

TESIS DOCTORAL

LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN EN LA
UNIÓN EUROPEA:

*Puntos conflictivos del régimen general y fijación de criterios
jurisprudenciales*



PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO, CIENCIA POLÍTICA
Y CRIMINOLOGÍA (RD 99/2011)

VICENTE GOMAR GINER

**BAJO LA CODIRECCIÓN DEL DR. JOSÉ RAMÓN DE VERDA Y
BEAMONTE Y DEL DR. FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO**

VALENCIA, MAYO DE 2023

*Dedicada a mi mujer e hijos por su apoyo y comprensión,
así como a mis padres y hermanos por su confianza y consejo.*

AGRADECIMIENTOS

No puedo más que agradecer el apoyo y dedicación de mis directores y maestros, José Ramón De Verda y Fernando Hernández, durante estos años, tanto en el plano jurídico, como en el plano personal.

A José Ramón, muchas gracias por animarme desde un primer momento a iniciar esta maravillosa aventura y por ayudarme en el proceso investigador, especialmente por la posibilidad de realizar la estancia investigadora en Italia.

A Fernando, muchas gracias por tu seguimiento continuo de la investigación y por tus sabios consejos sobre el desarrollo de la misma, pudiendo además compartir la experiencia de investigar en el extranjero.

A mis compañeros de trabajo, muchas gracias por vuestra comprensión para poder compaginar el día a día laboral con la vertiente investigadora, así como por aportar una visión práctica a la tesis doctoral.

A todos los profesores de Derecho Financiero y Tributario y de la Universitat de València, de los que aprendo cada día gracias a sus valiosas aportaciones.

“Las leyes se han hecho para el bien de los ciudadanos”

Cicerón

“Nada vive que no sea de alguna manera la idea. La idea del derecho es la libertad, y para aprehenderla verdaderamente se la debe conocer en su concepto y en la existencia que adopta su concepto.”

Georg Wilhelm Friedrich Hegel

“Desterrada la justicia que es vínculo de las sociedades humanas, muere también la libertad que está unida a ella y vive por ella.”

Juan Luis Vives

ÍNDICE DE CONTENIDO

LISTADO DE ABREVIATURAS PRINCIPALES	19
SUMMARY OF THE RESEARCH	25
INTRODUCCIÓN	71
1. Situación global de los impuestos especiales	71
2. Estructura	75
3. Metodología	76
PARTE PRIMERA	79
REGULACIÓN ARMONIZADA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN Y PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA	79
CAPÍTULO I. Impuestos especiales en el Derecho Europeo: Evolución, régimen general y regímenes específicos	81
I.1 Evolución de los impuestos especiales en el derecho europeo	81
I.1.1 Orígenes	81
I.1.2 Armonización fiscal	84
I.1.3 Armonización de la fiscalidad indirecta	86
I.1.4 Armonización de los impuestos especiales	87
I.1.5 Principales problemas de la armonización de los impuestos especiales	92
I.1.6 Impuestos especiales en España	93
I.2 Derecho de la Unión Europea	94
I.2.1 El Derecho de la Unión como ordenamiento jurídico propio	94
I.2.2 Derecho originario	95
I.2.3 Derecho derivado	96
I.3 Principios fundamentales	100
I.3.1 Principio de eficacia directa	100
I.3.2 Principio de primacía	104
I.3.3 Otros principios destacados	107
I.4 Régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación	109
I.4.1 Directiva 92/12	109
I.4.2 Directiva 2008/118	113
I.4.2.A Ámbito objetivo	114
I.4.2.B Posibilidad de crear nuevos gravámenes	116
I.4.2.B.a Productos sujetos a impuestos especiales	116
I.4.2.B.b Productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, así como prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios	117
I.4.2.C Hecho imponible	118
I.4.2.C.a Fabricación	119
I.4.2.C.b Importación	119
I.4.2.C.c Destrucción y pérdida	120
I.4.2.C.d Irregularidades en la circulación	121

I.4.2.D Exención	122
I.4.2.E Devengo y régimen suspensivo	124
I.4.2.F Deudor	132
I.4.2.G Devolución	132
I.4.3 Normativa específica de los impuestos especiales	135
I.4.3.A Tabaco	135
I.4.3.A.a Evolución normativa	135
I.4.3.A.b Ámbito objetivo y devengo	137
I.4.3.A.c Estructura del impuesto	138
I.4.3.A.d Tipo de gravamen y base imponible	140
I.4.3.A.e Exención	142
I.4.3.B Electricidad y productos energéticos	143
I.4.3.B.a Evolución normativa	143
I.4.3.B.b Ámbito objetivo	146
I.4.3.B.c Tipo de gravamen y base imponible	149
I.4.3.B.d Exención	149
I.4.3.C Alcohol y bebidas alcohólicas	151
I.4.3.C.a Evolución normativa	151
I.4.3.C.b Ámbito objetivo	153
I.4.3.C.c Tipo de gravamen y base imponible	154
I.4.3.C.d Exención	156

CAPÍTULO II. Tribunal de Justicia de la Unión Europea: Asuntos dictados en materia de Impuestos Especiales de Fabricación 157

II.1 Instituciones de la Unión Europea	157
II.1.1 Parlamento Europeo	158
II.1.2 Consejo	163
II.1.3 Consejo Europeo	165
II.1.4 Comisión Europea	168
II.1.5 Banco Central Europeo	170
II.1.6 Tribunal de Cuentas Europeo	171
II.2 Tribunal de Justicia de la Unión Europea	173
II.2.1 Orígenes	173
II.2.2 Función	174
II.2.3 Composición	176
II.2.4 Competencias	177
II.2.4.A Competencia del Tribunal General en primera instancia y recurso de casación ante el Tribunal de Justicia	178
II.2.4.A.a Recurso de anulación	179
II.2.4.A.b Recurso por omisión	181
II.2.4.A.c Recurso por responsabilidad extracontractual de las Instituciones y recurso de indemnización por daños	182
II.2.4.A.d Litigios entre la Unión y sus agentes o con competencia expresa del Tribunal General	183
II.2.4.B Competencia exclusiva del Tribunal de Justicia	183
II.2.4.B.a Recurso por incumplimiento	183
II.2.4.B.b Cuestiones prejudiciales	186
II.2.4.B.c Recurso de anulación y por omisión interpuestos por un Estado miembro o por una institución de la Unión	190

II.2.4.B.d Otras competencias	191
II.2.5 Asuntos tratados	192
II.2.5.A El Tribunal de Justicia	192
II.2.5.B El Tribunal General	193
II.3 Obligatoriedad de las sentencias del TJUE	194
II.3.1 Recursos por incumplimiento y recursos de anulación y por omisión	194
II.3.2 Cuestión prejudicial	195
II.3.3 Efectos <i>ex tunc</i>	200
II.4 Asuntos dictados por el Tribunal respecto al régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación	201
II.4.1 Identificación de los asuntos	201
II.4.2 Materias controvertidas	204
II.4.2.A Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes	205
II.4.2.A.a Ámbito de aplicación	205
II.4.2.A.b Creación de nuevos gravámenes indirectos	206
II.4.2.A.c Nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales y formalidades relativas al cruce de fronteras	207
II.4.2.B Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo	208
II.4.2.B.a Hecho imponible	209
II.4.2.B.b Devengo	210
II.4.2.B.c Régimen suspensivo	210
II.4.2.C Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo	211
II.4.2.C.a Adquisición por particulares	212
II.4.2.C.b Supuesto específico de los hidrocarburos	213
II.4.2.C.c Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales	214
II.4.2.C.d Devolución	216
II.4.2.C.e Irregularidad	216
II.4.2.D Marcas fiscales	217
PARTE SEGUNDA	219
<i>FIJACIÓN DE CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN</i>	219
<i>CAPÍTULO III. Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes de la Directiva 2008/118 desde una perspectiva jurisprudencial europea: Problemática y criterios</i>	221
III.1 Ámbito de aplicación	221
III.1.1 Impuestos especiales armonizados	221
III.1.2 Experiencia práctica	224
III.1.2.A Suecia: Impuesto sobre la potencia térmica de reactores nucleares	224
III.1.2.B Alemania: Impuesto sobre el combustible nuclear	227
III.1.2.C Italia: Suplementos del precio de la electricidad	232
III.1.2.D España: Canon que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica	235
III.1.3 Determinación inicial del ámbito de aplicación	238
III.1.4 Fijación de criterios relativos al ámbito de aplicación de los impuestos especiales armonizados	240

III.2 Posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos	240
III.2.1 Nuevos gravámenes sobre productos sujetos a impuestos especiales	242
III.2.1.A Habilidadación a la creación de nuevos gravámenes indirectos	243
III.2.1.A.a Problemática: Indefinición de la habilitación	243
III.2.1.A.b Experiencia práctica francesa: Impuesto sobre las bebidas alcohólicas	244
III.2.1.A.c Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad	245
III.2.1.A.d Experiencia práctica alemana: Impuesto sobre el combustible nuclear	248
III.2.1.A.e Experiencia práctica española: Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica	251
III.2.1.A.f Requisitos comunes de la habilitación para la creación de nuevos gravámenes indirectos	255
III.2.1.A.g Fijación de criterios relativos a la habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos	258
III.2.1.B Persecución de fines específicos	259
III.2.1.B.a Problemática: concepto de “fin específico”	259
III.2.1.B.b Experiencia práctica austriaca: Impuesto sobre bebidas alcohólicas	260
III.2.1.B.c Experiencia práctica italiana: Tributo sobre el consumo de los aceites lubricantes	264
III.2.1.B.d Experiencia práctica española: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	266
III.2.1.B.e Experiencia práctica estonia: Impuesto sobre las ventas minoristas de combustible líquido	270
III.2.1.B.f Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad	275
III.2.1.B.g Características principales de la persecución de fines específicos	281
III.2.1.B.h Fijación de criterios relativos a la persecución de fines específicos	291
III.2.1.C Respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA	292
III.2.1.C.a Problemática: remisión genérica y disparidad de versiones lingüísticas	292
III.2.1.C.b Experiencia práctica francesa: Impuesto sobre las bebidas alcohólicas	293
III.2.1.C.c Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad	299
III.2.1.C.d Respeto a las normas del IVA e impuestos especiales	302
III.2.1.C.e Fijación de criterios relativos al respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA	304
III.2.1.D Propuesta de <i>lege ferenda</i>	304
III.2.2 Nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales	306
III.2.2.A Ámbito de aplicación	309
III.2.2.A.a Problemática: concreción del ámbito de aplicación	309
III.2.2.A.b Experiencia práctica alemana: Impuesto sobre bebidas alcohólicas	310
III.2.2.A.c Delimitación entre gravar productos vs prestación de servicios	315
III.2.2.A.d Fijación de criterios relativos al ámbito de aplicación	316
III.2.2.B Formalidades relativas al cruce de fronteras	317
III.2.2.B.a Problemática: formalidades adicionales a las aduaneras	317
III.2.2.B.b Experiencia práctica polaca: Impuesto sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción	318
III.2.2.B.c Experiencia práctica austriaca: Impuesto sobre bebidas no alcohólicas y sobre helados	323

III.2.2.B.d Rechazo de las formalidades relativas al cruce de fronteras	325
III.2.2.B.e Fijación de criterios por las formalidades relativas al cruce de fronteras	327
III.3 Aportaciones finales	327
<i>CAPÍTULO IV. Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo de la Directiva 2008/118 desde una perspectiva jurisprudencial europea: Problemática y criterios</i>	
IV.1 Hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación	329
IV.1.1 Fabricación e importación	329
IV.1.2 Problemática: Entrada en territorio de sujeción a impuestos especiales	330
IV.1.3 Experiencia práctica danesa: Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08	333
IV.1.4 Experiencia práctica finlandesa: Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98	337
IV.1.5 Delimitación de la importación como hecho imponible	341
IV.1.6 Fijación de criterios relativos al hecho imponible de la importación	344
IV.2 Devengo de los impuestos especiales de fabricación	345
IV.2.1 Problemática: limitación temporal en la venta de productos comercializados	345
IV.2.2 Experiencia práctica portuguesa: Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15	346
IV.2.3 La relación entre el devengo y la temporalidad	351
IV.2.4 Fijación de criterios sobre el devengo de los impuestos especiales de fabricación	352
IV.2.5 Problemática: ausencia de regulación de la tenencia en la Directiva 92/12	353
IV.2.6 Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99	354
IV.2.7 Influencia del Tribunal en la Directiva 2008/118	356
IV.3 Régimen suspensivo	357
IV.3.1 Obligaciones formales	357
IV.3.1.A Problemática: errores en la documentación	357
IV.3.1.B Experiencia práctica húngara: Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14	359
IV.3.1.C Experiencia práctica alemana: Sentencia de 17 de junio de 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08	363
IV.3.1.D Trascendencia de las formalidades en el régimen suspensivo	368
IV.3.1.E Fijación de criterios sobre la documentación durante la circulación en régimen aduanero suspensivo y en régimen suspensivo	369
IV.3.2 Finalización de la circulación en régimen suspensivo	370
IV.3.2.A Problemática: Recepción de la entrega	370
IV.3.2.B Experiencia práctica alemana: Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15	371
IV.3.2.C La recepción de mercancía y su influencia en la finalización del régimen suspensivo	375
IV.3.2.D Fijación de criterios relativos a la finalización de la circulación en régimen suspensivo	376
IV.3.3 Irregularidad	377
IV.3.3.A Problemática: irregularidad vs despacho a consumo y competencia para su exigibilidad	377

IV.3.3.B Experiencia práctica alemana: Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15	379
IV.3.3.C Tratamiento de la irregularidad y su relación con el despacho a consumo	385
IV.3.3.D Fijación de criterios relativos a la irregularidad en régimen suspensivo	386
IV.3.4 Despacho a consumo	387
IV.3.4.A Problemática: salida física, inclusión en régimen suspensivo y “fuerza mayor” o “pérdida inherente a la naturaleza de los productos”	388
IV.3.4.B Salida física	390
IV.3.4.B.a Experiencia práctica búlgara: Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14	390
IV.3.4.B.b El término “salida” y su relación con el devengo de los impuestos especiales	394
IV.3.4.C Salida física e inclusión en régimen suspensivo	395
IV.3.4.C.a Experiencia práctica griega: Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16	395
IV.3.4.C.b Imposibilidad de nueva inclusión tras la salida	398
IV.3.4.D Fijación de criterios relativos a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo	399
IV.3.4.E Destrucción total o pérdida irremediable	400
IV.3.4.E.a Experiencia práctica francesa: Sentencia de 18 de diciembre de 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06	400
IV.3.4.E.b La exigibilidad en los casos de destrucción total o pérdida irremediable	405
IV.3.4.E.c Fijación de criterios relativos a la destrucción total o pérdida irremediable	406

IV.4 Aportaciones finales 407

CAPÍTULO V. Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo: Problemática y jurisprudencia 409

V.1 Regulación 409

V.2 Adquisición por particulares 411

V.2.1 Concepto de “uso propio”	411
V.2.1.A Satisfacción de necesidades personales	414
V.2.1.A.a Problemática: Habilitación parcial, criterio puramente cuantitativo y cómputo por persona de los niveles mínimos indicativos	414
V.2.1.A.b Experiencia práctica francesa: Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11	416
V.2.1.A.c Problemática: satisfacción de necesidades personales propias del particular	419
V.2.1.A.d Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05	420
V.2.2 Concepto “transportados por ellos mismos”	424
V.2.2.A Problemática: transporte personal por el particular	424
V.2.2.B Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05	425
V.2.2.C Experiencia práctica danesa: Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12	428
V.2.2.D Experiencia práctica británica: Sentencia de 2 de abril de 1998, The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros, C-296/95	431

V.2.3 Delimitación de las expresiones “uso propio” y “transportados por ellos mismos”	434
V.2.4 Fijación de criterios relativos a la adquisición por particulares	437
V.3 Supuesto específico de los hidrocarburos	438
V.3.1 Problemática: Concepto de “forma de transporte atípica”	438
V.3.2 Experiencia práctica sueca: Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05	440
V.3.3 Acompañamiento de documentación en transporte con fines personales	444
V.3.4 Experiencia práctica sueca: Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05	445
V.3.5 Definición de “forma de transporte atípica” en el transporte de hidrocarburos	448
V.3.6 Fijación de criterios relativos a la adquisición de hidrocarburos	449
V.4 Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales	449
V.4.1 Exigibilidad y obligación de pago	449
V.4.2 Problemática: Responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento	452
V.4.3 Experiencia práctica danesa: Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12	454
V.4.4 Problemática: Exigencia del impuesto al primer poseedor	457
V.4.5 Experiencia práctica alemana: Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13	458
V.4.6 Problemática: Exigencia del impuesto al “agente inocente”	460
V.4.7 Experiencia práctica británica: Sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-279/19	461
V.4.8 Problemática: Estado competente para recaudar en caso de entrada irregular	465
V.4.9 Experiencia práctica austriaca: Sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14	466
V.4.10 La exigencia de verificación y pago y el supuesto de entrada irregular	469
V.4.11 Fijación de criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales	471
V.5 Devolución	472
V.5.1 Problemática: denegación de la devolución por exigencia de requisitos adicionales	472
V.5.2 Experiencia práctica rumana: Sentencia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11	473
V.5.3 Exigencia de requisitos adicionales para la devolución	479
V.5.4 Problemática: Denegación de la devolución por impago de clientes	481
V.5.5 Experiencia práctica francesa: Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01	481
V.5.6 La devolución en caso de impago	484
V.5.7 Fijación de criterios en relación con la devolución de impuestos especiales	485
V.6. Irregularidad	486
V.6.1 Aspectos generales	486
V.6.2 Problemática: Clasificación arancelaria incorrecta	488
V.6.3 Experiencia práctica húngara: Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14	488
V.6.4 Problemática: Responsable del pago	492
V.6.5 Experiencia práctica griega: Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15	493
V.6.6 Problemática: Persona jurídica deudora por actuación de persona física	498
V.6.7 Experiencia práctica belga: Sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18	499
V.6.8 Extensión de la responsabilidad solidaria	502

V.6.9 Fijación de criterios relativos a la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro	503
V.7 Aportaciones finales	504
<i>CAPITULO VI. Marcas fiscales: Problemática y criterios</i>	507
VI.1 Aspectos generales	507
VI.2 Doble tributación	508
VI.2.1 Problemática: Pérdida de marcas fiscales antes de adherirse a los productos	509
VI.2.2 Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04	510
VI.2.3 Problemática: Robo de productos con marcas fiscales adheridas	512
VI.2.4 Experiencia práctica alemana: Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06	513
VI.2.5 Consecuencias de la pérdida o robo de precintas fiscales	517
VI.2.6 Fijación de criterios relativos a las marcas fiscales	518
VI.4 Aportaciones finales	519
<i>PARTE TERCERA</i>	521
<i>NOVEDADES DE LA DIRECTIVA 2020/262 Y SU INFLUENCIA EN LA FIJACIÓN DE CRITERIOS</i>	521
<i>CAPÍTULO VII. Nuevo régimen general: Directiva 2020/262</i>	523
VII.1 Contexto general	523
VII.2 Disposiciones generales	526
VII.2.1 Ámbito de aplicación, posibilidad de creación de nuevos gravámenes y validez de los criterios dictados con anterioridad	526
VII.2.2 Definiciones	529
VII.2.3 Ámbito de aplicación territorial	532
VII.3 Disposiciones generales de procedimiento	533
VII.3.1 Hecho imponible, devengo e irregularidades durante la circulación en régimen suspensivo	533
VII.3.1.A Hecho imponible	533
VII.3.1.B Devengo y despacho a consumo	536
VII.3.1.C Destrucción total o pérdida irremediable	539
VII.3.1.D Pérdida parcial	542
VII.3.1.E Nuevos deudores	546
VII.3.1.F Modificación tipo impositivo tras despacho a consumo	549
VII.3.1.G Irregularidad durante la circulación en régimen suspensivo	551
VII.3.2 Devolución, condonación y exenciones	554
VII.3.2.A Devolución y condonación	554
VII.3.2.B Exenciones y certificado de exención	555
VII.3.3 Fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento	559
VII.3.4 Circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo	559
VII.3.4.A Disposiciones generales	560
VII.3.4.A.a Nuevos supuestos de circulación en régimen suspensivo	560

