/16,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 21 de noviembre de 2016,

Comisión Europea, representada por las Sras. F. Tomat y A. Kyratsou, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

República Helénica, representada por las Sras. E.-M. Mamouna y M. Tassopoulou, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. C.G. Fernlund, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: griego.

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), al adoptar y mantener en vigor una normativa que autoriza la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en las estaciones de servicio de Katastimata Suskevassias Aforologiton AE (en lo sucesivo, «KAE») situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou (Grecia), Kakavia (Grecia) y Evzonoï (Grecia), que se encuentran en regiones limítrofes con terceros países —a saber, la República de Turquía, la República de Albania y la Antigua República Yugoslava de Macedonia, respectivamente—.

Marco jurídico

Directiva 2008/118

- 2 El considerando 8 de la Directiva 2008/118 está redactado como sigue:

«Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala comunitaria, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.»

- 3 A tenor del artículo 1, apartado 1, de esta Directiva:

«La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por 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)];

[...]».

- 4 El artículo 2 de dicha Directiva dispone:

«Los productos sujetos a impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el momento de:

- a) su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Comunidad;
- b) su importación al territorio de la Comunidad.»

- 5 El artículo 4 de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«A los efectos de la presente Directiva y sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

- 1) “depositario autorizado”: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

2) “Estado miembro” y “territorio de un Estado miembro”: el territorio de cada uno de los Estados miembros de la Comunidad a los que es aplicable el Tratado, conforme a lo previsto en el artículo 299 del mismo, salvedad hecha de territorios terceros;

3) “Comunidad” y “territorio de la Comunidad”: los territorios de los Estados miembros definidos en el punto 2;

[...]

5) “tercer país”: todo Estado o territorio al que no se aplique el Tratado;

[...]

7) “régimen suspensivo”: el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo;

[...]

11) “depósito fiscal:” todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal.»

6 El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2008/118 establece:

«La presente Directiva y las Directivas a que se refiere el artículo 1 serán de aplicación en el territorio de la Comunidad.»

7 Con arreglo al artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118, que figura en la sección 1, titulada «Momento y lugar del devengo», del capítulo II de ésta:

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

2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:

a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;

[...]».

8 El artículo 14 de esta Directiva tiene la siguiente redacción:

«1. Los Estados miembros podrán eximir de impuestos especiales los productos entregados por establecimientos libres de impuestos y transportados en el equipaje personal de viajeros que se trasladen, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio.

[...]

3. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que las exenciones previstas en los apartados 1 y 2 se apliquen de modo tal que se prevenga cualquier posible fraude, evasión o abuso.

4. Los Estados miembros que, a 1 de julio de 2008, dispongan de tiendas libres de impuestos situadas fuera del recinto de un aeropuerto o de un puerto de mar podrán, hasta el 1 de enero de 2017, seguir eximiendo de impuestos especiales los productos entregados por dichos establecimientos y transportados en el equipaje personal de viajeros que se trasladen a un tercer país o territorio.

[...]»

9 El artículo 15, apartado 2, de dicha Directiva establece:

«La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.»

10 El artículo 16 de la Directiva 2008/118 está redactado en los siguientes términos:

«1. La apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde esté situado el depósito.

La autorización estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso.

2. El depositario autorizado deberá:

[...]

c) llevar una contabilidad, por cada depósito fiscal, de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales;

[...]

e) someterse a cualesquiera controles o recuentos de existencias.

Las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal establecerán las condiciones de la garantía contemplada en la letra a).»

11 El artículo 17, apartado 1, de la mencionada Directiva señala:

«Los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Comunidad, aun cuando los productos circulen a través de un tercer país o territorio tercero:

a) desde un depósito fiscal con destino a:

i) otro depósito fiscal,

ii) un destinatario registrado,

iii) todo lugar en el que tenga lugar la salida del territorio comunitario de los productos sujetos a impuestos especiales, según lo previsto en el artículo 25, apartado 1,

[...]».