VII.3.4.A.b Exigencia de garantía _____	562
VII.3.4.A.c Nuevas limitaciones a los destinatarios registrados _____	564
VII.3.4.A.d Nuevo supuesto de finalización del régimen suspensivo _____	565
VII.3.4.B Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo _____	566
VII.3.4.B.a Documento administrativo electrónico _____	566
VII.3.4.B.b Documento administrativo electrónico para la exportación _____	568
VII.3.4.B.c Procedimiento especial productos energéticos: Nuevos supuestos de no aplicación _____	571
VII.3.4.B.d Indisponibilidad del sistema informatizado _____	572
VII.3.4.B.e Pruebas de salida en la exportación _____	573
VII.4 Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo _____	575
VII.4.1 Procedimiento para la circulación de productos despachados en un estado miembro y trasladados a otro para su entrega con fines comerciales _____	577
VII.4.1.A Sistema informatizado y especificación del inicio y fin de la circulación _____	577
VII.4.1.B Responsable del pago _____	582
VII.4.1.C Condiciones de la circulación _____	583
VII.4.1.C.a Actuación como expedidor certificado y destinatario certificado de los depositarios autorizados y los expedidores/destinatarios registrados _____	583
VII.4.1.C.B Gestión de las garantías _____	585
VII.4.1.C.c Formalidades relativas a la expedición y a la recepción _____	588
VII.4.2 Destrucción y pérdida _____	599
VII.4.3 Irregularidades: Falta de registro o certificación _____	602
VII.5 Otras disposiciones _____	604
VII.6 Delegación de poderes _____	605
<i>CONCLUSIONES</i> _____	607
<i>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS</i> _____	617
<i>ANEXOS</i> _____	663
ANEXO I. DETALLE DE LOS ASUNTOS Y DIRECTIVA _____	665
ANEXO II. CRITERIOS DICTADOS RESPECTO A LA DIRECTIVA 92/12 Y 2008/118 APLICABLES CON LA DIRECTIVA 2020/262 _____	667
ANEXO III. RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN _____	681
ANEXO IV. CONCLUSIONES _____	727

LISTADO DE ABREVIATURAS PRINCIPALES

Abreviatura	Referencia completa
BOE	Boletín Oficial del Estado
CECA	Comunidad Europea del Carbón y del Acero
CEE	Comunidad Económica Europea
CEEA	Comunidad Europea de la Energía Atómica
Código aduanero	Reglamento (UE) nº 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.
CSPE	Contribución al Servicio Público de Electricidad.
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
Directiva 72/464	Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
Directiva 92/12	Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.
Directiva 92/78	Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos

	distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores del tabaco.
Directiva 92/79	Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos.
Directiva 92/80	Directiva 92/80/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos.
Directiva 92/81	Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
Directiva 92/82	Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.
Directiva 92/83	Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
Directiva 92/84	Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
Directiva 95/59	Directiva 95/59/CE del Consejo de 27 de noviembre de 1995 relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.

Directiva 95/60	Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno.
Directiva 2003/96	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.
Directiva 2008/118	Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales.
Directiva 2011/64	Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.
Directiva 2020/1151	Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020 por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
Directiva 2020/262	Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IVMDH	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

IVPEE	Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.
Ley de Impuestos Especiales	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte
Reglamento nº 2913/92	Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario.
Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia	Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, de 25 de septiembre de 2012.
Reglamento de Procedimiento del Tribunal General	Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, de 4 de marzo de 2015.
Segunda Directiva	Segunda Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco.
Sexta Directiva	Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.
TFUE	Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. <i>Diario Oficial de la Unión Europea</i> , de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 47–200.

Tribunal o TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea (haciendo referencia también al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas).
TUE	Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea. <i>Diario Oficial de la Unión Europea</i> , de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 13–46.
Unión o UE	Unión Europea.

SUMMARY OF THE RESEARCH

Excise duty which is levied directly or indirectly on the consumption of goods, such as energy products, electricity, alcohol, alcoholic beverages, and manufactured tobacco, exist in almost every country in the world, especially in the European Union. This is mainly due to the fact that these taxes have a great collection potential and even allow to pursue purposes in the public interest, adapting to the special needs and idiosyncrasies of each country and its regulation.

However, although the volume of tax collection is important, these excise duties have not been studied in depth, especially when compared with other taxes, whether direct or even indirect. For example, regarding indirect taxation, VAT shows a much more advanced doctrinal development than excise duties. Although VAT tax collection is higher than excise duties, the doctrinal development between VAT and excise duties is not proportional to the difference in tax collection.

The excise duties, apart from the complexities derived from their particular nature, show a higher challenge from a European perspective in order to ensure the proper functioning of the European Union internal market, their tax harmonisation. In this sense, although there has been a clear intent to move towards harmonisation in the field of indirect taxation, the fact is that excise duties have not been analysed as much as VAT, which is one of the most studied taxes.

Chapter I. Excise duties in the provisions of European Union Law: Development, general arrangements and specific arrangements

Development on excise duties in the provisions of European Union Law. The pursuit of tax harmonisation at European Union level is an objective which is already manifested

in primary law (also known as primary sources), since its origin can be considered to be based on Article 99 of the European Economic Community Treaty, equivalent to Article 113 Treaty on the Functioning of the European Union. While it does not include a definition of "tax harmonisation", it does contain a mandate to harmonise. From that moment on, a multitude of proposals were made to achieve the desired harmonisation of European Union taxation. Among these, it is worth mentioning the Neumark Report of 1962, which set the guidelines to be followed to achieve tax harmonisation.

This harmonisation manifested itself mainly in the field of VAT, since when the Sixth Directive was published, related to VAT, studies on excise duties were scarce and focused on the tax on tobacco, and they did not even cover the total tax on tobacco, since they were focused only on one of tobacco products, such as cigarettes. In fact, the first directives that passed into force regarding excise duties were related to the tax on tobacco.

In the field of excise duties, in addition to directives on manufactured tobacco, there are two reports that shall be reinforced, such as the 1970 "Werner" report, which proposed a rapprochement of excise duty rates between the various Member States, and the Commission's 1985 White Paper, which pointed out for the first time the difficulties encountered in achieving the objective of the internal market and set a timetable for its implementation. In fact, the result was the adoption of a directive laying down the general arrangements for excise duty and three directives on specific excise duty such as manufactured tobacco, mineral oils and alcohol and alcoholic beverages. After them, other directives were adopted to establish minimum tax rates to be applied in the aforementioned products.

European Union law. Currently, regarding the general regime of excise duties in the European Union, it is worth highlighting Council Directive (EU) 2020/262 of 19 December 2019 laying down the general arrangements for excise duty, the articles of which are progressively entering into force. Additionally, we shall also mention Council

Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC.

In addition, apart from the directive laying down the general arrangements for excise duty that affects all excise duty products, there are specific European Union directives laying down arrangements on specific excise duty products, so only those products would be affected by the directive, and not the rest of them. In this sense, manufactured tobacco products are covered by Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. On the other hand, energy products and electricity are covered by Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity. Lastly, alcohol and alcoholic beverages are mainly covered by three directives, such as Council Directive (EU) 2020/1151 of 29 July 2020 amending Directive 92/83/EEC on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages; Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages; and Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages.

With these directives, the existence of a harmonised system of excise duties can already begin to be glimpsed, although progress still has to be made in many aspects, mainly with regard to tax rates and the system of intra-Community transactions. In any case, these directives, together with the interpretations carried out by the Court of Justice of the European Union (CJEU), have meant, and continue to mean, a great advance in the degree of harmonisation of European Union excise duties.

General Principles of Law. Directives and CJEU resolutions are part of Union law, which constitute a legal system on its own, different, and more effective than International law itself. European Union law is governed by several principles that must be taken into account. The main principles to be emphasized are the principles of primacy and direct

effect. Under the principle of primacy, in the event of a conflict between a binding rule of European Union law and national law, European Union and national courts shall apply the regulation of European Union law. That conflict does not entail the absolute and immediate invalidity of national rules contrary to European Union law, since the courts do not have the power to repeal or declare invalid a domestic binding rule, even if it is incompatible with European Union law. Member States are responsible for adopting a domestic rule compatible with European Union law, and they shall repeal a national rule which is contrary to European Union law. The principle of primacy was not initially stated in the initial Treaties, but, after having been recognised on numerous occasions by the Court, was incorporated by Declaration 17 as an annex to the Treaty on the Functioning of the European Union.

On the other hand, the direct effect of the European Union regulation is recognized by the CJEU, which has issued several resolutions confirming the direct effect to be produced by the rules contained in directives for the individuals. However, CJEU links their direct effect to the requirements of clarity, precision and unconditionality be met. In this sense, although in principle directives do not have direct effect and shall therefore be transposed by Member States, in cases where European Union countries fail to transpose a directive within the deadline or, having done so, do so erroneously or incompletely, CJEU recognises the direct applicability of directives. Thus, it can be argued that it is not necessary that the European Union rules be transposed to the domestic regulation in order to generate rights and obligations to European Union countries.

Other principles to be taken into consideration include the principle of proportionality, already laid down in the Treaty on European Union and stating that the Union's activity may not go beyond what is necessary to achieve the objectives of the Treaties. Additionally, another principle to be emphasized would be the principle of non-discrimination, according to which discrimination against a European Union country for the benefit of its nationals is prohibited in the context of European Union interests.

General arrangements on Excise duties. As regards excise duties, the general arrangements for excise duties in European Union law are initially stated in Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, applicable to the manufacture and importation of so-called “classic” excise duties, which relates to alcohol and alcoholic beverages, mineral oils and manufactured tobacco. This Directive repeals directives that existed until then related to specific excise duty products, seeking to harmonise the provisions applicable therein with regard to taxable transactions, tax accrual, tax payment, monitoring procedures and tax benefits. As the European Union tax system is not fully harmonised, especially regarding the tax rates, the general criteria would be to be taxed in the Member State of destination. Additionally, in order to be performed in the most efficient way, the European Union regulation established the procedure for the movement of such goods under duty suspension, since the movement of products subject to excise duty under suspension arrangements shall not be taxed until the release for consumption takes place.

Subsequently, Directive 2008/118 repeals Directive 92/12, which had been substantially amended several times, seeking to organise and clarify the existing European Union regulation on excise duties. In comparison with Directive 92/12, Directive 2008/118 looks for a broader scope since, in addition to manufactured tobacco and alcohol and alcoholic beverages, Directive 2008/118 also includes energy products and electricity, and not only mineral oils as stated in Directive 92/12.

In addition, Directive 2008/118, as it happened with Directive 92/12, allows Member States to levy other indirect taxes on excise goods for specific purposes, provided that those taxes comply with the European Union tax rules applicable for excise duty or value added tax as far as determination of the tax base, calculation of the tax, accruals and monitoring of the tax are concerned, but not including the provisions on exemptions. Furthermore, Member States may also levy taxes on products other than excise goods and

the supply of services, including those relating to excise goods, which cannot be characterised as turnover taxes.

In similar terms as stated in Directive 92/12, and apart from the recognition of tax benefits because of extraterritoriality and international relations reasons, Directive 2008/118 states that excise goods shall be subject to excise duty at the time of their production or their importation, even if irregular departure took place. The exception would be if there is a total destruction or irretrievable loss of excise goods under a duty suspension arrangement, as a result of the actual nature of the goods, of unforeseeable circumstances or force majeure, or as a consequence of authorisation by the competent authorities of the Member State, shall not be considered a release for consumption.

Release for consumption takes place with the production or the importation of excise goods, and the excise duty shall become chargeable in the Member State at this time. Moreover, excise duty shall also become chargeable at the time of departure of excise goods, including irregular departure, from a duty suspension arrangement and the holding of excise goods outside a duty suspension arrangement where excise duty has not been levied pursuant to the applicable provisions of European Union law and national legislation. Release for consumption regarding the products under duty suspension arrangements are produced under specific circumstances, unless a total destruction or irretrievable loss of excise goods, since in that case there would not be release for consumption.

Persons liable for payment of one excise duty are the persons producing the excise goods in relation to the production of excise goods; the person who declares the excise goods or on whose behalf they are declared upon importation in relation to the importation of excise goods, except if the products are under a duty suspension arrangement; the person releasing the excise goods or on whose behalf the excise goods are released from the duty suspension arrangement in relation to the departure of excise goods from a duty suspension arrangement; the person holding the excise goods and any other person

involved in the holding of the excise goods in relation to the holding of excise goods which are not under a duty suspension arrangement and excise duties have not been paid for them according to European Union law and domestic regulation. In case of an irregularity, any other person involved.

On the other hand, Directive 2008/118 also states the procedure of reimbursement as a mechanism for recognising the exemption on excise duties by the Member States, giving flexibility to each Member State to decide between reimbursement and remission depending on the situation that each Member State expressly determines.

Specific European Union regulations on excise duties. Apart from the general arrangement, there are directives focused on specific excise products, so they are only applicable to these and not to the rest of excise products. The excise product that was mainly developed prior to the directives approved in 1992 is the manufactured tobacco, especially through Council Directive 82/2/EEC of 21 December 1981 amending Directive 72/464/EEC on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco. After this directive, several directives have been approved and, in the interests of clarity and rationality the directives are codified by assembling them in a single act, which is Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco. This directive involves cigarettes, cigars and cigarillos, and smoking tobacco such as fine-cut tobacco for the rolling of cigarettes, and other smoking tobacco.

Although cigarettes have a mixed structure of taxation, including an *ad valorem* excise duty and an amount of the specific excise duty calculated per unit of the product, manufactured tobacco can be taxed under a mixed structure, as it happens with cigarettes, or exclusively per one of the structures of taxation. In any case, there are some thresholds that shall be taken into account. Furthermore, Directive 2011/64 allows Member States to exempt from excise duty denatured manufactured tobacco used for industrial or horticultural purposes, manufactured tobacco which is destroyed under administrative

supervision, manufactured tobacco which is solely intended for scientific tests and for tests connected with product quality, and manufactured tobacco which is reworked by the producer.

Apart from the manufactured tobacco, another area that has a specific directive are energy products and electricity. Directives approved in 1992 only referred to mineral oils, but this scope is expanded with the Directive 2003/96, since it also includes energy products and electricity. This Directive 2003/96 is influenced by the Kyoto Protocol, since the Union ratified this protocol as a party to the United Nations Framework Convention on Climate Change. As stated in the directive, the taxation of energy products and, where appropriate, electricity is one of the instruments available for achieving the Kyoto Protocol objectives.

Member States have leeway to determine the taxable base and to apply the differentiated tax rates if minimum levels of taxation are considered when, among others, the differentiated rates are directly linked to product quality; depend on quantitative consumption levels for electricity and energy products used for heating purposes; and for the use of local public passenger transport, waste collection, armed forces and public administration, disabled people, and ambulances. Moreover, Directive 2003/96 allows Member States to approve exemptions or tax benefits through three different options, since Member States can directly approve exemptions or tax benefits, differentiated national rates of taxation to the same product, or total or partial reimbursement of excise duty. In this sense, energy products and electricity are tax exempt when they are used to produce electricity and electricity is exempt when it is used to maintain the ability to produce electricity. Additionally, energy products are also tax exempt when they are supplied for use as fuel for the purpose of navigation, including air navigation, other than in private pleasure-flying or private pleasure craft, and produced on board a craft in case of electricity.

Lastly, there are also specific directives regarding alcohol and alcoholic beverages. In this sense, two directives approved in 1992 shall be emphasized, such as Directive 92/83 and Directive 92/84. The scope of these scope directives included beer, wine, fermented beverages other than beer and wine, intermediate products and ethyl alcohol. Moreover, tax rates and taxable base regulation depend on the kind of product that is taxed. In this sense, although reduced tax rates can be applied depending on the alcoholic strength of the products, in general independent small breweries and other small independent producers if some additional requirements are met.

Apart from the possibility to apply for some reduced tax rates, there are other cases where the Member States can eliminate or reduce excise duties regarding some type of products. First of all, member States shall exempt the products covered by this Directive from the harmonized excise duty under conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of such exemptions and of preventing any evasion, avoidance or abuse: when distributed in the form of alcohol which has been completely denatured in accordance with the requirements of any Member State; when both denatured in accordance with the requirements of any Member State and used for the manufacture of any product not for human consumption; when used for the production of some kind of vinegar and medicines; when used for the production of flavours for the preparation of foodstuffs and non-alcoholic beverages under some requirements; and when used directly or as a constituent of semi-finished products for the production of foodstuffs under some requirements. Lastly, Member States may also exempt the products covered by this Directive when used: as samples for analysis, for necessary production tests, or for scientific purposes; for scientific research; for medical purposes in hospitals and pharmacies; in a manufacturing process provided that the final product does not contain alcohol; and in the manufacture of some kind of components products which are not subject to excise duty.

CHAPTER II. Court of Justice of the European Union: Cases related to excise duties

European Union Institutions. The abovementioned regulation shall be understood in connection with the seven European institutions that work together to address the common interests and values of the European Union, and to ensure the consistency, efficiency and continuity of its policies and actions. The seven European institutions are as follows: the European Parliament, the European Council, the Council of the European Union, the European Commission, the Court of Justice of the European Union, the European Central Bank, and the European Court of Auditors.

The European Parliament is the institution that represents the citizens of European Union countries under the European-style representative democracy. It also makes decisions on European laws, budgets, political control, and other functions, such as the consultative, jointly with the Council of the European Union. The Council of the European Union is considered to be the central institution in the decision-making process. It is where national ministers from each government of European Union countries meet to adopt laws and coordinate policies. The Council of the European Union shall not be confused with the European Council, which is the European Union institution already stated in the Treaty of Lisbon, whose main function is political. It is composed of the heads of state or government of the European Union countries. Moreover, the European Council also carries out other functions such as defining the general political direction, the common foreign and security policy, and organisation and arbitration.

That said, although the Council of the European Union and the European Council represent the national interests of the Member States, the European Commission is considered to be the key supranational institution. Moreover, it has an important role in the initiative to put forward proposals for new laws. In addition, the European Commission has functions related to strategic and political affairs, and budget, finance, and internal relations.

On the other hand, their work is complemented by other institutions and bodies, which include the European Central Bank and the European Court of Auditors. The European Central Bank is the institution that is responsible for keeping prices stable in the euro area and for the monetary policy in exclusivity. Its main functions are to identify risks by monitoring cyclical and structural developments in the EU banking and financial sectors and to assess risks regarding the potential impact of systemic risks on the stability of the euro area/EU financial system and its degree of resilience. On the other hand, the European Court of Auditors is a non-political and independent institution that verifies that European Union funds are correctly accounted for, and that they are raised and spent in accordance with the relevant rules and regulations. Its work is particularly important to the European Parliament when deciding whether the European Union's accounts for the previous year are accurate and the funds are properly spent, a process known as "granting discharge".

Court of Justice of the European Union. The last institution of the European Union, and the most relevant for this analysis given the scope of this dissertation, is the Court of Justice of the European Union, which is a relevant judicial body that ensures that European Union law is followed, and that the Treaties are correctly interpreted and applied. Moreover, the Court of Justice of the European Union has also had an important role in the European Union tax harmonisation since it has ensured a competitive neutrality through the control of the infringements.

The CJEU ensures, together with the national courts, that the European Union Law is interpreted and applied in a uniform way in all Member States. In addition, CJUE looks for warranting that Member States and European Union institutions comply with the European Union Law, including Fundamental Rights stated in the Charter of Fundamental Rights of the European Union.

For this, the CJUE gives rulings on different cases, among others, regarding the action taken by a Member State, an individual, a company, or an organization, and it also

interprets the European Union law, though preliminary rulings, when a national court is in doubt about the interpretation or validity of a European Union law.

The CJEU is divided into 2 courts, the Court of Justice and the General Court. The Court of Justice is the most relevant institution for this analysis, and it can be considered as the supreme body in the specific European Union system of courts, as a real court of cassation dealing with legal issues. There are some cases that can be known by both courts, the General Court in the first instance and the Court of Justice in the second instance. In this regard, actions for annulment in order to annul European Union legal acts due to incompetence, infringement of essential procedural requirements, breach-of-treaty proceedings or other legal regulations related to its implementation and misuse of powers.

Moreover, actions for failure to act shall also be taken into account, since they are used when there is an omission in a resolution or a mandatory act that should have been issued by a European organisation or institution. Also, actions seeking to establish non-contractual liability, when there is no contractual relationship between the parties and an illegal act produces damage to one of the parties, and cases relating to disputes between the Union and its servants or with express power to the General Court.

Furthermore, the Court of Justice has exclusive jurisdiction in actions relating to failure to fulfil obligations. Such actions may be brought by the Commission against a Member State, or by one Member State against another, in cases where a Member State has failed to fulfil an obligation incumbent on it under original law, secondary law, agreements and rules binding the European Union, the general principles of European Union law and the case-law of the Court of Justice of the European Union. This breach encompasses any infringement of European law, regardless of its nature, origin or originating public authority. It has an objective nature, and there is no need for fault or wilful misconduct. It also has exclusive jurisdiction over preliminary rulings, with which the Court of Justice rules on how to interpret a European Union legal provision that raises doubts for a national judge, or even on the validity of a legislative act of the Union. This enables

European legislation to be applied uniformly and harmonised throughout the Union. Finally, it also has exclusive jurisdiction in annulment actions and actions for failure to act brought by a Member State or by a Union institution in certain specific cases. It also has other powers, such as ruling on whether a planned agreement complies with the Treaties, whether the Union has competence to conclude them, and appeals against decisions of the Arbitration Committee and other special procedures.

Both the Court of Justice and the General Court have experienced an increase in the number of cases processed in recent decades. Of particular note is the 80% increase in the number of cases processed by the Court of Justice from 2006 to 2019, with a notable increase in preliminary rulings.

Binding nature of CJEU judgments. Regarding the consequences of judgments, the TFEU expressly states that CJEU judgments handed down in actions for failure to fulfil obligations and actions for annulment and for failure to act are binding. However, as it does not expressly mention the effects of judgments in preliminary rulings, some doubt may arise. When taking into account the doctrinal majority position, as well as the fact that the Rules of Procedure of the Court of Justice and the General Court specify that judgments given in these proceedings are binding from the day of their delivery, it can be stated that judgments given by the CJEU are also binding in cases in which it rules on a preliminary ruling. Moreover, these judgments have *ex tunc* effects, unless the CJEU limits the effects of its judgments because there is a risk of serious economic repercussions.

Court rulings on the General Excise Duty Regime. After analysing the judgments handed down by the Court of Justice, the judgments selected were those relating to manufacturing excise duties and, more specifically, those analysing the general system, i.e. interpreting Directive 92/12 and Directive 2008/118.

Of all the judgments handed down by the Court, a total of 40 cases were determined concerning the general arrangements for excise duties on manufacturing. 35 of these were preliminary rulings and 5 were actions for failure to fulfil obligations brought by the Commission against France (two), Italy, Portugal and Greece. In addition, of the 35 preliminary rulings, Germany and Spain were the main countries of origin of preliminary rulings with 6 each, followed by France and the Netherlands with 3 each.

Also noteworthy is the chronological evolution, since nearly half of the cases have been decided since 2015. This shows the increased interest in manufacturing excise duties in recent years and the increasing importance that is being attributed to the role of the Court.

Moreover, of the 40 total cases, 26 deal with Directive 92/12, while 18 deal with Directive 2008/118, and some cases deal with articles of both directives. In fact, there are recent cases that are still pending concerning some of the provisions of Directive 92/12, such as case C-81/15 from Greece, which was decided in 2016, or case C-103/17 from France, which was decided in 2018.

After analysing all the cases, the results suggest all the rulings can be classified according to four main themes. These are as follows: the scope of application and the possibility of creating new taxes; the taxable event, accruals and suspension arrangements; the movement and taxation of excisable products after their release for consumption; and tax markings.

There are 15 cases involving the scope of application and the possibility of creating new taxes, half of which deal with the possibility of Member States creating new indirect taxes, and 19 criteria have been identified. Thus, in practice, most conflict has arisen in relation to the possibility of creating new indirect taxes. In relation to the taxable event, accruals and suspension arrangements, 10 cases were decided, 6 of which related to the suspension arrangements, which is the most problematic aspect in this area. As regards the movement and taxation of excise goods after their release for consumption, 13 cases

were decided, making it the second most controversial issue after the scope of application and the possibility of creating new taxes. In this area, the main subject of discussion involved products purchased by private individuals for their own use and transported by them from one Member State to another, with five cases being decided on this subject. Finally, with respect to the last topic, it is important to note that 2 cases were decided in relation to tax markings. Controversy has arisen over the loss of tax markings before they are affixed to products, and even the theft of products with tax markings already affixed.

CHAPTER III. European jurisprudence on the scope of application and the possibility of creating new taxes under Directive 2008/118: issues and criteria.

Scope of application. Chapter III examines the first issue, relating to the scope of application and the possibility of creating new taxes. The scope of application includes Directive 2008/118's reference to the specific directives for each tax. In this respect, in order for the provisions of Directive 2008/118 to be applicable, a twofold analysis is necessary. Firstly, it must be confirmed that the product in question falls within the scope of a specific directive. Secondly, there must be confirmation that the tax on the excisable product is directly or indirectly levied on the consumption of those products.

The CJEU has given numerous rulings on this procedure. Regarding the Swedish tax on the thermal power of nuclear reactors, the Court considers that it does not fall within the scope of Directive 2003/96 and thus neither does it fall within the scope of Directive 2008/118. The same applies to the tax on the price of electricity in Italy. The CJEU held that electricity does not fall within the scope of any of the specific directives. Similarly, the CJEU considers that the Spanish levy on wind turbines used for the production of electricity does not constitute a tax on the consumption of energy products or electricity. Nor is Directive 2008/118 applicable in respect of the German tax on nuclear fuel for the commercial production of electricity. Although in this case, while it does tax a product covered by one of the specific directives, it does so because it does not directly or

indirectly tax consumption. Therefore, Directive 2008/118 cannot preclude national rules on such taxes, as it is not applicable.

The possibility of creating new indirect taxes. In the first topic, besides the scope of application, the possibility of creating new indirect taxes is also analysed. This section is the most problematic of all those analysed, given the number of rulings handed down by the CJEU. The possibility of creating new indirect taxes requires two cumulative requirements, which are the pursuit of a specific purpose and compliance with the applicable tax rules concerning excise duties or VAT. Despite some controversy, it does not require the prior introduction of the harmonised excise duty, thereby facilitating respect for each Member State's diversity of tax traditions and the creation of indirect taxes to implement non-budgetary policies. Furthermore, the CJEU also defines the concept of "indirect taxation", a concept that is not defined in Directive 2008/118. To determine whether a tax is indirect in nature, the CJEU states that it is necessary to review both the existence of a formal mechanism for charging the tax and the way in which the tax base is determined. This latter concept must have a direct and inseparable link with the consumption of the product.

The first requirement, the pursuit of specific purposes, is one of the most studied aspects by the CJEU and the doctrine in the field of manufacturing excise duties, especially in the wake of the "céntimo sanitario" (fuel tax) ruling. In this regard, although all taxes have a budgetary purpose, the purpose must not be exclusively budgetary. There must also be a predetermined allocation of the revenue from the tax to the financing by the local authorities within the competences attributed to them. Moreover, this earmarking must not be merely formal, but rather the revenue must necessarily be used to fulfil the intended objectives. For example, it must be used to reduce the social and environmental costs linked to the consumption of hydrocarbons. There would thus be a direct link between how the revenue from the tax is used and its specific purpose, which could in itself ensure that this specific purpose is achieved.

In any event, if there is no predetermined allocation mechanism, a tax could also be considered to pursue a specific purpose if its structure, in particular as regards the taxable event and the rate of taxation, is designed so as to achieve the intended objectives. In this way it influences the behaviour of taxpayers and makes it possible to achieve the specific purpose invoked. Finally, it is important to note that no other indirect tax may be levied on products which are exempt from the harmonised excise duty. If all the intended purposes of a tax are not considered to be specific purposes, customers may claim a refund of the tax paid in proportion to the collected revenue which was not intended for specific purposes, provided that the tax has not been passed on to their customers.

On the basis of these criteria, the CJEU finds that the French CSPE (Contribution to the Public Service of Electricity) complies with the criteria, but the Estonian tax on retail sales of liquid fuel, the Spanish tax on retail sales of hydrocarbons, the Austrian tax on alcoholic beverages and the Italian tax on the consumption of lubricating oils do not comply with them and therefore do not comply with European law.

The second requirement is the respect of the VAT and excise rules with regard to determining the taxable amount, the calculation of the tax liability, the accruals and the control of the tax. In this respect, the rules governing the general system must be respected, and not necessarily the rules governing each excise duty. In the event of language differences between the versions of these general systems, the version which ensures their useful effect must prevail, taking into account the general structure and purpose of the rules. Since the criteria set out above are satisfied, the Court finds that the French excise duty on alcoholic beverages and the CSPE are not contrary to European law.

Finally, as regards the possibility of creating new taxes, the possibility of creating new indirect taxes on non-excisable products and on the supply of services, including those related to excisable products, should also be taken into account. This is provided that they

are not considered as turnover taxes and do not result in formalities connected with cross-border trade between Member States.

In order to determine whether a tax is levied on excisable products or on services, it is necessary to determine what percentage of the total transaction the supply of services represents. This will determine which is the predominant element, by taking into account only those services in addition to those which are necessarily provided in the course of trade. It is also important that the taxes created do not lead to border-crossing formalities in trade between Member States. There are no such formalities in cases where the formalities required for products imported from another Member State are the same as those required for products purchased on the domestic market or are identical to those provided for in Directive 2008/118. Nor are there any such formalities imposed on an importer of products subject to a domestic tax where the aim is to ensure payment of the corresponding debt, since in that case they are deemed to be linked to the taxable event and not to the crossing of borders. In that regard, the CJEU holds that the Polish tax on lubricating oils used for purposes other than motor fuel or heating oil and the Austrian tax on soft drinks and ice cream do not entail formalities relating to the crossing of borders and are not, therefore, contrary to European law in that regard.

CHAPTER IV. European Jurisprudence on the Taxable Event, Chargeable Event and Suspensive Regime of Directive 2008/118: Issues and Criteria

Taxable event of manufacturing excise duties. The second topic deals with the taxable event, the chargeable event and the suspension arrangements, and is analysed in depth in Chapter IV. In this area, the CJEU has ruled in 10 cases, from which 26 criteria have been extracted, highlighting the cases ruled on the suspension arrangements and, specifically, the analysis of formal obligations, the concept of exit and total destruction or irretrievable loss.

The taxable event occurs with the manufacture and importation of excise goods, unless they are under a duty suspension arrangement. Therefore, while manufacture has generated controversy over its inclusion in a duty suspension arrangement in processing cases, importation has generated controversy over the taxable event, and the CJEU ruled on this issue. Unless the product is placed under a duty suspension arrangement, the chargeable event occurs at the moment of entry into the territory of the Community, which is when the importation of products takes place. Therefore, the determination of this moment is necessary.

However, there have been two major positions, distinguishing between the incurrance of the customs debt upon crossing the customs line or upon the introduction of the goods for consumption in the customs territory. The CJEU indicates that, in the absence of clarity in the regulation of the chargeable event of importation, the interpretation given in the customs legislation must be applied, which considers that non-EU goods intended to be placed on the EU market or intended for private use or consumption within the EU will be placed under the procedure of release for free circulation. In so doing, the CJEU understands that importation occurs exactly when the goods pass the first customs office situated in the territory of the Community. Thus, once the goods have passed through, the chargeable event of importation occurs, regardless of whether the goods are seized and destroyed by the authorities after leaving the first customs office. And this conclusion is not altered by the fact that the importation is carried out irregularly.

In the case of illegal imports, the taxable event occurs when the product is not intrinsically illegal, such as ethyl alcohol, since these goods compete unfairly with products that are marketed within the legal circuit, by satisfying the same needs as goods marketed legally. It is a different matter if the products are outside the economic circuit monitored by the authorities for their use for medical and scientific purposes, as is the case with narcotic drugs or counterfeit currency. Given that the illegality of the product is due to its intrinsic nature, excise duty does not accrue.

Accrual of excise duty. As regards accrual, excise duty becomes due at the time and in the Member State where it is released for consumption, and the accrual conditions and the rate of duty in force on the date of the chargeable event in the Member State where the goods are released for consumption must be taken into account. However, since the only apparent limitation is that Member States must respect the general principles of law, controversy has arisen in this respect. The CJEU, before the Directive 2008/118 came into force, and without being expressly provided for in Directive 92/12, indicated that merely holding a product subject to excise duty on which the corresponding duty has not been paid triggers the release for consumption. Following this ruling, Directive 2008/118 came into force, recognising possession as a new case of release for consumption, a further example of the relevance of the CJEU's interpretative criteria.

The CJEU has also ruled on the early release of products, which constitutes an abuse prohibited by European law if it is done in order to avoid paying excise duty at an increased rate. In this regard, a temporary limitation on the marketing and sale of a product subject to excise duty after its release for consumption is justified when it is imposed exclusively on those products affected by the increase in the rate of duty and when it seeks to prevent the intensive sale of products prior to the entry into force of an increased rate of duty. In fact, the CJEU considers contrary to European law the Portuguese legislation which limited sales of legally marketed cigarettes in time until the third month of the following year, as it did not comply with the principle of proportionality.

Suspensive regime. However, as long as a product circulates under suspension of excise duty, tax does not become accruable. Therefore, in order for a product to circulate under suspension of excise duty, formal obligations are of paramount importance. In this regard, the CJEU has allowed documents accompanying a product with a wrongly indicated specific subheading, but with the correctly mentioned Common Customs Tariff chapter, to circulate under suspension of excise duty, as long as it is possible to identify them. This is the case where the summary declaration includes the type of product, its quantity and

packaging and the correct Common Customs Tariff chapter. Similarly, it has established that products which have been manufactured from products imported under inward processing arrangements are under a duty suspension arrangement, even if they have only become excise goods after processing within the territory of the Community. These products may therefore move within the Community without the administrative or commercial document required for movement under a duty suspension arrangement. They are already controlled by the requirements of a Community customs procedure, in this case the inward processing procedure, and other documents proving the delivery of the goods may be provided.

While the start of the movement under suspension of excise duty begins when the goods leave the tax warehouse of dispatch or their customs clearance, it ends when the consignee takes delivery of the goods or, where appropriate, when the goods have left the Community territory. However, doubts have arisen as to that moment of termination. In this regard, the CJEU indicated that it takes place when actual receipt occurs, i.e. when the goods have been completely unloaded from the means of transport containing them and the quantity of delivered goods has been verified. Moreover, if this were to occur when the means of transport reaches its destination, it would not have been possible to verify the quantity actually received by the consignee, so that the chargeable event would not comply with the requirements of the very nature of the tax, since a precise determination of the quantity of goods dispatched for consumption is required.

In addition, the CJEU has also ruled on cases in which a situation arises that makes it impossible to terminate the suspension arrangements. In this regard, one of these cases is irregularity, which entails the end of the suspension arrangement and the release for consumption in the Member State and at the time in which it was observed. According to the CJEU, in cases of irregularity, release for consumption always takes place, regardless of whether there is a national rule specifying this. This is the case unless the total destruction or irretrievable loss of the goods that have not arrived at their destination can be demonstrated. Furthermore, controversy has also arisen as to whether its application

is conditional on the total quantity of goods circulating under a duty suspension arrangement not reaching their destination, or whether it is also applicable to those cases in which part of the goods have not arrived, with the CJEU ruling in favour of the latter position, meaning that an irregularity exists if all the goods do not arrive, but also if only part of them do not arrive.

Irregularity applies as long as there is no case of total destruction or irretrievable loss, as they are incompatible with each other. Total destruction or irretrievable loss takes precedence over the concept of irregularity. Furthermore, the CJEU also ruled on two of the causes of total destruction or irretrievable loss of goods subject to excise duty under suspension of excise duty, namely force majeure and the inherent cause of the nature of the goods themselves. Although in both cases the CJEU recalls that they must be interpreted uniformly in all Member States, force majeure occurs when abnormal, unforeseeable circumstances occur that are beyond the authorised depositary's control and it was not possible to avoid the consequences despite the exercise of all due diligence. In other words, through recurrent active behaviour, focused on identifying potential risks and adopting appropriate measures to avoid them, and not limited to complying with the technical requirements, which are necessary, but not definitive. In this sense, circumstances beyond the authorised depositary's control occur when there are circumstances that objectively appear to be beyond the authorised depositary's control or that are outside the authorised depositary's sphere of responsibility. Finally, it also rules on losses inherent to the nature of the products, understanding that these occur when technical, not accidental, losses take place.

The CJEU also ruled on release for consumption. The rule provides for four cases, three of which may take place within the suspension arrangements or outside the suspension arrangements, with tax accruing only in the latter case, but the fourth case refers to the exit from a suspension arrangement. In this case, the product leaving the suspension arrangements is released for consumption and is no longer subject to the same close administrative control as under the suspension arrangements. On the other hand, the rules

are not clear, especially considering the relevance at the time of release for consumption, which has given rise to numerous interpretative problems with the term exit, mainly as to whether it refers to a physical exit or to another type of exit, such as the exit of ownership, which occurs with the transfer or sale. The CJEU has ruled on this point, understanding that the exit from the duty suspension arrangement occurs with the physical exit of a product from a duty suspension arrangement, and not with the sale of said product. Therefore, the release for consumption of a product subject to excise duty stored by an authorised depositary in a tax warehouse occurs with its physical abandonment from the tax warehouse, and not with the sale of the product. Moreover, the CJEU expressly recalls that this concept must be interpreted uniformly in all Member States. Finally, there is also controversy over the consequences of a product leaving a suspension arrangement and, within a very short period of time, being returned to a new suspension arrangement. In other words, whether excise duty can be considered not to have accrued or whether, regardless of the period of time, once a product has left a duty suspension arrangement, excise duty automatically accrues. In this regard, the CJEU understands that, when a product subject to excise duty physically leaves a duty suspension arrangement, release for consumption takes place, even if it subsequently enters another duty suspension arrangement.

CHAPTER V. Circulation and taxation of excisable products after release for consumption: Problems and legal precedents.

The third theme, developed in Chapter V, analyses the movement and taxation of excisable products after release for consumption. The CJEU has ruled in 13 cases on this issue, including 5 cases on products acquired by a private individual for his own use and transported by himself from one Member State to another, including the specific case of the acquisition of hydrocarbons, and 5 cases on the holding of products for commercial purposes and refunds in the event of taxation in two different States.

Acquisition by private individuals. Firstly, excisable products which are acquired by private individuals for their own use and which are transported by the same private individuals from one Member State to another can only be taxed in the Member State of acquisition. The CJEU has ruled on the concept of own use and on when transport is deemed to be carried out by private individuals themselves.

In relation to own use, the rule does not provide for a definition of own use, but instead breaks down a number of cases in which the goods are presumed to be used for own use, such as the commercial status of the holder of the excise goods and the reasons for holding them; the place where the excise goods are located or, where appropriate, the mode of transport used; the documents relating to the excise goods; the nature of the excise goods; and the quantity of the excise goods. In addition, indicative minimum levels are specified for tobacco products and alcoholic beverages, making it possible to differentiate between the quantities of products which are deemed to be intended for commercial purposes or for own use.