Procedimiento administrativo previo

- 12 Tras recibir una denuncia, la Comisión recabó información sobre la venta, en régimen de exención de impuestos especiales, de productos petrolíferos por parte de KAE en las estaciones de servicio situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou, de Kakavia y de Evzonoi. Al considerar que la normativa griega aplicable podía ser contraria a la Directiva 2008/118, la Comisión requirió a la República Helénica para que le presentara aclaraciones.
- 13 Mediante escrito de 19 de diciembre de 2011, la República Helénica respondió que las estaciones de servicio de que se trata, en las que los automovilistas de terceros países que se dirigen a estos países pueden aprovisionarse de carburante, operan como depósito fiscal y exportan productos petrolíferos en virtud de un procedimiento simplificado, de modo que no se devengan impuestos especiales.
- 14 El 29 de noviembre de 2013, la Comisión remitió un escrito de requerimiento a dicho Estado miembro en el que afirmaba que la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos especiales incumplía las exigencias derivadas de la Directiva 2008/118. Confirmó este punto de vista en su dictamen motivado de 1 de septiembre de 2014.
- 15 Mediante escrito de 29 de diciembre de 2014, la República Helénica reiteró su posición inicial, según la cual la venta, en régimen de exención de impuestos especiales, de productos sometidos a impuestos especiales por parte de KAE en las estaciones de servicio situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou, de Kakavia y de Evzonoi es conforme al Derecho de la Unión dado que el procedimiento de exportación simplificado aplicable le permite asegurarse de que los carburantes no se consumen en territorio griego, sino que se exportan a terceros países.
- 16 Al no considerar satisfactorias las respuestas dadas por la República Helénica, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 17 La Comisión reprocha a la República Helénica haber incumplido la obligación que le incumbe en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 de gravar los productos sujetos a impuestos especiales en el momento de su despacho a consumo.
- 18 Sobre la base de las observaciones que le remitió la República Helénica durante el procedimiento administrativo previo, la Comisión resume los hechos del siguiente modo:
 - KAE explota estaciones de servicio, que operan como depósitos fiscales, situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou, de Kakavia y de Evzonoi.
 - En estas estaciones de servicio, los nacionales de terceros países tienen la posibilidad de adquirir, en régimen de exención de impuestos especiales, carburantes para repostar sus vehículos, matriculados en terceros países, antes de abandonar el territorio de la Unión Europea cruzando la frontera terrestre.
 - Las autoridades aduaneras competentes controlan y certifican la salida de los carburantes del territorio de la Unión mediante un procedimiento de exportación simplificado.
 - El procedimiento, incluida la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos, está regulado en varios decretos ministeriales adoptados entre 2003 y 2005.

- 19 La Comisión considera que, en la medida en que las estaciones de servicio de que se trata son «depósitos fiscales», en el sentido del artículo 4, punto 11, de la Directiva 2008/118, los productos petrolíferos almacenados en ellas están sometidos a un régimen suspensivo, de modo que la percepción del impuesto especial se suspende. Aduce que los impuestos especiales se devengan en el momento en que se repostan los depósitos de carburante de los vehículos, debido a que los carburantes salen del régimen suspensivo dentro del territorio griego.
- 20 A juicio de la Comisión, esta interpretación se desprende del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, que establece que «la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo» constituye un despacho a consumo. En su opinión, del apartado 1 del mismo artículo se deriva que el concepto de «despacho a consumo» designa el momento en que se devengan los impuestos especiales.
- 21 La Comisión sostiene que, con arreglo a estas disposiciones, el momento determinante para el devengo de los impuestos especiales es el «despacho a consumo», y no el «consumo» mismo. De ello se deduce que el devengo no depende de la distancia que separa un punto de venta de la frontera exterior de un Estado miembro. Del mismo modo, carece de pertinencia el período durante el cual un producto despachado a consumo permanece en el territorio de un Estado miembro.
- 22 Además, a juicio de la Comisión, de los considerandos 2 y 8 de la Directiva 2008/118 se deduce que los conceptos de «salida» y de «despacho a consumo» deben interpretarse del mismo modo en todos los Estados miembros para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.
- 23 Asimismo, la Comisión aduce que la alegación según la cual el repostaje de los depósitos de los vehículos constituye una «operación de exportación», dado que mediante un «procedimiento de exportación simplificado» los productos petrolíferos se incluyen desde su salida «en un régimen aduanero de exportación», carece de pertinencia. En su opinión, la salida de estos productos del régimen suspensivo, en el sentido del artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva, constituye necesariamente un despacho a consumo.
- 24 La Comisión considera que los artículos 17 a 31 de la Directiva 2008/118, que regulan «la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo», confirman esta interpretación. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales sólo está cubierta por el régimen suspensivo cuando se cumplen los requisitos previstos en los mencionados artículos. En todos los demás casos, los impuestos especiales se devengan en el momento de la salida de esos productos de un depósito fiscal.
- 25 La Comisión considera que el procedimiento simplificado de exportación aplicado por las autoridades griegas no cumple estos requisitos, dado que, en realidad, no está incluido en el ámbito de aplicación de ninguna de las disposiciones de esta Directiva.
- 26 La República Helénica sostiene que el dictamen motivado y la demanda son incongruentes. Mientras que, en el dictamen motivado, el devengo de los impuestos especiales se fijó en el momento de la ruptura efectiva del régimen suspensivo, en la demanda, el consumo efectivo ya no es determinante. La propia demanda muestra esta incongruencia en la medida en que la Comisión se refiere al «despacho a consumo» y al «despacho efectivo a consumo».
- 27 En cuanto al fondo, la República Helénica alega que la venta de productos petrolíferos por parte de KAE en las estaciones de servicio situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou, de Kakavia y de Evzonoi no entraña el devengo de impuestos especiales, dado que los carburantes, cuando salen del régimen suspensivo, se incluyen inmediatamente en un «régimen aduanero de exportación» como consecuencia de la aplicación de un «procedimiento simplificado». Por ello, no se han incumplido ni las disposiciones de la Directiva 2008/118 ni el grado de armonización que prevé.