For the purposes of determining own use, the CJEU understands that the acquisition is for own use when the acquisition is made to satisfy the personal needs of the individual himself, not those of other individuals. Furthermore, the consideration of own use cannot be based exclusively on quantitative criteria, since the levels approved by the European standard are indicative minimum levels that serve to facilitate the qualification of an act, but which in any case can be conclusive in themselves to qualify the acquisition. In this sense, when setting the guide levels, Member States must respect the minimum levels set for each category of product; it is not sufficient for the minimum levels set as a whole to be respected. Thus, even if Member States set levels by weight covering all tobacco products, the minimum guide levels set for each category of tobacco products, not only for some of them, must be respected. It should also be noted that these quantitative criteria apply to each person holding the goods, and not to a group of persons or to a specific means of transport. Therefore, if the product is being moved in a vehicle, and there are

several persons inside the vehicle, the guide levels are understood to apply to the persons and not to the vehicle.

In relation to the transport carried out by private individuals themselves, the CJEU requires the transport to be carried out by the individual himself who is going to satisfy his personal needs with the purchased goods, so it cannot be carried out by a third party, even if it is carried out on behalf of the individual. This interpretation is particularly important for online business, especially when a resident in one Member State purchases a product in another Member State for his personal use and the transport to his country of residence is carried out by a third party on behalf of the purchaser, and the transport is not carried out by or on behalf of the seller, since in that case the specific rules on distance selling would apply. On the other hand, in a model other than the traditional one, such as the self-service model, the transport is understood to be carried out by the private individuals themselves when the products purchased are intended to satisfy their own needs and are transported personally by the private individual.

Specific case of hydrocarbons. The exception to taxation in the country of acquisition arises with the acquisition of energy products which have been previously released for consumption and have been transported by means of an atypical form of transport, since, in this case, taxation takes place in the country of consumption. Although this case is covered by the Directive on the general arrangement, it applies only to excise duty on the acquisition of hydrocarbons and therefore does not apply to other excise duties. Moreover, there is also no reference to indicative minimum levels, and therefore it is not applicable to this case, but is only affected by transport by an atypical form of transport, which, according to Directive 2008/118, takes place when motor fuels are transported other than in the tank of vehicles or suitable reserve drums and liquid heating fuels in a means other than road tankers operated on behalf of professional transport operators.

However, despite this, controversy has arisen as to what is considered to be an atypical form of transport. In this regard, the CJEU states that the concept of atypical form of

transport must be interpreted restrictively. In this regard, if heating oil is transported by a private individual using a van and not a tanker, even if it is transported in bulk containers of the type used by professional operators, the transport is deemed to take place by means of an atypical mode of transport and the purchase of that fuel may therefore be taxed in the Member State of consumption. It should be taken into account at this point that, although not required by the European rule, the national rule may require such a product to be transported with the accompanying documents.

Holding in another Member State for commercial purposes. Taxation in the Member State of consumption is also required in the case of excise goods already released for consumption in one Member State and held in another Member State for commercial purposes. In this respect, with the exception of the special arrangements for distance selling, products already released for consumption in one Member State and held in another Member State are taxable in the latter Member State when held there for commercial purposes. In this case, a refund of excise duty can be claimed in the Member State where the release for consumption took place. However, as the person liable for payment is the person responsible for the intra-Community movement under Regulation No 3649/92, it is that person who is obliged to issue the simplified accompanying document. Nevertheless, prior to the delivery of the first copy by that person to the supplier, he must check that the excisable products are intended to be held for commercial purposes in another Member State. In cases where the supplier is not the same as the person responsible for the intra-Community movement, there has been controversy regarding the person who must verify compliance with the conditions required for the responsible person to issue and hand over the simplified accompanying document. The CJEU ruled that suppliers other than the person responsible for the intra-Community movement under Article 1 of Regulation No 3649/92 cannot be held responsible for verifying compliance with the conditions required when issuing the simplified accompanying document.

On the other hand, any person who holds excise goods for commercial purposes in a Member State other than the Member State of release for consumption may be required to pay excise duty, even if that person was not the first holder in the Member State of destination. This is the conclusion reached by the CJEU on the question concerning the person liable for the tax on whether the tax in the Member State of destination should be levied on the first holder of the excise goods, or on the person who holds the excise goods regardless of whether he was not the first holder in that Member State of destination. This is because Directive 2008/118 stipulates that the person liable for payment is the person who holds the goods intended for delivery, the person who makes the delivery, or the person who assigns the goods.

Controversy has also arisen over irregular entry and whether release for consumption occurs in cases of irregular importation, as well as over which Member State is authorised to levy excise duty when contraband products are discovered. In this regard, in the case of contraband products, neither the Member State of departure nor the Member States of transit can levy excise duty if they are discovered by the authorities of another Member State in which the products are held for commercial purposes. This interpretation applies, even if the legislator's priority is to prevent abuse and fraud. However, if the products are not held for commercial purposes, the authorities of the Member State of departure or of the Member States of transit may demand payment of the tax, even if the products are subsequently discovered by the authorities of another Member State.

Finally, controversy also arises over the person liable for payment and the need for an intentional element. According to Directive 2008/118, the person liable for payment is the person who holds the goods intended to be delivered or the person who makes the delivery or assigns them. In this regard, controversy arises as to whether the requirement for payment is limited only to the first possessor and even whether some kind of intentional element is required. Furthermore, controversy arises as to whether the obligation to pay is influenced by the existence of an intentional element, known as the innocent agent. The CJEU states that a Member State may consider any commercial

holder as liable for payment even if that person was not the first holder in the Member State of destination. Moreover, with regard to the intentional element, it states that this is independent of the obligation to pay. In other words, the person who has material possession of the goods is obliged to pay the excise duty, even if he is unaware that these goods are subject to excise duty or, although he is aware of it, is unaware that excise duty has become chargeable. Therefore, the innocent agent would not be exempted from paying the excise duty.

Refund. When the accrual and collection of the tax takes place in another Member State, it is possible to request a refund of the excise duty paid in the Member State where the goods were released for consumption. However, the article has an abstract wording, which has given rise to controversy in its application. Some States have demanded additional requirements to those provided for in European legislation in order to proceed with the refund of the tax paid. In this case, the CJEU has interpreted that, when an excise duty has been paid in both the State of release for consumption and in the Member State of destination, the refund must be made. It cannot be refused on the grounds that the refund should have been requested before the product was dispatched. In addition, there is also controversy over the possibility of refusing a refund on the grounds of non-payment by customers. However, in this case, the CJEU understands that a national rule may refuse to refund excise duty paid by a trader in the event of non-payment by a customer of that trader.

Irregularity. Finally, in cases of transit and taxation of excise goods after they have been released for consumption, an irregularity may also occur. This is the case for transit under suspension of excise duty, where the transit, in whole or in part, of excise goods already released for consumption in a Member State has not been completed in a regular manner. Directive 2008/118 provides that excise duty is chargeable in the Member State in which the irregularity was observed and, if the place of the irregularity cannot be determined, it is deemed to be located in the Member State of verification. In this case, the CJEU states that an irregularity also does not occur when a product is placed under a suspensive

customs procedure on the basis of the incorrect tariff classification of an accompanying document. The product cannot be released for consumption in the Member State of origin and, therefore, is not held for commercial purposes in the Member State of destination in order to be delivered or used there.

However, once the irregularity has occurred, it is necessary to determine who is responsible for the payment. According to Directive 2008/118, this is the person who has guaranteed payment or, where appropriate, any person who has participated in the irregularity, since the obligation to pay and, if applicable, the imposition of penalties falls on them. In this context, some countries, such as Greece, have created cases of aggravated liability of authorised warehousekeepers in order to prevent possible fraud. This means that the authorised warehousekeeper is jointly and severally liable in all cases for the payment of penalties imposed for an infringement committed during the transit of products under suspension of excise duty. In this case, the CJEU requires that joint and several liability may be waived where the authorised warehousekeeper proves that he has no connection with the infringement.

Finally, in the case of an irregular introduction, controversy has also arisen over the possibility of holding a legal entity liable for excise duty arising from the activity carried out by its administrator, who is a natural person. This civil liability deriving from the criminal offence consists of the recovery of the property or the reparation or compensation for the damage or harm that the acts may have caused. In this regard, the CJEU allows a legal entity, which is civilly liable for the criminal offences of its director, to be jointly and severally liable for the excise duties accrued as a result of the actions of a director, a natural person, provided that the latter has acted as an agent of the former.

CHAPTER VI. Tax markings: problems and criteria

General considerations. The last section deals with tax markings, which are analysed in Chapter VI. The CJEU has ruled on two cases from which two criteria have been

extracted, one concerning the loss of tax markings before they are affixed and the other concerning the theft of products with tax markings already affixed.

Double taxation. Tax markings, which imply that the economic operator pays the tax to the State in advance, should not hinder intra-Community trade, which occurs in cases where double taxation exists. In order to avoid such double taxation, Directive 2008/118 allows the Member State which issued the tax markings, in cases where the taxes were due and collected in another Member State, to refund, remit or release the amount which was paid or secured in order to obtain the tax markings. However, Member States are allowed to require that such repayment, remission or release be made conditional upon justification for the withdrawal or destruction of the tax markings issued, in order to prevent any abuse.

The refund of the tax paid on the basis of the tax markings has its own characteristics, which differ from the refund when the excise duty is paid without the tax markings. This is because the tax markings represent an advance payment of the tax, and therefore the rules governing refunds without tax markings cannot be applied. This means that there are many cases without specific regulation. In fact, controversy arose, in particular, as to whether Member States are entitled to determine the tax implications that arise when tax markings disappear, in particular whether Member States may assign the risk of losing the tax markings to the person acquiring the tax markings. In this regard, the CJEU permits a national rule to refuse to refund the taxes paid with the tax markings when these are lost, unless the loss has occurred due to unforeseeable circumstances or force majeure or if it is proven that the tax markings have been destroyed or rendered unusable. This means that the CJEU allows Member States to place the risk of loss of tax seals on the purchaser of the tax seals.

In addition, another issue that has arisen in practice concerns the consequences when products with tax markings affixed to them are stolen, in particular whether other Member States can demand payment of the tax. In this regard, the CJEU has held that Member

States of transit may also tax products bearing tax markings issued by the Member State of departure, when that State is unable to verify the destruction of the tax markings.

CHAPTER VII. New general regime: Directive 2020/262

General context. Up until now, all of the cases decided by the CJEU were based on an analysis of Directives 92/12 and 2008/118. However, on 27 February 2020, Directive 2020/262 of 19 December 2019 was published in the Official Journal of the European Union. This Directive establishes the new general arrangements for excise duties on manufactured goods. This directive brings together all the amendments made to Directive 2008/118, thereby facilitating the interpretation of European regulations in this area.

General provisions. Firstly, the general provisions of the new Directive 2020/262 concern the scope and the possibility of creating new charges, definitions and territorial scope. The scope of application and the possibility of creating new charges is regulated in Article 1 of Directive 2020/262, as in Directive 2008/118. There are no significant changes in the regulation of the scope, just an update of the terminology. Thus, the criteria laid down for Directives 92/12 and 2008/118 are also fully applicable to Directive 2020/262.

With regard to definitions of terms that are subsequently used in Directive 2020/262, Article 3 of Directive 2020/262, which is equivalent to Article 4 of Directive 2008/118, includes a number of definitions to be used for many terms. While most of the definitions were already included in Directive 2008/118, there are a number of new definitions, such as those relating to irregular entry, registered consignor, registered consignee, remission and refund. On the other hand, there are also a number of definitions that existed in Directive 2008/118 and that have been deleted with Directive 2020/262, such as the definition of customs suspensive procedure. In addition, Directive 2020/262 extends the territorial scope of application to the Italian territories located in Switzerland of Campione

d'Italia and the Italian waters of Lake Lugano, as the express exclusion provided for in Directive 2008/118 has been removed.

General procedural provisions. On the other hand, there are general procedural provisions that should be mentioned. These include the taxable event, accrual and irregularities during circulation under suspension of excise duty, reimbursement, remission and exemptions, manufacture, processing, holding and storage, and the transportation of excisable products under suspension of excise duty.

The taxable event regulated in Directive 2020/262 is the same as that provided for in Directive 2008/118, although it includes the new case of irregular entry. This is understood to be the entry into the European Union of goods which are not included in the customs release for free circulation and a customs debt has been incurred due to any of the non-compliances provided for or, although a customs debt has not been incurred, it would have been incurred if they had been subject to customs duties. In this respect, as the existing chargeable event is not changed, but the novelty comes from the inclusion of a new chargeable event, the criteria laid down in respect of Directive 2008/118 are fully applicable in respect of Directive 2020/262.

With regard to the accrual and release for consumption, the release for consumption on departure, including irregular departure, and on manufacture are not significantly modified. However, in the case of imports, the new case of irregular entry is included. In addition, an exception to accrual is provided for when the customs debt is cancelled due to supervised destruction or abandonment, total destruction or irretrievable loss, non-compliance and confiscation. In any case, it can be confirmed that the criteria laid down in Directive 2008/118 regarding physical exit and reintroduction under a duty suspension arrangement, as well as the accrual of excise duties, are not affected by the new Directive 2020/262, and therefore remain fully applicable.

In addition, as the new case of irregular entry has been created, a new regulation on debtors is also included. It specifies that, in cases of irregular entry, any person participating in the irregular entry will be liable for excise duty. The regulation of excise duty debtors also refers to some additional cases introduced by the new Directive 2020/262. On the other hand, with regard to total destruction or irretrievable loss, Directive 2020/262 partially regulates the provisions of Directive 2008/118, as it removes total destruction or irretrievable loss due to the inherent nature of the goods and adds the possibility of total or partial irretrievable loss. In this case, although most of the criteria set out in Directive 2008/118 are fully applicable under Directive 2020/262, some of them should be adapted or even eliminated. Now, in addition to the total destruction or irretrievable loss of products, already regulated in Directive 2008/118, the inclusion of partial loss caused by the products' nature and the setting of common minimum thresholds should be highlighted. Thus, if the partial loss is below the common threshold, the goods are not released for consumption. Otherwise, the part of the partial loss that exceeds the common threshold is cleared for consumption. As partial losses are not regulated in Directive 2008/118, there is no European case law on them, although some of the criteria for total destruction or irretrievable loss due to the inherent nature of the goods regulated in Directive 2008/118 could be applicable.

With regard to the applicable rate of taxation, in addition to continuing to specify that the applicable rate of taxation is the rate valid on the chargeable date in the Member State in which the goods are released for consumption, Directive 2020/262 also states the following: in the event of a change in the tax rates, goods which have already been released for consumption may be affected by those changes, with the tax being increased or reduced where appropriate. Finally, with regard to the irregularity during the movement of excise goods under suspension of excise duty, the regulation remains unchanged and has not undergone any modification. Therefore, the criteria relating to the irregularity of the movement of excise goods under suspension of excise duty issued in respect of Directive 2008/118 remain applicable with Directive 2020/262.

As regards reimbursement and remission, the legislation provided for in Directive 2020/262 is identical to that provided for in Directive 2008/118. The same applies to exemptions, although the additional case of exemption relating to the armed forces of a Member State other than the Member State in which excise duty is due is added. In relation to the exemption certificate, it is still foreseen that exempt products must be accompanied by an exemption certificate and the Commission is empowered to establish implementing acts and to determine the form to be used for the exemption certificate. It specifies, however, a number of elements to be included in the exemption certificate, such as the nature, quantity and value of goods to be supplied, as well as the identification of the exempted consignee and the host country. In addition, Member States are empowered to use this excise exemption certificate for other areas of indirect taxation and to ensure the compatibility of this certificate with the granting of exemptions under their national rules. It should also be emphasised that the exemption certificate has to have uniform conditions, for which the Commission adopts such implementing acts as are necessary to determine the form of the implementing acts.

The manufacture, processing, holding and storage are regulated in a similar way to that provided for in Directive 2008/118, although important changes are made to the movement of excise goods under suspension of excise duty. Firstly, new cases of movement under a duty suspension arrangement are introduced, such as that between a tax warehouse and the customs office of departure and, in cases of importation, between the place of importation provided for in the duty suspension arrangement and the territory of another Member State if certain conditions are met. Such conditions include providing the single excise number and, where appropriate, proof that the imported products are intended to be released from the territory of the Member State of importation into the territory of another Member State, by allowing Member States to provide that such proof may be furnished only to the competent authorities on request. Finally, while the Member State of destination may allow the movement of excise goods under suspension of excise duty to a place of direct delivery situated on its territory provided that the place has been designated by the authorised warehousekeeper in that Member State or by the registered

consignee, Directive 2020/262 adds the clarification that, if that place has been designated by the registered consignee, the latter must not be a registered consignee who receives goods only occasionally.

In relation to the guarantee requirement, the regulation provided for in Directive 2008/118 is maintained, although it includes additional cases in which the requirements are relaxed. In this regard, it is specified that, in cases where there is total destruction or irretrievable loss, in whole or in part, of excisable products, once such destruction or loss has been verified, the guarantee deposited is released. In addition, the guarantee requirement is also relaxed in cases of circulation of energy products through fixed pipelines, given their reduced tax risk, eliminating the guarantee requirement in these cases, unless the circumstances justify it.

Furthermore, there are new limitations for registered consignees. Besides not being able to hold and dispatch excise goods under suspension of excise duty, they cannot manufacture, process or store such goods. In addition, Directive 2020/262 also adds a condition for the termination of the duty suspension arrangement which was not foreseen in Directive 2008/118. The introduction of the new condition of circulation under a duty suspension arrangement from a tax warehouse to the customs office of departure also includes a new regulation regarding the time at which such circulation begins and ends. While the starting time is consistent with the remaining cases of release under a duty suspension arrangement from a tax warehouse, that is, the time when the goods leave the tax warehouse of dispatch, the time of termination presents a more significant change, as it is set at the time when the goods are included in the external transit procedure.

Another new feature is the procedure that must be followed regarding the circulation of excise goods under suspension of excise duty. The first of these concerns the electronic administrative document that is a prerequisite for movement under suspension of excise duty. The authorities may now require a hard copy of the electronic administrative document or of any other commercial document, even if it is an electronic document. It

also enables the document to be modified when there is a change during the circulation under suspension of excise duty. This is not only with regard to the destination, as was already provided for in Directive 2008/118, but also with regard to the consignee, which has been specifically mentioned in Article 20(7) of Directive 2020/262. In these cases, Directive 2020/262 provides that a draft of the electronic document must be submitted on request in the issuing Member State.

However, the electronic administrative document that has undergone the greatest modification is for export cases, as new regulations are introduced with regard to the procedure and formalities to be followed for export. In addition, a particular formality is also specified for the new case of circulation under a duty suspension arrangement from a tax warehouse to the customs office of departure. This office is also the point of departure for the external transit procedure, since the authorities of the Member State of export must complete an export notification taking into account the information from the customs office of departure. It should also be noted that, while shippers of energy products circulating under a duty suspension arrangement still have the possibility to report the consignee's details at any time prior to the end of transit, and not necessarily when submitting the draft electronic administrative document, there are a few new cases in which this possibility does not exist. These are when the movement takes place between a tax warehouse and the place of exit from the Union or the customs office of exit which coincides with the customs office of departure for the external transit procedure.

On the other hand, although the trend towards the use of the computerised system is clear, the new Directive 2020/262 includes some specificities for those cases where the computerised system is not available. This occurs when there is circulation under suspension of excise duty from a tax warehouse to the place where the goods leave the Union, and the dispatching State's computerised system is not available. In this case, the consignor must provide the declarant with a copy of the emergency document. In addition, in order to be able to prove that the goods have left the Union territory, a priority

evidence is included, such as the verification of departure by the State authorities where the customs office of departure is located. Other evidence is also included to prove such departure, such as a delivery note, a document signed or authenticated by the consignor confirming departure, a document issued by the receiving State confirming delivery, records of goods supplied by economic operators, or other evidence. Thus, while these proofs were already in use before the entry into force of Directive 2020/262, they now benefit from a regulatory underpinning.

Movement and taxation of excise goods after release for consumption. The movement and taxation of excise goods after release for consumption is regulated in Chapter V of Directive 2020/262, which is equivalent to Chapter V of Directive 2008/118. This chapter introduces significant new features, especially those relating to the procedure governing the circulation of products released for consumption in one Member State and moved to another for commercial delivery. In order to facilitate the circulation of these products, as well as to ensure that internal market rules are correctly implemented, the use of the computerised system is promoted. In addition, in order to gain cost efficiency, the re-use of the excise duty suspension system is encouraged wherever possible. Firstly, although taxation in the Member State of destination continues to apply to this type of movement, Directive 2020/262 specifies that these products may only be moved from a registered consignor to a registered consignee.

However, one of the most important aspects of this regulation is the provision relating to the beginning and end of the circulation. Thus, Directive 2020/262 establishes that the movement is understood to begin at the moment when the products leave the premises of the registered consignor or any place in the Member State of dispatch. The authorities of the Member State of dispatch must be notified prior to the beginning of the movement. Although the term “abandon” is not defined in this context, taking into account the Court’s interpretation of the term “departure”, it could be considered that the abandonment must be “physical”, and not another type of abandonment that could take place, such as an abandonment “of ownership” in case of transfer of ownership. As

regards the termination of the movement, Directive 2020/262 foresees that it occurs upon receipt by the registered consignee of the goods, or at any place in the Member State of dispatch, to be communicated prior to the start of the movement. Although the conditions governing the reception of the goods which designate the end of circulation are not specified, based on the Court's interpretations and the criteria that this thesis has laid out regarding the end of circulation under suspension of excise duty, it is understood that the reception must be effective. Therefore, circulation does not end until the goods have been completely unloaded from the mode of transport containing them and it has thus been possible to check whether any of the goods are missing.

The person liable for payment in these cases of circulation has been one of the issues that has generated great controversy in practice, as reflected in the large number of judgments handed down on this matter. Directive 2020/262 eliminates part of the regulation provided for in Directive 2008/118 and adds new regulations. It specifies that the person responsible for payment is the registered consignee, and that payment is due when the goods have been delivered in the State of destination, unless there has been some irregularity. However, there are cases in which some persons have not been registered, so there was uncertainty as to whether these persons, because they are not registered, would be exempt from the obligation to pay. In this regard, Directive 2020/262 resolves this problem by establishing that such persons will be liable for payment of excise duty, whether one or more persons are in this situation, even if there is an error such as the lack of registration or certification of any person involved in the transaction. Therefore, as most of the criteria relating to holding in another Member State refer to the person liable for payment and were based on the regulation provided for in Directive 2008/118, which has not been included in the new Directive 2020/262, many of the criteria are not applicable.

Another important aspect to highlight is the conditions under which these types of movements of products dispatched in one Member State and transferred to another for delivery for commercial purposes are carried out. In this regard, Directive 2020/262

recognises, on the one hand, that the authorised warehousekeeper and the registered consignor are authorised consignors and, on the other hand, that the registered consignee and the authorised warehousekeeper are authorised consignees. This applies to cases in which products subject to excise duty are released for consumption in the territory of one Member State and are moved to the territory of another Member State to be delivered for commercial purposes. However, this regulation is aimed at operators who carry out this operation on a recurring basis, although it is frequently done on an ad hoc rather than a recurring basis, in which case the quantity of products, the number of consignees or consignors or the period of time is limited. In addition, Member States are empowered, if they consider it appropriate, to restrict certification to a single movement and to allow temporary certificates to be issued to private individuals carrying out the tasks of a consignor or consignee with regard to products delivered for commercial purposes.

It is also important to stress the need to provide guarantees for this type of movement, as this is intended to reduce the risk of non-payment in the Member States concerned. In this case, firstly, a computerised system is again encouraged, in this case in order to facilitate the processing of guarantees in this type of movement, also based on the system used for movements under suspension of excise duty. In addition, the new Directive 2020/262 permits Member States of destination to recognise the possibility of providing such guarantees. These guarantees will be valid throughout the Union by the carrier, the owner, the registered consignor or, jointly, by any combination of two or more of these persons with or without the registered consignee.

Finally, the new Directive 2020/262 introduces new formalities relating to dispatch and receipt in this type of movement. This means that excise goods must be dispatched from the territory where they were released for consumption and received in the Member State where they are delivered for commercial purposes. In addition, Member States are given the power to establish simplified procedures.

As regards dispatch, Directive 2020/262 establishes a new regulation on the simplified electronic administrative document. This document replaces the current accompanying document and the new procedure for the exit of products. This document must be included in the EMCS system, although the complete procedure involves several steps. These include the submission of a simplified electronic administrative document in draft form, the assignment of a single simplified administrative reference code to the document and its communication to the consignor. The simplified electronic administrative document is also sent to the competent authorities of the Member State of destination, and the competent authorities check the veracity of the data contained in the document.

However, this procedure assumes the proper functioning of the computerised system. Otherwise, Directive 2020/262, while it does permit the movement of the products to begin, requires that the products be accompanied by an emergency document containing the information in the draft simplified electronic administrative document. Such movement must be notified to the competent authorities of the State of dispatch and, where appropriate, a copy of the emergency document and its verification, together with an explanation of the reasons for the unavailability of the computerised system, if any, must be provided to the State of dispatch. Nevertheless, as soon as the computerised system is available, the standard procedure shall be followed, and a copy of the emergency document shall be retained.

As regards receipt, Directive 2020/262 has also adopted a new procedure for proof of receipt, including the main means of proof of receipt of the goods. This procedure establishes that the certified consignee must notify receipt of the goods via the computerised system and the authorities of the Member State of destination are responsible for verifying whether the information is valid. If it is not valid, the registered consignee must be notified and, once the validity is confirmed, it must be communicated both to the registered consignee and to the Member State of dispatch, which must inform the registered consignor. In the event that the main procedure does not work, however, Directive 2020/262 also provides for an alternative means on a provisional basis,

whereby, once the computerised system is operational again, the normal procedure must be followed. This alternative means involves the use of the emergency document, which must include the same information contained in the notification of receipt. The authorities of the Member State of destination must be informed of the termination of the movement.

Moreover, in cases where excise duty has been paid in the Member State of origin, the notification of receipt triggers the refund of excise duty. In this sense, although the wording of the rule has been modified with the new Directive 2020/262, the criteria established for the refund remain applicable, as there is no substantive modification. The Commission is also granted powers to determine the structure and content of electronic administrative documents exchanged via the computerised system, as well as emergency documents, when excise goods are moved from one Member State to another to be delivered for commercial purposes. Likewise, it also has the power to adopt implementing acts determining the rules and procedures governing the exchange of electronic administrative documents via the computerised system and the use of emergency documents.

Another new feature regarding the circulation and taxation of excisable products after release for consumption regulated in Chapter V of Directive 2020/262 is the destruction and loss of excisable products and dealing with irregularities. Firstly, with regard to destruction and loss, Directive 2020/262 considers that total destruction or irretrievable loss occurs when the products can no longer be used as excise goods. The main novelty, however, as with the duty suspension arrangement, occurs with partial losses, as common loss thresholds have been established below which products should not be taxed, unless there are circumstances that justify it. These thresholds must be established in advance by the Commission, taking into account, in particular, the physical and chemical characteristics of the products, with emphasis on the nature and movement of excisable products. The part of the partial loss exceeding this threshold is deemed to be released for consumption. Finally, it is also worth highlighting that the regulation provided for in

Directive 2008/118, which gave Member States the freedom to set their own rules and conditions for determining losses, has been eliminated.

On the other hand, as regards the irregularity during the movement of excise goods after release for consumption, a new feature is also included. This means that the irregularity occurs in the absence of registration or certification of any person involved in the movement of the goods when such movement does not comply with the specified requirements for the movement of goods released for consumption in the territory of one Member State and which are moved to the territory of another Member State to be delivered there for commercial purposes or to be used there; distance sales; and formalities relating to movement in the context of a simplified electronic administrative document. In these cases, an irregularity occurs and the rules on irregularities apply, except where the recipient is the person liable for the tax in the case of distance sales.

However, apart from this novelty, it should be noted that Article 38 sections 1 to 4 of Directive 2008/118 have not been changed significantly as a result of adoption of Directive 2020/262. Only an additional provision has been introduced, which is in line with the criterion laid down by the Court in accepting the possibility that more than one person may be liable for payment of the same excise duty. Thus, the criteria laid down in Directive 2008/118 on the irregularity concerning the movement of excisable products already released for excise duty in one Member State and delivered or used in another Member State are applicable under the new Directive 2020/262. Only the criterion established in relation to the “suspensive customs procedure”, a concept which disappears as such in Directive 2020/262, could give rise to some doubt.

Other provisions and delegation of powers. Finally, Chapter VI of Directive 2020/262, covering Articles 47 to 50, does not include any new regulatory provisions in relation to Articles 39 to 42 of Directive 2008/118. In this respect, tax markings are regulated in Article 47 of Directive 2020/262, which is equivalent to Article 39 of Directive 2008/118. As there is nothing new, the criteria laid down by the Court for Article 39 of Directive

2008/118 are fully applicable in relation to Article 47 of Directive 2020/262. In addition, a new feature is introduced by Directive 2020/262, which provides that the powers granted to the Commission to adopt delegated acts are for an indefinite period of time, but may be revoked by the Council at any time. These powers include, on the one hand, the setting of common thresholds for partial loss and, on the other hand, the structure and content of electronic administrative documents exchanged through the computerised system. This applies both to the movement of products under suspension of excise duty and to the movement of products cleared in one Member State and moved to another Member State to be delivered for commercial purposes.

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN¹

1. Situación global de los impuestos especiales

Los impuestos especiales configuran, junto con el IVA, las dos figuras básicas de la tributación indirecta, gravando, directa o indirectamente, el consumo de productos específicos, como la electricidad, el tabaco, el alcohol o los hidrocarburos.

Si bien no son impuestos tan mediáticos como otros, estos impuestos tienen una gran importancia en los Estados miembros tanto desde una perspectiva recaudatoria, ya que se trata de un ingreso elevado y bastante previsible teniendo en cuenta la demanda inelástica que caracteriza a estos impuestos², como desde una perspectiva extrafiscal, ya que por medio de estos impuestos se persiguen finalidades de otra índole, como sanitarias, medioambientales, etc. Solana Villamor (1985), por su parte, entiende que, además de estas dos finalidades, existe una tercera de gran importancia, como es la capacidad de adaptación de estos impuestos ante la necesidad de incrementar la recaudación³. Otra razón que favorece su aplicación es, como afirma Bayona Giménez (2021), su buena aceptación, dado que su naturaleza indirecta y su devengo instantáneo dificultan una correcta percepción por los consumidores⁴.

¹ La presente tesis doctoral se ha finalizado en mayo del año 2023, por lo que se ha partido de la normativa vigente en ese momento, y de la doctrina y la jurisprudencia recaída en las distintas materias tratadas hasta esa fecha.

² En el caso de España, constituye un importante mecanismo de financiación tanto para el Estado como para las Comunidades Autónomas. En este sentido, MARTINEZ LAGO, M.A. “La financiación de las Comunidades Autónomas y la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña”, *Revista de información fiscal*, N° 102, 2010, pp. 49-69; RODRIGUEZ MARGUEZ, J. “Aspectos controvertidos en el futuro sistema de financiación autonómica”. En: PITA GRANDAL, A.M. (Coordinadora). *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*. Marcial Pons, 2008, pp. 239-258.

³ SOLANA VILLAMOR, F. “La imposición sobre consumos específicos en la C.E.E. (accisas)”, *Hacienda Pública Española*, N° 96, 1985, p. 308.

⁴ BAYONA GIMÉNEZ, J. J. “Los Impuestos Especiales”. En: LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M. (Dir.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2021, p. 471.

En este sentido, cabe tener en cuenta que, en España, los impuestos especiales han sido tradicionalmente la cuarta figura tributaria por volumen de recaudación, muy próxima al IS, tercer tributo con mayor recaudación. Así, por ejemplo, en 2019, último año cuyos datos no están influenciados por la pandemia mundial del COVID-19, se recaudaron por los impuestos especiales 21.380 millones de euros frente a los 23.733 millones de euros que se recaudaron por el IS⁵. Pero, incluso, en 2020, en plena pandemia mundial del COVID-19, los ingresos por impuestos especiales superaron a los del IS, ya que se recaudaron por los impuestos especiales 18.790 millones de euros, mientras que por el IS se recaudaron 15.858 millones de euros⁶.

Sin embargo, en contraposición, los impuestos especiales han sido muy poco estudiados entre la doctrina científica y los profesionales del sector en el ámbito público y privado, sobre todo si se compara con el IRPF, el IVA y el IS⁷. Ello se debe, principalmente, a que estos impuestos afectan a un número reducido de contribuyentes, por lo que, aunque la recaudación por los mismos sea muy elevada, no son unos impuestos que afecten a gran parte de la población, como sí ocurre, por ejemplo, con el IRPF, el IVA o el IS⁸.

⁵ *Informe anual de recaudación tributaria 2019*. Madrid: Agencia Tributaria, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/IART19_ca_es.pdf

⁶ *Informe anual de recaudación tributaria 2020*. Madrid: Agencia Tributaria, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2020/IART20_es_es.pdf

⁷ En el mismo sentido, FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. *El régimen general de los impuestos especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2021; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. *La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación*, tesis (Dir. R. Falcón y Tella), Madrid, España, Universidad Complutense de Madrid, 2015, p. 28.

⁸ Algunos autores, incluso, critican la facilidad de los Estados para incumplir las normas relativas a los impuestos especiales, debido principalmente al escaso número de contribuyentes que se ven afectados por los mismos. Ver ANDRÉS AUCEJO, E. “Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de Impuestos Especiales”, *Quincena fiscal*, Nº 7, 2009, pp. 15-26. ANDRÉS AUCEJO afirma: “Pues en el ámbito de los Impuestos Especiales (que no sólo, desgraciadamente), quizá debido a la complejidad de la materia, quizá debido a la proliferación de todo tipo de normas e instrucciones y a buen seguro dado el escasísimo número de contribuyentes a los que afecta y las grandes cifras de facturación de los mismos; se giran liquidaciones millonarias por supuestas irregularidades a sujetos que en buena lid nada deberían declarar por realizar operaciones de suministro de alcohol exento en régimen suspensivo. Quizá, posiblemente también agudizado porque sólo unos pocos leen y sufren ciertas

Ahora bien, como se ha visto, los impuestos especiales tienen una gran importancia recaudatoria y es imprescindible su análisis e investigación, teniendo en cuenta, además, que se trata de impuestos armonizados a nivel europeo, por lo que presentan una complejidad adicional. De hecho, con relación al proceso armonizador, como afirma LogoZZo (2018), los impuestos especiales han sido durante mucho tiempo una de las principales razones para mantener las fronteras fiscales⁹.

Cabe destacar, en este sentido, el papel del Tribunal, ya que, si bien el volumen de sentencias dictadas en materia de impuestos especiales se encuentra muy alejado de otras figuras tributarias, incluso de naturaleza indirecta como el IVA, las sentencias dictadas tienen una gran trascendencia en la práctica.

Desde una perspectiva española, especial mención requiere la sentencia del Tribunal de 27 de febrero de 2014¹⁰, en virtud de la cual se concluía que el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, conocido como “céntimo sanitario”, era contrario al ordenamiento comunitario y, por tanto, el Estado español debía proceder a la devolución del importe recaudado con base en el mismo¹¹. Esta sentencia supuso un punto de inflexión en materia de impuestos especiales, ya que mostró la gran repercusión que podía tener la ilegalidad de una norma reguladora de alguno de los impuestos especiales.

interpretaciones administrativas, a diferencia por ejemplo del IRPF donde las leemos miles de contribuyentes, lo que sin duda dificulta más dar la espalda a la Ley y al Derecho”.

⁹ LOGOZZO M. “Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte”, *Rivista di Diritto Tributario*, Nº 2, 2018, p. 133.

¹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, *Transportes Jordi Besora, S.L. vs Generalitat de Catalunya*, ECLI:EU:C:2014:108.

¹¹ Por este impuesto se recaudaron alrededor de 13.000 millones de euros, aclarando la sentencia que, con independencia del impacto económico que pueda tener en las arcas del Estado español, los efectos de la sentencia no quedaban limitados en el tiempo, lo que habilitaba a todos los interesados para solicitar la devolución de las cantidades soportadas por este concepto.

En este sentido, conviene destacar el incremento de sentencias que está emitiendo el Tribunal en los últimos años respecto a los impuestos especiales, muchas de las cuales han provocado la adaptación de normativas nacionales.

Con ello, en esta tesis doctoral vamos a analizar todas las sentencias dictadas por el Tribunal en materia de impuestos especiales, concretamente aquellas que versan sobre el régimen general previsto en la Directiva 92/12¹² y la Directiva 2008/118¹³, con vistas a fijar unos criterios que permitan analizar si las normas nacionales, vigentes o que se aprueben en el futuro, reguladoras de dichos impuestos cumplen los criterios fijados por el Tribunal¹⁴.

Así pues, con la fijación de estos criterios, se puede analizar de forma ágil y eficiente si las normas nacionales reguladoras de los impuestos especiales de fabricación cumplen, al fin y al cabo, con el derecho europeo. De esta forma, si el legislador identifica que existe esa disparidad, procederá a la modificación de la misma. En caso contrario, si un contribuyente identifica alguna laguna legal en dichas normas, también podrá recurrir dicha norma en base a los mencionados criterios.

Y ello respecto a las normas nacionales ya existentes. Sin embargo, estamos asistiendo a una tendencia muy pronunciada de creación de nuevos impuestos especiales, por lo que los criterios determinados en esta tesis doctoral formarán una suerte de guía básica para la creación de los mismos. Asimismo, también será una suerte de guía básica para los

¹² Comunidad Económica Europea. Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 23 de marzo de 1992, núm. 76, pp. 1-13.

¹³ Unión Europea. Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 14 de enero de 2009, núm. 9, pp. 12-30.

¹⁴ Como explicaremos posteriormente, los impuestos especiales de fabricación a nivel europeo se regulan principalmente a través de Directivas. Por una parte, una directiva regula el régimen general y, por otra, hay directivas específicas, que regulan cada uno de los impuestos especiales de fabricación. En este estudio nos vamos a centrar, a efectos de delimitar el objeto de estudio, en el régimen general de los impuestos especiales de fabricación.

contribuyentes, que podrán valorar el cumplimiento del derecho europeo por parte de los nuevos impuestos creados de forma más eficiente.

Por otra parte, teniendo en cuenta la aprobación de la nueva Directiva 2020/262¹⁵ reguladora del régimen general, se analiza la nueva regulación contenida en la misma a través de una comparación con la regulación prevista en la Directiva 2008/118, ya explicada previamente. Con dicha comparación se extractan las principales novedades aprobadas, las cuales se analizan más en profundidad.

Por último, al hilo de la aprobación de esta nueva directiva, y teniendo en cuenta que los criterios jurisprudenciales se han fijado respecto a la Directiva 92/12 y la Directiva 2008/118, se estudia la aplicabilidad de dichos criterios con la nueva directiva, especialmente teniendo en cuenta que las principales novedades introducidas en la Directiva 2020/262 no afectan a los criterios determinados en esta tesis doctoral.

2. Estructura

En primer lugar, en el Capítulo I, se va a realizar un análisis histórico de la tributación indirecta y de los impuestos especiales, con vistas a conocer el origen de los mismos y, especialmente, la evolución de su proceso armonizador.

Tras ello, se realizará un análisis de la regulación actual de los impuestos especiales de fabricación a nivel europeo, centrado en las Directivas reguladoras del régimen general, pero también analizando la normativa específica existente a nivel europeo de cada impuesto.