- 28 A juicio de la República Helénica, en el marco de este «régimen aduanero de exportación», las autoridades aduaneras son responsables del control de los depósitos fiscales y de la salida de los productos del régimen suspensivo. También garantizan el control de las formalidades de exportación, que incluyen una declaración de exportación simplificada, en el sentido de los artículos 282 y 286 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el código aduanero comunitario (DO 1993, L 253, p. 1), y controlan la exportación efectiva de los carburantes fuera del territorio aduanero de la Unión, en virtud del artículo 161 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1). Por consiguiente, la venta de estos productos, su salida del régimen suspensivo y su exportación se integran en un procedimiento único.
- 29 La República Helénica considera que la Directiva 2008/118 no se opone a que un Estado miembro instaure un «procedimiento de exportación simplificado» de esta índole, por los siguientes motivos.
- 30 En primer lugar, la República Helénica aduce que los procedimientos simplificados previstos en los artículos 30 y 31 de esa Directiva pueden aplicarse *mutatis mutandis*.
- 31 En segundo lugar, la República Helénica asevera que, puesto que no existe solución de continuidad entre el régimen suspensivo y el «régimen de exportación», el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 no es de aplicación. Esta disposición sólo se aplica a la salida «pura y simple» de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo.
- 32 En tercer lugar, la República Helénica arguye que el artículo 7 de la Directiva 2008/118 no lleva a cabo una armonización completa, de modo que el despacho a consumo no es la única consecuencia posible de la salida de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo. Afirma que el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iii), de dicha Directiva reconoce la facultad de los Estados miembros de incluir un producto procedente de un régimen suspensivo en un régimen de exportación sin que se devenguen impuestos especiales. Por ello, el «procedimiento de exportación simplificado» controvertido no afecta a las medidas de armonización previstas por esa Directiva. Además, contrariamente al Reglamento n.º 2913/92, las lagunas de esta Directiva dejan a los Estados miembros un amplio margen de apreciación.
- 33 En cuarto y último lugar, la República Helénica sostiene, en relación con los artículos 17, apartado 1, letra a), inciso iii), y 25 de la Directiva 2008/118, que estas disposiciones no son de aplicación, ya que los productos petrolíferos de que se trata en el caso de autos salen directamente del territorio aduanero de la Unión, sin que se produzca ninguna circulación bajo un régimen suspensivo. Con arreglo al artículo 269, apartado 1, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1), el suministro de productos petrolíferos tiene lugar bajo el régimen de exportación previsto en él. Se desprende de esa disposición que «las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación». Por esta razón, la imposición de impuestos especiales es injustificada.
- 34 A mayor abundamiento, la República Helénica afirma que el procedimiento de exportación simplificado garantiza que los productos petrolíferos no se consuman en territorio griego, sino que se exporten a un tercer país. Alega que no enerva esta apreciación el hecho de que los vehículos deban recorrer una corta distancia entre las estaciones de servicio y las fronteras reales, por razones de sentido común.
- 35 En su opinión, por un lado, con el carburante restante en los depósitos de los vehículos antes de repostar se cubre fácilmente esta distancia y, en consecuencia, es desproporcionado exigir impuestos especiales. Por otro, como se desprende de los apartados 25 a 33 de la sentencia de 14 de noviembre de