¹⁵ Unión Europea. Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 27 de febrero de 2020, núm. 58, pp. 4-42.

Una vez analizada la regulación, en el Capítulo II, se expondrá el papel de las instituciones europeas, con especial mención al Tribunal, así como los distintos mecanismos existentes para poder obtener una sentencia dictada por el mismo.

Seguidamente, en los Capítulos III a VI, se profundizará en toda jurisprudencia dictada por el Tribunal respecto a la Directiva 92/12 y 2008/118 y, junto con la posición doctrinal existente en cada materia, se fijarán unos criterios sobre los aspectos más problemáticos.

Para ello, el Capítulo III se centra en el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes. Por su parte, el Capítulo IV se enfoca en el hecho imponible y devengo, mientras que el Capítulo V en la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. Por último, el Capítulo VI analiza las marcas fiscales.

Por último, en el Capítulo VII, se analizará la regulación prevista en la nueva Directiva 2020/262, comparándola con su precedente Directiva 2008/118, así como la aplicabilidad al amparo de la nueva Directiva de los criterios fijados por el TJUE respecto a la Directiva 92/12 y a la Directiva 2008/118.

3. Metodología

A lo largo de la tesis doctoral se ha empleado una metodología variada y flexible, combinando el método empírico, que es el principal, con otros métodos, como el histórico, el documental o el comparativo.

Así, mientras que la explicación del origen de los impuestos especiales y su proceso armonizador en la Unión será histórica, el estudio de las directivas, artículos doctrinales y jurisprudencia es de tipo documental, tratándose de una investigación tanto bibliográfica como hemerográfica.

El desarrollo, por su parte, será empírico. Tras analizar cada una de las sentencias dictadas en relación con la Directiva 92/12 y la Directiva 2008/118, se determinan los artículos de estas que han generado más controversia y, tras ello, se fijan una serie de criterios interpretativos de dichos artículos.

Por último, teniendo en cuenta que se ha aprobado la nueva Directiva 2020/262, mientras que los criterios han sido dictados en relación con las Directiva 92/12 y 2008/118, se emplea un método comparativo para determinar si dichos criterios siguen siendo aplicables con la nueva Directiva.

PARTE PRIMERA

REGULACIÓN ARMONIZADA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN Y PAPEL DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

CAPÍTULO I. Impuestos especiales en el Derecho Europeo: Evolución, régimen general y regímenes específicos

I.1 Evolución de los impuestos especiales en el derecho europeo

I.1.1 Orígenes

El 18 de abril de 1951, la República Federal de Alemania, Bélgica, la República francesa, la República italiana, el Gran Ducado de Luxemburgo y los Países Bajos firman en París el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero¹⁶, conocido como “Tratado de París”, iniciándose con ello el proceso de creación de las Comunidades Europeas y, por ende, de la Unión Europea.

Como es sabido, este hecho es fruto de la voluntad de distintos países europeos, tradicionalmente enfrentados entre ellos, de unirse para alcanzar la paz y así evitar sucesos tan traumáticos como la Segunda Guerra Mundial¹⁷. En dicho Tratado queda instituida la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, basada en un mercado común, unos objetivos y unas instituciones comunes, cuyo objetivo principal era la creación del Mercado Común del Carbón y del Acero y la gestión administrativa de este sector económico integrado, lo que implica disponer de poderes de vigilancia, intervención y planificación¹⁸. Constituido por un plazo de 50 años, expira el 23 de julio de 2002.

¹⁶ Comunidad Europea del Carbón y del Acero. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero. 18 de abril de 1951. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11951K/TXT>. Versión en castellano no disponible.

¹⁷ NAHAS, T. C. *Reflexiones sobre los efectos del capital globalizado en las relaciones de trabajo. Especial referencia a la Unión Europea y al Mercosur*, Bomarzo, 1ª Edición, Albacete, España, 2016, pp. 39-62.

¹⁸ FALCON Y TELLA, R. *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, S.A., Madrid, España, 1988, p. 31.

Posteriormente, en 1957, los mismos Estados que firmaron el Tratado de París firman dos nuevos tratados en Roma, el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica¹⁹ y el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea²⁰, conocidos como “Tratados de Roma”.

En primer lugar, con el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica se instituye la Comunidad Europea de la Energía Atómica, cuyo objetivo principal es el desarrollo de la industria nuclear. Este tratado, como ocurría con el Tratado de París, está centrado fundamentalmente en un sector concreto, como el mercado del carbón y del acero en la CECA, y el mercado de la energía atómica en la CEEA.

Sin embargo, con el segundo tratado firmado en Roma, esto es, el Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, los objetivos son más amplios. Mediante este Tratado se instituye la Comunidad Económica Europea, creando un “Mercado Común” entre los países firmantes, lo que conlleva, entre otros, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y el acercamiento de las normativas internas de los Estados.

Tratado éste de una trascendencia vital en el mundo jurídico tributario europeo. De hecho, González-Jaraba (2005) afirma que las bases para la creación de un derecho fiscal europeo no fueron sentadas hasta la entrada en vigor de este tratado, ya que en el Tratado de París no existía todavía regulación de magnitud suficiente como para provocar la creación de un verdadero derecho comunitario²¹. Otros autores, como Daniele (2016),

¹⁹ Comunidad Europea de la Energía Atómica. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. 25 de marzo de 1957. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957A/TXT>. Versión en castellano no disponible.

²⁰ Comunidad Económica Europea. Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea. 25 de marzo de 1957. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957E/TXT>. Versión en castellano no disponible.

²¹ GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, LA LEY-ACTUALIDAD, S.A., Madrid, España, 2005, p.12.

consideran que la integración europea presenta una suerte de integración “positiva” e integración “negativa”, englobándose la armonización legislativa en la primera de ellas²².

Así, se puede afirmar que la armonización fiscal tiene su origen en dicho Tratado de la CEE²³, concretamente en su artículo 99²⁴, proyectándose desde el derecho originario hacia la imposición indirecta. Basándose en este artículo, como afirman Díez-Hochleitner y Martínez Capdevila (2001), los desarrollos normativos que se basan en esta facultad armonizadora han sido ingentes²⁵.

A partir de dicho instante, son constantes los estudios que se realizan con vistas a que se produzca una armonización de la fiscalidad europea, siendo particularmente importante el Informe Neumark de 1962, que fijó las pautas a seguir para lograr la armonización fiscal²⁶.

²² DANIELE, L. *Diritto del Mercato Unico Europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Giuffrè Editore, Milán, Italia, 2016, pp. 10-13.

²³ ÁLVAREZ GARCÍA, S. “Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria”. En GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. (Coord.): *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Colección Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica Nº 3, Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo, España, 2016. En el mismo sentido, LOGOZZO M., *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte... op. cit.* pp. 133-134.

²⁴ Como no existe versión oficial europea en castellano, con la finalidad de respetar la literalidad del artículo se transcribe la dicción literal del artículo 99 Tratado CEE en versión italiana: “La Commissione esamina in qual modo sia possibile armonizzare, nell'interesse del mercato comune, le legislazioni dei singoli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e ad altre imposte indirette, ivi comprese le misure di compensazione applicabili agli scambi fra gli Stati membri. La Commissione sottopone proposte al Consiglio che delibera all'unanimità, fatte salve le disposizioni degli articoli 100 e 101.”

²⁵ DÍEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTINEZ CAPDEVILA, C. *Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*, McGraw Hill, Madrid, España, 2001, p.40.

²⁶ Para algunos autores el Informe Neumark supone el inicio de la armonización europea de los impuestos especiales. Entre otros, MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. *Los impuestos sobre las bebidas azucaradas. Opciones regulatorias, efectos y encaje en el sistema tributario*, Editorial Aranzadi S.A.U., Pamplona, España, 2020, p. 273; MATA SIERRA, M. T. *La armonización fiscal en la comunidad europea*, LEX NOVA, S.A., Valladolid, España, 1996, p. 245

I.1.2 Armonización fiscal

La base normativa que sustenta la armonización fiscal se encuentra en el mencionado artículo 99 del Tratado CEE, equivalente al artículo 113 del TFUE, cuyo literal establece:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”

En el mismo, se recoge el mandato de armonizar, entre otros, las legislaciones reguladoras de los impuestos especiales. Sin embargo, no se ha determinado ninguna definición del concepto de “armonización fiscal” en los tratados.

En este sentido, existen dos corrientes principales en la doctrina, la que basa el concepto de “armonización fiscal” sobre la característica de la eliminación de distorsiones fiscales²⁷ y la que lo basa en su carácter instrumental²⁸.

²⁷ Entre otras definiciones, “proceso de convergencia de los sistemas fiscales nacionales para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria que dificultan la consecución del mercado común” en CORONA RAMON, J.F. “La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Monografía Nº 84, 1990, p. 27; “proceso de acercamiento de los sistemas fiscales nacionales para corregir las distorsiones de naturaleza tributaria que impiden la realización del mercado común” en ALBI IBAÑEZ, E. et al. *La armonización fiscal en los años 90*. Colección Estudios, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, España, 1991, p.13; “forma de evitar las distorsiones que el sistema fiscal puede producir sobre la asignación de recursos productivos” en LAS HERAS MERINO, M.A. “La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro”, *Hacienda Pública Española*, Monografías, Nº 1, 1991, p. 99; VILLAR EZCURRA, M. “Integración económica europea y fiscalidad”, *Unión Europea Aranzadi Editorial*, Nº 12, 1997, p. 41.

²⁸ Entre otras definiciones, “la adopción a nivel comunitario de reglas que tienden a asegurar el buen funcionamiento del Mercado Común y a las que deben conformarse las legislaciones nacionales” en

Sin embargo, nos parece más conveniente una definición que combine ambos conceptos, como las aportadas por Roche Laguna y por Miras Martín, ya que en caso contrario se estaría obviando una de las dos realidades existentes.

Roche Laguna (2000) defiende que la armonización fiscal está formada por “toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante emanada de los órganos comunitarios (Tratados, Reglamentos, Directivas, Decisiones) a través de las cuales se persiga eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario”²⁹.

Sin embargo, si bien esta definición trata de concretar los medios a través de los cuales se va a llevar a cabo dicha armonización, está excluyendo un elemento de gran trascendencia en la armonización fiscal como es la jurisprudencia de los tribunales comunitarios.

Por su parte, en la definición dada por Miras Marín (2020), al ser más genérica es cierto que permite englobar este tipo de supuestos, ya que para éste la armonización fiscal engloba cualquier “instrumento corrector de distorsiones de naturaleza tributaria que se ocasionan en el proceso de integración de los sistemas fiscales de los Estados miembros de la UE.”³⁰

WÄGENBAUR, R. “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, *Revue de Science Financière*, N° 1, 1975, p. 9.

²⁹ ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, p. 34.

³⁰ MIRAS MARIN, N. “La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa”, *Nueva fiscalidad*, N° 2, 2020, p. 218.

I.1.3 Armonización de la fiscalidad indirecta

Ahora bien, esta armonización fiscal ha seguido caminos dispares en materia de fiscalidad directa y en materia de fiscalidad indirecta. En este sentido, si bien la armonización se ha producido respecto de ambas, la fiscalidad indirecta es la que se ha disfrutado de mayor desarrollo, destacando especialmente en el IVA.³¹

Y es que el propio Comité Fiscal y Financiero que elabora el Informe Neumark considera que este impuesto, el IVA, es el eje fundamental de la fiscalidad indirecta europea, como el instrumento clave que sustituye los sistemas de imposición múltiple sobre las ventas imperante en los Estados miembros a principios de los años sesenta y que, lógicamente, provocan una serie de distorsiones fiscales contrarias a la realización del Mercado Común³².

De hecho, en el propio Informe Neumark se señala que la armonización de los impuestos especiales no sería necesaria si solamente gravaran el consumo. Sin embargo, en caso de suprimirse las fronteras fiscales y se aportase el principio de tributación en origen, sí que sería indispensable dicha armonización³³.

Con ello, cuando se publica la Sexta Directiva en materia de IVA³⁴, los estudios en materia de impuestos especiales son, en comparación, escasos, focalizados exclusivamente en el impuesto sobre el Tabaco e, incluso, sin englobar el total del tributo,

³¹ ÁLAMO-CERRILLO, R., y LAGOS-RODRÍGUEZ, G. “Competencia fiscal y armonización en la Unión Europea”, *Seminario Permanente de Ciencias Sociales Documento de trabajo* N° 5, 2013, p. 5.

³² MATA SIERRA, M. T. *La armonización fiscal en la comunidad europea... op. cit.* p. 201.

³³ ORTIZ CALLE, E. “Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad medioambiental (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre «Transwede Airways AB» y la Administración tributaria sueca”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 189, octubre de 2000, p. 91.

³⁴ Comunidad Económica Europea. Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 13 de junio de 1977, núm. 145, pp. 1-40.

sino únicamente los cigarrillos, que era el producto de mayor consumo³⁵. En este sentido, como posteriormente analizaremos, las primeras directivas europeas que surgen en materia de impuestos especiales son las relacionadas con el impuesto sobre el Tabaco.

Como afirma LogoZZo (2018), una de las principales diferencias entre la regulación europea del IVA y de los impuestos especiales radica en la propia creación de las normas reguladoras de los mismos. Mientras que el sistema del IVA se configura como un sistema único original, la regulación de los impuestos especiales parte de los sistemas ya regulados en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros³⁶.

I.1.4 Armonización de los impuestos especiales

Respecto a la armonización de los impuestos especiales, conviene destacar que uno de los grandes distintivos del proceso de armonización fiscal, junto con la exigencia de unanimidad en el seno del Consejo para la adopción de disposiciones en este ámbito, ha sido, como recuerda Cámara Barroso (2014), el empleo de la directiva como vehículo normativo que, innegablemente, ha dado una gran flexibilidad al proceso de armonización fiscal³⁷.

Además, como establece Lauzurica (2012), los acuerdos de armonización se basaban sobre todo en dos principios:

- Tributación en destino
- Definición de estructuras armonizadas en relación con el ámbito objetivo, devengo, tipos impositivos, operadores, entre otros.

³⁵ GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*... *op. cit.* p.13.

³⁶ LOGOZZO M. "Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte"... *op. cit.* p. 130.

³⁷ CÁMARA BARROSO, M. C. *La armonización del Impuesto sobre Hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, España, 2014.

Si bien en un inicio la Comisión defendía que la libertad de circulación de mercancías únicamente se podía alcanzar si existiese la misma imposición indirecta en todos los Estados miembros, este objetivo se mostró como de imposible cumplimiento, ya que existían unas diferencias muy grandes entre los Estados, sobre todo en relación con las normas tributarias y a los tipos impositivos aplicables³⁸.

Respecto a la armonización de los impuestos especiales, ésta se ha producido de una forma más tardía³⁹. En 1970, el informe “Werner”⁴⁰ recomendaba el acercamiento de los tipos impositivos de los impuestos especiales entre los distintos Estados miembros. Tras ello, el 7 de marzo de 1972, la Comisión presentó al Consejo un programa marco de armonización de los impuestos especiales⁴¹ en el que se seleccionaban, entre el amplio abanico de impuestos especiales existentes⁴², aquellos que se iban a mantener vigentes y sobre los que se iba a centrar la armonización de sus estructuras.

Este programa constaba de varias fases, comenzando por la selección de los impuestos a mantener. La segunda fase pretendía la aproximación de las estructuras básicas de los impuestos en los distintos Estados, esto es, el hecho imponible, exenciones, base imponible, etc. Una vez realizada, la tercera fase buscaba evitar la creación de otros

³⁸ LAUZURICA VALDEMOROS, J. “Los impuestos especiales I: Disposiciones Generales”. En: Cabrera Lafuente, J.L. (coord.) *Claves de comercio exterior*. Taric S.A., 2012, p. 22.

³⁹ Sobre la armonización europea de otros impuestos indirectos, ver MIRAS MARIN, N. *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta*, Dykinson, S.L., Madrid, España, 2019, pp. 96 y ss.

⁴⁰ Un grupo de expertos, presididos por el Primer ministro de Luxemburgo, Pierre Werner, realizó un informe, publicado en octubre de 1970, sobre los mecanismos requeridos para lograr el objetivo de la Unión Económica y Monetaria a través de varias fases. Sin embargo, este proyecto no se concretó debido a la enorme inestabilidad de los mercados internacionales de divisas, el colapso del sistema monetario internacional y la recesión mundial provocada por la primera crisis del petróleo de 1973.

⁴¹ Comunidad Económica Europea. Propuestas de directivas del Consejo sobre impuestos especiales e impuestos similares. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 29 de abril de 1972, núm. 43, pp. 23-43. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_1972_043_R_0023_01&from=FR. No disponible versión en castellano.

⁴² Los impuestos especiales seleccionados eran aquellos que gravaban los aceites minerales, el tabaco manufacturado, el alcohol, la cerveza y el vino.

impuestos de este tipo y, por último, la cuarta fase perseguía la armonización de los tipos impositivos, sin llegar a igualarlos⁴³.

Sin embargo, no llegó a aprobarse por el Consejo, por lo que no hubo gran avance en la armonización de los impuestos especiales hasta las propuestas contenidas en el Libro Blanco de la Comisión de 1985⁴⁴. La única excepción fue el impuesto sobre las labores del Tabaco, respecto del cual se aprobó la Directiva 72/464⁴⁵ y la Segunda Directiva⁴⁶.

El Libro Blanco⁴⁷ para la realización del mercado interior identificaba por primera vez las dificultades que existían para alcanzar el objetivo del mercado único y se fijaba un calendario para su implantación. La aprobación del mismo, como ocurrió respecto al IVA, fue un hecho de gran trascendencia para la armonización de los impuestos especiales⁴⁸.

⁴³ CÁMARA BARROSO, M. C. “Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico «céntimo sanitario» español”, *Revista Quincena Fiscal*, Nº 21, 2014, p. 70; ALBI IBAÑEZ, E. et al. *La armonización fiscal en los años 90... op. cit.* p. 65; EDO HERNÁNDEZ, V. *Los obstáculos fiscales en el proceso de creación del Mercado Común Europeo: El proceso armonizador del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos sobre Consumos Específicos*, Universidad Complutense de Madrid, 1989, pp. 28 y ss.

⁴⁴ Comisión de las Comunidades Europeas. Libro Blanco de la Comisión al Consejo Europeo. COM (85) 310 final, de 14 de junio de 1985. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51985DC0310&rid=3>. Versión no disponible en castellano.

⁴⁵ Comunidad Económica Europea. Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de diciembre de 1972, núm. 303, pp. 1-3.

⁴⁶ Comunidad Económica Europea. Segunda Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 16 de enero de 1979, núm. 10, pp. 8-10.

⁴⁷ Los Libros Blancos de la Comisión Europea son documentos que contienen propuestas de acciones de la Unión Europea en una materia concreta, con los cuales se pretende comenzar un debate con el público, las partes interesadas, el Parlamento Europeo y el Consejo con el fin de lograr un consenso político. En ocasiones los Libros Blancos son una continuación de los Libros Verdes publicados, cuya finalidad es comenzar un proceso de consultas a nivel europeo. Por su parte, los Libros Verdes son documentos publicados por la Comisión Europea cuya finalidad es fomentar una reflexión a nivel europeo sobre una cuestión específica. Los Libros Verdes invitan a organismos y particulares a intervenir en un proceso de consulta y debate sobre las propuestas que presentan, y en ocasiones derivan en desarrollos legislativos que se hacen constar en Libros Blancos.

⁴⁸ MIRAS MARIN, N. *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta... op. cit.* pp. 79-80.

El efecto fue la aprobación de varias directivas en las que se armonizaban los impuestos especiales en el ámbito de sus estructuras, medios de control y sistema de circulación. Una de estas directivas regulaba el régimen general de los productos objeto de los impuestos especiales, y las otras tres regulaban aspectos de productos específicos, concretamente del tabaco, de los hidrocarburos y del alcohol.