1985, Neumann (299/84, EU:C:1985:463), en el caso de autos las normas de la Directiva 2008/118 son desproporcionadas debido a su carácter general y, si el legislador de la Unión hubiera regulado esta situación concreta, lo habría hecho sobre la base de la equidad.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Sobre la admisibilidad

- 36 Al sostener que el dictamen motivado y la demanda son incongruentes, la República Helénica pretende demostrar que el presente recurso es inadmisibile.
- 37 Como sostiene la Comisión, se desprende claramente del escrito de requerimiento, del dictamen motivado y de la demanda que la Comisión calificó el hecho de que los vehículos repongan carburante en estaciones de servicio que cumplen la función de depósitos fiscales de «salida» de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, en el sentido de la Directiva 2008/118. El uso del término «efectivo» no puede crear confusión alguna a este respecto.
- 38 Por consiguiente, la República Helénica estaba perfectamente en condiciones de comprender el alcance de las infracciones del Derecho de la Unión que se le imputaban, y procede desestimar la excepción de inadmisibilidad que formuló.

Sobre el fondo

- 39 La República Helénica sostiene que la venta de productos petrolíferos por parte de KAE en las estaciones de servicio situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou, de Kakavia y de Evzonoï no entraña el devengo de impuestos especiales, puesto que los carburantes, cuando salen del régimen suspensivo, se incluyen inmediatamente en un «régimen aduanero de exportación».
- 40 Es preciso recordar que, con arreglo al artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo. Con arreglo al apartado 2, letra a), de este artículo, debe entenderse por «despacho a consumo» la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo.
- 41 En virtud del artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión, en particular desde un depósito fiscal situado en un Estado miembro con destino a otro depósito fiscal situado en otro Estado miembro. Este régimen suspensivo se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo (sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 22).
- 42 Por lo que respecta a los productos de esta clase comprendidos en el ámbito de un régimen suspensivo, en virtud del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, se considerará «despacho a consumo» la salida, incluso irregular, de dicho régimen (sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 23).
- 43 Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el «despacho a consumo», en el sentido del artículo 7 de la Directiva 2008/118, tiene lugar en el momento de la salida física de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartados 53 y 55).

- 44 Como señala la Comisión, del considerando 8 de la Directiva 2008/118 se desprende que, para el buen funcionamiento del mercado interior, es necesario que el concepto de devengo del impuesto especial y, por lo tanto, sus condiciones sean idénticos en todos los Estados miembros, y que esta Directiva, por tanto, determina a escala de la Unión el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales.
- 45 De ello se desprende que los conceptos de «salida» y de «despacho a consumo», que determinan el momento del devengo de los impuestos especiales, deben interpretarse de manera uniforme en todos los Estados miembros.
- 46 En el caso de autos, consta que los productos petrolíferos de que se trata son productos sujetos a impuestos especiales. Su salida del régimen suspensivo en el momento del repostaje de los vehículos en el territorio de la República Helénica entraña su despacho a consumo. Dado que, con arreglo al artículo 7, apartado 1, los impuestos especiales se devengan en ese preciso momento, la normativa griega que permite el suministro de estos productos en régimen de exención de impuestos especiales es contraria a dicha disposición.
- 47 El hecho de que, tras su salida de un régimen suspensivo, los productos sujetos a impuestos especiales se incluyan en un «régimen aduanero de exportación» como el descrito por la República Helénica no permite modificar esta constatación.
- 48 Por un lado, se desprende del sistema de la Directiva 2008/118, así como de sus disposiciones relativas a la definición y el funcionamiento de los depósitos fiscales y del régimen suspensivo, como los artículos 4, puntos 7 y 11, y 15, apartado 2, así como los artículos 16 y 17, que un producto sujeto a impuestos especiales que no esté incluido en un régimen suspensivo se habrá despachado necesariamente a consumo en algún momento, de una forma u otra, en el sentido del artículo 7, apartado 1, de esta Directiva (véase, por analogía, la sentencia de 5 de abril de 2001, van de Water, C-325/99, EU:C:2001:201, apartado 34).
- 49 En consecuencia, comoquiera que el repostaje de los depósitos de carburante de vehículos como aquellos de que se trata en el presente asunto debe calificarse de «salida» y, por consiguiente, de «despacho a consumo», en el sentido del artículo 7 de la Directiva 2008/118, el hecho de que, posteriormente o incluso de forma concomitante, los carburantes estén incluidos en un «régimen aduanero de exportación» carece de incidencia sobre el devengo del impuesto (véase, por analogía, la sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, apartados 80 y 81).
- 50 Vistas estas consideraciones, no es necesario examinar la alegación de la República Helénica mediante la que desea demostrar la conformidad de su «régimen aduanero de exportación» con los Reglamentos n.ºs 2913/92, 2454/93 y 952/2013.
- 51 Por otro lado, es pacífico que las normas nacionales relativas a la puesta en venta de los productos petrolíferos de que se trata no cumplen las exigencias de la Directiva 2008/118, al permitir, bien eximir de impuestos especiales la venta de los productos sujetos a estos impuestos, bien exportarlos bajo un régimen suspensivo.
- 52 En lo que atañe, en particular, al artículo 14 de esta Directiva, la República Helénica no niega la inaplicabilidad de la facultad prevista en dicho artículo de eximir del pago de los impuestos especiales a los productos sujetos a dichos impuestos entregados por establecimientos libres de impuestos y transportados en el equipaje personal de los viajeros que se desplacen a un tercer país o territorio.
- 53 La República Helénica tampoco discute que los artículos 17 a 31 de la Directiva 2008/118, que regulan la «circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo», no son aplicables al caso de autos.

- 54 En particular, admite que los requisitos establecidos en el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iii), de esta Directiva, que establece que «los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Comunidad [...] desde un depósito fiscal con destino a todo lugar en el que tenga lugar la salida del territorio comunitario de los productos sujetos a impuestos especiales, según lo previsto en el artículo 25, apartado 1», no se cumplen.
- 55 También consta que el «régimen aduanero de exportación» establecido por la República Helénica no está incluido en el ámbito de aplicación de los artículos 30 y 31 de la Directiva 2008/118, dado que éstos sólo regulan los procedimientos simplificados relativos a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que se produce en el territorio de un Estado miembro o de varios.
- 56 En lo que atañe a la alegación según la cual el principio de proporcionalidad exige una interpretación de la Directiva 2008/118 que permita la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en las circunstancias del caso de autos debe desestimarse por carecer de fundamento. En efecto, esta interpretación equivaldría a autorizar, *praeter legem*, una excepción al artículo 7 de la Directiva 2008/118 y pondría en riesgo el cumplimiento del objetivo de armonizar las condiciones de devengo de los impuestos especiales, cuya importancia para el buen funcionamiento del mercado interior ha sido recordada en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia.
- 57 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, debe estimarse que el recurso de la Comisión está fundado.
- 58 En consecuencia, procede declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 al adoptar y mantener en vigor una normativa que autoriza la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en las estaciones de servicio de KAE situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou, Kakavia y Evzonoï, que se encuentran en regiones limítrofes con terceros países —a saber, la República de Turquía, la República de Albania y la Antigua República Yugoslava de Macedonia, respectivamente—.

Costas

- 59 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la Comisión que se condene en costas a la República Helénica y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) decide:

- 1) **La República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, al adoptar y mantener en vigor una normativa que autoriza la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en las estaciones de servicio de Katastimata Suskevassias Aforologiton AE situadas en los puestos fronterizos de Kipoi Evrou (Grecia), Kakavia (Grecia) y Evzonoï (Grecia), que se encuentran en regiones limítrofes con terceros países —a saber, la República de Turquía, la República de Albania y la Antigua República Yugoslava de Macedonia, respectivamente—.**
- 2) **Condenar en costas a la República Helénica.**

Firmas