Estas directivas eran las siguientes:

- Régimen general: Directiva 92/12 sobre el régimen general, tenencia, circulación y control de los productos objeto de los impuestos especiales⁴⁹.
- Tabaco: Directiva 92/78, por la que se modifican las Directivas 72/464 y 79/32, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores de tabaco⁵⁰.
- Hidrocarburos: Directiva 92/81 relativa a la armonización de la estructura del impuesto especial sobre hidrocarburos⁵¹.
- Alcohol: Directiva 92/83 sobre la armonización de la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁵².

Tras ello, a partir del 1 de enero de 1993, se aprobaron una serie de directivas que establecieron unos tipos mínimos a aplicar en los mencionados productos, con carácter general y tras su adaptación a las legislaciones nacionales. Esto es, las Directivas del

⁴⁹ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 23 de marzo de 1992, núm. 76, pp. 1-13.

⁵⁰ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 5-7.

⁵¹ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 12-15.

⁵² Comunidad Económica Europea. Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 21-27.

Consejo de 19 de octubre de 1992 regulaban tipos mínimos del tabaco, de los hidrocarburos y del tabaco:

- Tabaco: Directiva 92/79, relativa a la aproximación de los impuestos sobre cigarrillos⁵³ y Directiva 92/80, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos⁵⁴.
- Hidrocarburos: Directiva 92/82, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre hidrocarburos⁵⁵.
- Alcohol: Directiva 92/84, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁵⁶.

Con estas directivas ya se puede empezar a vislumbrar la existencia de un régimen armonizado de impuestos especiales, debiendo todavía avanzar en muchos aspectos, principalmente respecta a los tipos impositivos. Como afirma también Lauzurica (2012), se fijan, con carácter armonizador, unos tipos impositivos “mínimos”, exigibles a partir del 1 de enero de 1993, y unos tipos impositivos “objetivo” que deberían alcanzarse en un futuro en la Unión. Además, también se preveían unos tipos impositivos “máximos” para los gasóleos y fuelóleos, basados en la influencia de los combustibles y carburantes en los costes industriales y comerciales de las empresas⁵⁷.

⁵³ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 8-9.

⁵⁴ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/80/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, p. 10.

⁵⁵ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 19-20.

⁵⁶ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 29-31.

⁵⁷ LAUZURICA VALDEMOROS, J. “Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales”... *op. cit.* p. 24.

Estas directivas, junto con las interpretaciones llevadas a cabo por el TJUE, han supuesto, y continúan suponiendo, un gran avance en el grado de armonización de los impuestos especiales de fabricación⁵⁸.

I.1.5 Principales problemas de la armonización de los impuestos especiales

De hecho, si bien se han planteado numerosos problemas respecto a la armonización de los impuestos especiales, las principales son la diferencia de tipos impositivos y el régimen de las operaciones intracomunitarias.

Respecto al primer problema, las causas han sido, principalmente, la fuerza ejercida por aquellos Estados miembros productores o distribuidores de los productos sujetos a impuestos especiales, las costumbres de consumo de la población de cada Estado miembro⁵⁹ y la influencia de su precio en la economía. Por ello, el nivel de los tipos impositivos muestra políticas tributarias diferentes respecto a consumos muy importantes desde el punto de vista social⁶⁰.

Respecto al régimen de las operaciones intracomunitarias, la principal complejidad reside en la propia estructura jurídica del impuesto, ya que grava tanto los productos destinados al consumo directo como aquellos destinados a usarse en el proceso productivo

⁵⁸ GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, Nº 167, 2015, pp. 384-386.

⁵⁹ En este sentido, sobre el importante papel de las bebidas alcohólicas en la construcción de una identidad social y cultural, LUBKIN, G.P. “Is Europe’s Glass Half Empty or Half Full? Alcoholic Beverage Taxation and the Development of a European Identity”, *Columbia Journal of European Law*, Nº 3, 1997, pp. 357 y ss. Ver también MACMAOLAIN, C. *EU Food Law: Protecting Consumers and Health in a Common Market (Modern Studies in European Law)*, Hart Publishing, 2007, pp. 17 y ss.

⁶⁰ MIRAS MARIN, N.: *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta...* op. cit. pp. 93 y ss; LASARTE ÁLVAREZ, J. *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 128.

empresarial. Ello, unido al abundante tecnicismo de la regulación de estos impuestos, dificulta su aplicación por las empresas.

Por ello, a través de las directivas armonizadoras se ha pretendido satisfacer una doble finalidad. Esto es, se ha buscado, por una parte, permitir a los Estados miembros que mantengan el control correcto de la fabricación, circulación y tenencia de los productos sujetos a especiales y, a su vez, mantener el principio de tributación en destino⁶¹.

I.1.6 Impuestos especiales en España

Los impuestos especiales en España se regulan, con carácter general, mediante la ley 38/92⁶², si bien hay algunos impuestos especiales que no se regulan en dicha ley, como el impuesto sobre primas de seguros⁶³ o el impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero⁶⁴.

Además de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, hidrocarburos y las labores del tabaco, también conviene traer a colación otros impuestos especiales *strictu sensu* como el impuesto sobre la matriculación de determinados medios de transporte, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón.

⁶¹ CORNEJO PÉREZ, A. “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica Tributaria*, N° 111, 2004, pp. 99-100.

⁶² España. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312.

⁶³ España. Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 1996, núm. 315.

⁶⁴ España. Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. *Boletín Oficial del Estado*, de 30 de octubre de 2013, núm. 260. Además, conviene tener presente la ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas en la contratación pública, modifica la regulación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, con efectos desde el 1 de septiembre de 2022. *Boletín Oficial del Estado*, de 9 de julio de 2022, núm. 164, pp. 96.909-96.921.

Además, recientemente, se han aprobado el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos⁶⁵, dos nuevos impuestos medioambientales cuya finalidad es reducir la generación de residuos y mejorar la gestión de aquellos cuya generación no se pueda evitar⁶⁶.

I.2 Derecho de la Unión Europea

I.2.1 El Derecho de la Unión como ordenamiento jurídico propio

El Derecho de la Unión forma un ordenamiento jurídico en sí mismo, y no un mero Acuerdo que crea obligaciones recíprocas entre los Estados miembros, al permitir, entre otros, alegar el Derecho de la Unión ante los órganos jurisdiccionales internos⁶⁷. Así pues, al contrario de lo que ocurre con los Tratados internacionales ordinarios⁶⁸, los Tratados crean un ordenamiento jurídico propio, incorporado al sistema jurídico de los Estados miembros desde la entrada en vigor del Tratado, y que vincula a sus órganos jurisdiccionales⁶⁹.

⁶⁵ España. Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular. *Boletín Oficial del Estado*, de 9 de abril de 2022, núm. 85.

⁶⁶ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “El régimen general de los Impuestos Especiales”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 134, 2021, p. 261.

⁶⁷ El TJUE afirma, concretamente, que “la Comunidad constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han limitado su soberanía, si bien en un ámbito restringido, y cuyos sujetos son, no sólo los Estados miembros, sino también sus nacionales”. Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1.

⁶⁸ Sobre las dificultades de definición del “Derecho internacional”, ver GARCÍA PASCUAL, C. *Norma mundi. La lucha por el Derecho internacional*, Editorial Trotta, Madrid, España, 2015, en el que se especula sobre la posible creación de la denominada “norma mundi”.

⁶⁹ En este sentido, el TJUE establece que el Derecho de la Unión “constituye un nuevo ordenamiento jurídico de Derecho internacional, a favor del cual los Estados miembros han limitado su soberanía, si bien en un ámbito restringido, y cuyos sujetos son, no sólo los Estados miembros, sino también sus nacionales”. Ver Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, C-26/62, EU:C:1963:1. En el mismo sentido, Sentencia de 15 de julio de 1964, Flaminio Costa contra ENEL, C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66.

Por tanto, el Derecho de la Unión reconoce a los particulares, tanto obligaciones como derechos. Sin embargo, para que ello se produzca tienen que reconocerse de manera expresa o preverse de forma claramente definida en los Tratados. Como afirma Chaves García (2020), el Derecho de la Unión “penetra día a día en todos los sectores jurídico”⁷⁰. El ordenamiento europeo tiene que integrarse en los ordenamientos jurídicos nacionales, formando parte ellos⁷¹.

I.2.2 Derecho originario

El Derecho originario está formado por los Tratados constitutivos y los Tratados de adhesión. Tras el Tratado de Lisboa⁷², el Derecho originario de la Unión está compuesto principalmente por los siguientes textos:

- El TUE⁷³, que recoge la parte orgánica de la Unión.
- El TFUE⁷⁴, que recoge sus competencias.
- La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión⁷⁵, que forma su parte dogmática.
- Los principios generales del derecho de la Unión.

⁷⁰ CHAVES GARCIA, J.R. *Derecho Administrativo Mínimo*. Editorial Amarante, Salamanca, España, 2020, p.119.

⁷¹ GUTIÉRREZ ESPADA, C. et al. *La Unión Europea y su Derecho*, Editorial Trotta, 3º edición, Madrid, España, 2019, p. 305.

⁷² Tras el Tratado de Lisboa de 2007, la Comunidad Europea desaparece y se sustituye por la Unión Europea. Con ello, el Derecho comunitario pasa a ser Derecho de la Unión Europea, aunque lo cierto es que se sigue empleando en la práctica el término “Derecho comunitario” para referirse tanto al Derecho originario como al Derecho derivado.

⁷³ Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 13–46.

⁷⁴ Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 47–200.

⁷⁵ Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 7 de junio de 2016, núm. 202, pp. 389-405.

Aunque no exista una constitución formal de la Unión, no puede negarse que el ordenamiento jurídico de la Unión tiene una constitución propia desde el punto de vista material ⁷⁶. Por ello, puede concluirse que estos textos forman la denominada “Constitución material europea”⁷⁷.

Incluso, algunos autores han defendido que se puede hablar de Constitución europea cuando existen estos elementos configuradores de un derecho constitucional material, aunque no exista un Estado o un auténtico poder constituyente en la Unión, ya que no se puede sobrevalorar tanto el aspecto formal de las Constituciones⁷⁸.

I.2.3 Derecho derivado

El Derecho derivado está formado por las normas dictadas por las distintas instituciones comunitarias, siendo el fundamento último el Derecho originario, concretamente el artículo 288 del TFUE⁷⁹. A través del artículo 288 del TFUE las instituciones tienen capacidad legislativa para ejercitar las competencias de la Unión, a través principalmente de Reglamentos y Directivas.

⁷⁶ Mientras que el concepto de Constitución formal se refiere a un grupo de normas jurídicas incluidas en un único texto y caracterizado por la singularidad, el carácter escrito y su reconocimiento por la sociedad en el día a día, el concepto de Constitución material engloba un grupo de normas calificadas como básicas o fundamentales por la práctica social y caracterizado por estar integrado únicamente por normas jurídicas y por contar con normas fundamentales que se refieren a la estructura institucional, los procedimientos de decisiones y los derechos básicos que se reconocen los sujetos entre sí. FOSSUM, J. E., y MENÉNDEZ, A. J. *The Constitution's gift: A constitutional theory for a democratic european union*. New York: Rowman and Littlefield Publishers, Estados Unidos, 2011, pp. 20 y ss.

⁷⁷ LLOPIS NADAL, P. “La cuestión prejudicial como instrumento para interpretar derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea”. *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, 2019, 23(1), pp. 116-117.

⁷⁸ Entre otros, PINON, S. “Le droit constitutionnel européen, une discipline autonome?”, *Annuaire de Droit Européen*, VI-2008, 2011, pp. 62-75.

⁷⁹ La dicción literal del artículo 288 del TFUE establece: “Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes. El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios. La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos. Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes.”

De hecho, el propio artículo 288 del TFUE establece que la Directiva “obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.” Así pues, la Directiva es el instrumento más empleado para la armonización fiscal⁸⁰.

Asimismo, en materia de impuestos especiales, conviene destacar especialmente las Directivas, ya que es donde se encuentra prevista la mayor parte de la regulación, tanto del régimen general como de los regímenes específicos. En este sentido, concretamente en materia de impuestos especiales de fabricación, conviene destacar las siguientes Directivas:

- Régimen general:
 - Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales⁸¹, cuyos artículos están entrando progresivamente en vigor.
 - Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales⁸², y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

⁸⁰ A través de esta armonización se evita la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros. Sobre esta cuestión, ver Sentencia de 26 de abril de 2007, Georgios Alevizos v Ypourgos Oikonomikon, C-392/05, ECLI:EU:C:2007:251.

⁸¹ Unión Europea. Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 27 de febrero de 2020, núm. 58, pp. 4-42.

⁸² Unión Europea. Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 14 de enero de 2009, núm. 9, pp. 12-30.

- Tabaco⁸³:
 - o Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco⁸⁴.
- Energía y productos energéticos⁸⁵:
 - o 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 electricidad⁸⁶.

⁸³ Sobre las labores del tabaco, ver FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., y COBOS GÓMEZ, J. “A propósito del tipo mínimo en el impuesto especial sobre las labores del tabaco”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Nº 9, 2016, pp. 171-182; CALVO VÉRGEZ, J. “El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco a la luz de las recientes reformas normativas”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, Nº 46, 2013, pp. 123-149; ESCOBAR LASALA, J. J. “El Impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 11, 2006, pp. 3-26.

⁸⁴ Unión Europea. Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 5 de julio de 2011, núm. 176, pp. 24-36. El artículo 21 de la Directiva 2011/64 deroga la Directiva 95/59, la Directiva 92/79 y la Directiva 92/80.

⁸⁵ Sobre la energía y los productos energéticos, conviene destacar FALCÓN Y TELLA, R. “Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Madrid, 2007; ESCOBAR LASALA, J. J. “La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho español”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 4, 2006, pp. 2-14; ESCOBAR LASALA, J. J. “El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 13, 2004, pp. 3-28; CASANA MERINO, F. “La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 237, 2004, pp. 21-30. Además, también conviene traer a colación las palabras de D. Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE, el 2 de marzo de 2015, en Madrid, en la Presentación del Informe OCDE de Evaluación del Desempeño Ambiental de España 2015, en las que manifestó que “El denominado informe “Lagares”, publicado el año pasado, constituye una buena base para la elaboración de un programa de reformas fiscales verdes. En dicho informe se propone simplificar, consolidar y reformar las ecotasas vigentes para reflejar mejor las externalidades ambientales. Desde la OCDE, recomendamos dos acciones: 1. Aumentar los impuestos sobre el diésel utilizado en el transporte, como mínimo hasta el mismo nivel que los impuestos sobre la gasolina, a fin de tener en cuenta el mayor contenido de carbono del diésel y su importante contribución a la contaminación atmosférica local, especialmente en el caso de los vehículos más antiguos (en 2012, un 43% de los vehículos de pasajeros y un 48% de los camiones tenían más de 10 años de antigüedad); y 2. Suprimir las medidas fiscales y las subvenciones económicamente ineficientes y perjudiciales para el medio ambiente, como son las relacionadas con la producción nacional de carbón y la generación de electricidad por combustión de carbón; las tarifas eléctricas para los hogares; los combustibles para los sectores minero y agrícola; y para el transporte marítimo, aéreo y ferroviario”. GURRÍA, A. *Presentación del Informe OCDE de Evaluación del Desempeño Ambiental de España 2015*, OCDE, 2015, Madrid, España. Disponible en: <https://www.oecd.org/spain/presentacion-del-informe-ocde-de-evaluacion-del-desempeno-ambiental-de-espana-2015.htm>.

⁸⁶ Comunidad Económica Europea. 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. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de octubre de 2003, núm. 283, pp. 51-70. También

- Alcohol⁸⁷:
 - Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020 por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁸⁸.
 - Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁸⁹.
 - Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas⁹⁰.

conviene traer a colación la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 6 de diciembre de 1995, núm. 291, pp. 46-47.

⁸⁷ Ver, entre otros, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M. “Fiscalidad y Armonización del Impuesto Especial sobre el Vino en la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, N° 13, 2017, pp. 19-40; FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS”, *Diario La Ley*, N° 8339, 2014; SÁNCHEZ GALIANA, J. A. “La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos”, *Palau 14: Revista valenciana de hacienda pública*, N° 16, 1992, pp. 25-59.

⁸⁸ Unión Europea. Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020 por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 5 de agosto de 2020, núm. 256, pp. 1-10.

⁸⁹ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 21-27.

⁹⁰ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 29-31.

I.3 Principios fundamentales

Si bien existen numerosos principios que deben ser respetados, conviene destacar los principios de primacía y efecto directo, ya que puede entenderse que gracias a los mismos el Derecho de la Unión forma un ordenamiento jurídico propio, distinto y más efectivo que el mismo Derecho internacional⁹¹.

I.3.1 Principio de eficacia directa

Se entiende por eficacia o aplicabilidad directas la ausencia de medidas de transposición o incorporación de una norma para generar derechos y obligaciones en los Estados miembros⁹². En este sentido, puede afirmarse que los Tratados Constitutivos no prevén expresamente la eficacia directa del Derecho de la Unión. Esta fue, de hecho, la opinión expresada inicialmente por las autoridades y jurisdicciones nacionales, sobre la base del argumento textual tomado del artículo 288 TFUE, en el cual se reconoce la aplicabilidad directa únicamente a los reglamentos.

Sin embargo, el Tribunal ha invertido este enfoque con una serie de sentencias que han acabado confirmando la capacidad de producir efectos directos para los particulares, incluso de las normas contenidas en las directivas, aunque en condiciones bien definidas⁹³.

En este sentido, el Tribunal entiende que es fundamental para la aplicabilidad directa del Derecho de la Unión que se cumplan los requisitos de claridad, precisión e

⁹¹ GUTIÉRREZ ESPADA, C. *et al.* *La Unión Europea y su Derecho... op. cit.* p. 229.

⁹² Entre otros, URBANEJA CILLÁN, J. “La aplicación del Derecho de la Unión Europea: principios fundamentales”. En: FERRER LLORET, J. (Dir.). *Introducción al Derecho de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 206.

⁹³ DRAETTA, U. *et al.* *Elementi di diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale Ordinamento e struttura dell'Unione europea*, Giuffrè Francis Lefebvre, 6ª edición, Milán, Italia, 2018, pp. 240-241.

incondicionalidad, estableciendo el Tribunal que deberá examinarse “en cada caso si la naturaleza, el sistema y el tenor literal de la disposición pueden producir efecto directo entre el destinatario del acto y los terceros”⁹⁴. Además, el TJUE distingue entre:

- “Eficacia directa vertical”: hace referencia a si las normas del Derecho de la Unión pueden ser invocadas directamente en las relaciones entre particulares y un Estado miembro. A su vez, esta eficacia directa vertical puede ser “ascendente”, sobre aquellas normas que prevén derechos de los particulares y pueden ser invocadas por estos frente a los Estados miembros, o “descendente”, sobre aquellas normas que establecen obligaciones para los particulares exigibles por los Estados.
- “Eficacia directa horizontal”: hace referencia a si las normas del Derecho de la Unión pueden ser invocadas directamente en las relaciones entre particulares.

Así pues, teniendo en cuenta estos criterios, podemos afirmar que el TJUE se ha pronunciado con claridad sobre la aplicabilidad directa del Derecho originario y del Derecho derivado.

Respecto a la aplicabilidad directa del Derecho originario, el Tribunal afirma que los Tratados constitutivos pretenden fijar un “mercado común cuyo funcionamiento afecta directamente a los justiciables de la Comunidad”. Además, establece que el Derecho de la Unión forma un nuevo ordenamiento jurídico “cuyos sujetos son, no solo los Estados miembros, sino también sus nacionales”⁹⁵. Así pues, siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de claridad, precisión e incondicionalidad, la norma tendrá aplicabilidad directa.

⁹⁴ Sentencia de 6 de octubre de 1970, Franz Grad c. Finanzamt Traunstein, ECLI:EU:C:1970:78, apartado 6.

⁹⁵ Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1.

Respecto a la aplicabilidad directa del Derecho derivado, si bien el Tribunal prevé que los Reglamentos tienen “eficacia directa (vertical y horizontal)”⁹⁶, conviene realizar ciertas matizaciones respecto a las Directivas.

En principio, las Directivas no tienen efecto directo, sino que deben ser transpuestas por los Estados miembros y, así, poder ser invocadas ante los órganos administrativos y jurisdiccionales nacionales. Sin embargo, en aquellas ocasiones en las que los Estados miembros no transpongan la Directiva en plazo o, habiéndolo hecho, lo hacen erróneamente o de forma incompleta, el Tribunal reconoce la aplicabilidad directa de las Directivas.

Esta aplicabilidad directa se basa en que el Tribunal entiende que “sería incompatible con el efecto obligatorio que el artículo 189 otorga a la Directiva excluir, en principio, la posibilidad de que los afectados puedan alegar dicha obligatoriedad”⁹⁷ ante los tribunales nacionales. Así pues, como afirma Añón Calvete (2016), el efecto directo de las Directivas se basa precisamente en el incumplimiento del Estado miembro por no adaptar su ordenamiento jurídico interno a las previsiones de las Directivas⁹⁸.

Con ello, el Tribunal considera que las Directivas tienen eficacia directa cuando concurren los siguientes requisitos⁹⁹:

⁹⁶ Sentencia de 14 de julio de 2011, *Bureau national interprofessionnel du Cognac c. Gust. Ranin Oy.*, C-4/10 y C-27/10, ECLI:EU:C:2011:484, apartados 40 y ss.

⁹⁷ Sentencia de 4 de diciembre de 1974, *Van Duyn*, C-41/74, ECLI:EU:C:1974:133, apartado 12.

⁹⁸ AÑÓN CALVETE, J. “Primacía del Derecho de la Unión Europea (a propósito de la STC 232/2015, de 5 de noviembre)”, *Noticias Jurídicas*, 2016. Disponible en <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10895-primacia-del-derecho-de-la-union-europea-a-proposito-de-la-stc-232-2015-de-5-de-noviembre/>

⁹⁹ Sentencia de 5 de abril de 1979, *Ratti*, C-148/78, ECLI:EU:C:1979:110, apartados 20 y ss.; Sentencia de 19 de enero de 1982, *Ursula Becker*, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7, apartados 17 y ss.

- Que reúnan los requisitos generalmente exigidos para que el Derecho de la Unión sea directamente aplicable, esto es, que las disposiciones de las Directivas sean claras, precisas e incondicionales.
- Que haya transcurrido el plazo de transposición, sin que el Estado miembro haya transpuesto el derecho, o que se haya transpuesto incorrectamente o de forma incompleta.

Ahora bien, en estas ocasiones, únicamente pueden tener efecto directo vertical “ascendente”, por lo que solo genera derechos para los particulares, ya que el Estado incumplidor no puede exigir obligaciones a los particulares basándose en su propio incumplimiento¹⁰⁰. En cambio, las Directivas no tienen efecto directo vertical “descendente” ni efecto directo horizontal.

Además, como afirman Falcón y Tella y Pulido (2013), las Directivas imponen a los Estados miembros una obligación de resultado. Sin embargo, la jurisprudencia, en la cual se centra esta tesis doctoral, extiende la eficacia directa a determinadas disposiciones de las directivas que no se han ejecutado de forma correcta o fuera de plazo, basándose en la habilitación a los particulares para que puedan alegar la Directiva ante los órganos jurisdiccionales internos y en la prohibición de que el Estado no puede beneficiarse de su propio incumplimiento frente a los particulares¹⁰¹.

¹⁰⁰ Ver Sentencia de 5 de abril de 1979, Ratti, C-148/78, ECLI:EU:C:1979:110, y Sentencia de 19 de enero de 1982, Ursula Becker, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7.

¹⁰¹ FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E. *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Marcial Pons, 2013, pp. 31-32. Ver también KAUFMANN, S. “Le Bundesverfassungsgericht et les limites à la primauté du droit de l'Union. Confrontation ou complémentarité dans l'intégration européenne?”, *Revue trimestrielle de droit européen*, 2017 pp. 59-73.

I.3.2 Principio de primacía

La primacía es un principio fundamental del Derecho de la Unión en virtud del cual, en caso de conflicto entre una norma vinculante del Derecho de la Unión y una norma de los ordenamientos estatales, los tribunales europeos y nacionales tienen que aplicar la norma del Derecho de la Unión¹⁰².

Como afirma Pelechá (2009), la prelación de fuentes normativas sería: 1º) Derecho comunitario originario, 2º) los acuerdos, tratados o convenios que contengan cláusulas de naturaleza aduanera tributaria firmadas por las Comunidades Europeas, 3º) el Derecho comunitario derivado y 4º) las normas tributarias españolas¹⁰³.

El principio de primacía, si bien no estaba inicialmente previsto en los Tratados constitutivos, se incorporó mediante la Declaración 17 como anexo al TFUE¹⁰⁴, tras haber sido reconocido en reiteradas ocasiones por el Tribunal¹⁰⁵. El Tribunal entiende que el principio de primacía se basa, a su vez, en los siguientes principios:

- Principio de autonomía, ya que el Tribunal reconoce que el Derecho de la Unión es autónomo respecto de la legislación de cada Estado miembro¹⁰⁶ y del Derecho internacional.

¹⁰² URBANEJA CILLÁN, J. “La aplicación del Derecho de la Unión Europea: principios fundamentales”... *op. cit.* p. 218.

¹⁰³ PELECHÁ ZOZAYA, F. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, 2009, pp. 19-20.

¹⁰⁴ Unión Europea. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 30 de marzo de 2010, núm. 83, pp. 335 y ss.

¹⁰⁵ Inicialmente es reconocido en sentencia de 15 de julio de 1964, Flaminio Costa contra ENEL, C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66, pp. 105 y ss. Si bien esta sentencia fue muy controvertida sobre la primacía del derecho comunitario sobre el nacional, hay que destacar que con el paso del tiempo cada vez se volvió más pacífica la confirmación de dicha primacía. MENGOZZI, P. y MORVIDUCCI, C. *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, Padova, Italia, 2014, pp. 154-155.

¹⁰⁶ El TJUE afirma, específicamente que “el Derecho comunitario, autónomo respecto a la legislación de los Estados miembros, al igual que crea obligaciones a cargo de los particulares, está también destinado a generar derechos que se incorporan a su patrimonio jurídico”. Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend

- Principio de obligatoriedad, ya que tienen carácter obligatorio tanto el Derecho originario como las normas vinculantes de Derecho derivado, por lo que no puede aplicarse una norma de un Derecho nacional que sea contraria al Derecho de la Unión.
- Principio de cooperación leal¹⁰⁷, ya que es fundamental la existencia de una extensa colaboración por parte de los Estados miembros para asegurar la introducción y aplicación del ordenamiento europeo en los ordenamientos internos. De hecho, este principio ha llegado a ser considerado como la verdadera garantía estructural del sistema europeo¹⁰⁸.
- Principio de prohibición de discriminación por razón de nacionalidad¹⁰⁹, ya que, si cada Estado aprobase normas distintas que alterasen el Derecho de la Unión, cada Estado tendría regulaciones diferentes en campos que son competencia del Derecho de la Unión.

El principio de primacía conlleva que los órganos jurisdiccionales nacionales y las autoridades administrativas¹¹⁰ no pueden aplicar una norma de Derecho nacional que sea

& Loos, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1. En el mismo sentido, sentencia de 15 de julio de 1964, Flaminio Costa contra ENEL, C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66, pp. 105 y ss.

¹⁰⁷ Artículo 4, apartado 3, del TUE: “3. Conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados. Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión. Los Estados miembros ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.”

¹⁰⁸ *Informe del Consejo de Estado sobre las garantías del cumplimiento del Derecho Comunitario*. Madrid: Consejo de Estado, Comisión de Estudios. Documento nº E 2/2009, 2010, p. 18. Disponible en <https://www.consejo-estado.es/wp-content/uploads/2021/02/derecho-comunitario.pdf>.

¹⁰⁹ El principio de no discriminación por razón de nacionalidad se encuentra regulado en el artículo 18 del TFUE: “En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad. El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones.”

¹¹⁰ Sobre las dificultades de la Administración, ver SARRIÓN ESTEVE, J. “La Administración Pública ante la primacía y efectividad del derecho de la Unión Europea”, *Estudios de Deusto*, Vol. 68, Nº 2, Universidad de Deusto, 2020, pp. 231-255.

contraria al Derecho de la Unión¹¹¹. Es más, como consecuencia de dicho principio puede afirmarse, incluso, que un juez interno es juez comunitario¹¹².

Ello no implica la nulidad absoluta e inmediata de las normas estatales contrarias al Derecho de la Unión¹¹³, ya que los órganos judiciales no pueden derogar ni declarar la nulidad de una norma interna con fuerza de ley incompatible con el Derecho de la Unión¹¹⁴, sin perjuicio de la obligación de los Estados miembros de aprobar una norma interna compatible con el Derecho de la Unión, y eliminar aquellas que no lo sean¹¹⁵.

En este sentido, incluso se ha llegado a plantear la conveniencia de aprobar una ley para garantizar el respeto del Derecho de la Unión, regulando tanto medios de prevención y reacción como un sistema de repercusión de la responsabilidad en caso de ésta llegara a generarse como consecuencia de un incumplimiento¹¹⁶.

Por último, en el caso de que una norma nacional sea contraria al Derecho de la Unión, y el impuesto se ha pagado sobre la base de la misma, el reembolso se rige por las normas nacionales. En cualquier caso, debe salvaguardarse el principio de efectividad y equivalencia¹¹⁷.

¹¹¹ Sentencia de 4 de diciembre de 2018, *The Minister for Justice and Equality y The Commissioner of the Garda Síochána c. Workplace Relations Commission*, C-378/17, ECLI:EU:C:2018:979, apartado 35.

¹¹² VILATA MENADAS, S. “El juez interno como juez comunitario”. En: VILATA MENADAS, S. (Coord.). *El papel de la jurisprudencia del TJCE en la armonización del derecho europeo. Situación y perspectiva tras cincuenta años*. Universitat de València, Valencia, España, 2005, pp. 237 y ss.

¹¹³ Sentencia de 20 de septiembre de 1988, *Moormann*, C-190/87, ECLI:EU:C:1988:424.

¹¹⁴ La declaración de nulidad o inconstitucionalidad es competencia exclusiva de algunos órganos constitucionales como, por ejemplo, en el caso español, el Tribunal Constitucional.

¹¹⁵ Sentencia de 18 de enero de 2001, *Comisión c. Italia*, C-162/99, ECLI:EU:C:2001:35, apartado 33.

¹¹⁶ *Informe del Consejo de Estado sobre las garantías del cumplimiento del Derecho Comunitario... op. cit.* pp. 309 y ss.

¹¹⁷ TESAURO, F. *Manuale del processo tributario*, G. Giappichelli Editore, 3ª edición, Turín, Italia, 2016, p. 90.

I.3.3 Otros principios destacados

Aparte de estos dos principios, existen otros que deben tenerse en cuenta para determinar los efectos jurídicos del derecho comunitario en los procedimientos tributarios nacionales.

Uno de los principales es el principio de proporcionalidad, el cual ha llegado a ser calificado por Barnés (1994) como “el principio más importante en el ámbito del Derecho económico del Mercado Común y de que sea considerado como un supraprincipio que sirve para enjuiciar la legitimidad de toda medida de gravamen que emane la Comunidad”¹¹⁸. Hernández Guijarro (2021), haciendo remisión a la sentencia de 2 de junio de 2016¹¹⁹, destaca la consideración del principio de proporcionalidad como parte del ordenamiento jurídico de la Unión¹²⁰.

Este principio, si bien no se encontraba específicamente mencionado en el Derecho originario de la Unión, se trataba de un principio, como recuerda García Calvente (2010), no escrito cuya aplicación estaba legitimada por el artículo 215, apartado 2, del Tratado CE, en el que se aludía a los “principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros”¹²¹.

¹¹⁸ BARNÉS, J. “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Nº 135, 1994, p. 498.

¹¹⁹ Sentencia de 2 de junio de 2016, ROZSWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 20 y jurisprudencia citada.

¹²⁰ HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. y GOMAR GINER, V. “La fabricación de productos energéticos mediante la generación de la energía térmica en la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad”. En: RUDA GONZÁLEZ, A. y JEREZ DELGADO, C. (Dir.) y Lubomira Kubica, M. (Coord.) *Estudios sobre Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Sepin Editorial Jurídica, Madrid, España, 2021, pp. 451-452.

¹²¹ GARCÍA CALVENTE, Y. “El principio de proporcionalidad en el derecho financiero de la Unión Europea: Análisis de la jurisprudencia del TJCE”. En: FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.) y FORNIELES GIL, A. (Coord.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Mallorca, España, 2010, pp. 115-133.

Sin embargo, tras la entrada en vigor del TUE, ya se explicita en el artículo 5, apartado 4, que “el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”. En este sentido, como afirma Tejerizo López (2010), cuando nos referimos a que algo tiene o goza de proporcionalidad queremos decir que “guarda equilibrio con aquello otro con lo que se relaciona”¹²².

Otro principio que también conviene destacar es el principio de no discriminación, en virtud del cual se prohíbe la discriminación de un Estado a favor de sus nacionales en el marco de intereses comunitarios. Como afirma Fornieles Gil (2010), este principio es necesario para el funcionamiento de la Unión¹²³.

En el mismo sentido, Bizioli (2015) considera que no puede negarse que la prohibición de discriminación representa uno de los principios fundamentales de toda la estructura jurídica europea, revistiendo una posición de gran influencia sobre la construcción del significado del más general principio de igualdad¹²⁴.

¹²² TEJERIZO LÓPEZ, J. M. “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”. En: FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.) y FORNIELES GIL, A. (Coord.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Mallorca, España, 2010, p. 87.

¹²³ FORNIELES GIL, A. “Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias: aproximación desde los procedimientos tributarios españoles”. En: En: FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.) y FORNIELES GIL, A. (Coord.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Mallorca, España, 2010, p. 199.

¹²⁴ BIZIOLI, G. “El principio de no discriminación”. En: DI PIETRO, A. y TASSANI, T. (Dir.) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Atelier, Barcelona, España, 2015, p.159.

I.4 Régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación

I.4.1 Directiva 92/12

El 6 de marzo de 1992 entra en vigor la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Por medio de esta Directiva, se recopila el contenido de las directivas relativas al régimen de productos sujetos a impuestos especiales y otros impuestos indirectos, sin incluir el IVA. Ahora bien, esta Directiva únicamente se aplica a los denominados impuestos especiales de fabricación “clásicos”, esto es, alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco¹²⁵, no incluyéndose, por tanto, otros impuestos especiales que se incluyen en la actualidad, como el impuesto sobre la electricidad.

Con ello, esta Directiva 92/12 busca gravar la fabricación y la importación del alcohol y las bebidas alcohólicas, los hidrocarburos¹²⁶ y las labores del tabaco en el territorio de la CEE¹²⁷. Si bien, el literal del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12, especifica que esta Directiva grava los productos “definidos en sus correspondientes Directivas”, por lo que es necesario acudir a las definiciones previstas en las directivas específicas de cada impuesto para conocer los productos específicos que se encuentran incluidos.

¹²⁵ En virtud del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12: “1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas: - los hidrocarburos; - el alcohol y las bebidas alcohólicas; - las labores del tabaco.”

¹²⁶ Con la entrada en vigor de la Directiva 2003/96, en su artículo 3 se especifica que las referencias previstas en la Directiva 92/12 a “hidrocarburos” e “impuestos especiales” se debe entender realizadas a todos los productos energéticos y la electricidad.

¹²⁷ Se exceptúan la isla de Helgoland y el territorio de Buesingen, en la República Federal de Alemania; Livigno, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano, en la República Italiana; Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, en el Reino de España; y los departamentos de Ultramar de la República Francesa, según establece el artículo 2 de la Directiva 92/12.

Así pues, la Directiva 92/12 no solo no deroga las directivas específicas de cada uno de los productos, si no que se busca armonizar las disposiciones aplicables en las mismas respecto al hecho imponible, al devengo, al pago del gravamen, al control de las operaciones de circulación y a los beneficios fiscales.

Pero como se ha visto, la Directiva 92/12, únicamente es aplicable a los impuestos que graven los productos específicos mencionados. Ello se debe a que, debido a la variedad y a la gran cantidad de características propias de cada impuesto especial, y teniendo en cuenta que se trata de una época inicial de la armonización tributaria europea, se optó por limitar los efectos totales de las normas comunes únicamente a aquellos impuestos que, por sus similitudes, posibilitaban una aplicación igualitaria y que tradicionalmente se habían encuadrado en un esquema de imposición indirecta distinta de la que recae sobre el volumen de ventas¹²⁸.

En el mismo sentido, teniendo en cuenta que el sistema tributario europeo carece de una armonización total, especialmente en referencia a los tipos impositivos, ya que cada país fija tipos impositivos diferentes, y los redactores de esta Directiva son plenamente conscientes de ello, fijan como criterio de tributación general la “imposición en destino”, siguiendo las conclusiones del Informe Neumark. Así, con carácter general, el impuesto especial debe pagarse en el país de destino de las mercancías¹²⁹.

¹²⁸ GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*... *op. cit.* p. 15.

¹²⁹ Sobre la importancia en la armonización fiscal del principio de “tributación en destino”, entre otros, SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., “Fiscalidad y Armonización del Impuesto Especial sobre el Vino en la Unión Europea”... *op. cit.* pp. 19-40; CADAVAL SAMPEDRO, M. “La armonización fiscal en Europa: ¿el gran reto del futuro?”, *Administración & Ciudadanía, Revista da Escola Galega de Administración Pública*, 2015, Vol. 10, Nº 1, pp. 18-28; HERRERA MOLINA, P.M., y GRAU RUIZ, M.A. “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Año XVIII, Nº 1, 2002, pp. 374 y ss.; GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*... *op. cit.* pp. 16 y ss.

Sin embargo, este criterio conduce a una dificultad práctica importante, dado que este mecanismo implicaría tener que, cada vez, tributar inicialmente en el país de origen y, posteriormente, una vez el tributo se devenga o es exigible en el Estado de destino, solicitar la devolución del tributo pagado en el Estado de origen. En este caso, se produciría una solicitud masiva de devolución de los impuestos previamente pagados, con las dificultades que ello conlleva.

Como solución a esta problemática se crea el mecanismo de la circulación de los productos mediante “régimen suspensivo”, que permite desplazar las mercancías sujetas a estos impuestos sin que sea exigible el impuesto, dado que puede ser controlado por los órganos públicos competentes del mismo. En este caso, se produce el hecho imponible, pero no el devengo ni su exigibilidad¹³⁰.

Por tanto, con esta Directiva se produce un progreso importante, al fijar por primera vez un régimen común para los impuestos especiales, que permite fijar unas bases armonizadas sobre las que se asientan las posteriores regulaciones en la materia.

Ahora bien, a pesar del claro avance que supone la aprobación de esta Directiva en materia de impuestos especiales, siguen existiendo dificultades que impiden poder hablar de una armonización completa, principalmente desde tres perspectivas: en primer lugar, no se regulan todos los impuestos especiales existentes, si no que se refiere únicamente a aquellos que presentan similitudes y respecto de los cuales era más factible desde un punto de vista práctico fijar un régimen común¹³¹; en segundo lugar, no existe un gran desarrollo normativo en cuanto a Reglamentos de aplicación directa en los Estados; y,

¹³⁰ SOLANA VILLAMOR, F. “La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 161, 1992, pp. 1-8.

¹³¹ Si bien en esta fase de armonización de los impuestos especiales es necesario y positivo, como se ha mencionado previamente, es un aspecto que, a su vez, impide hablar de una armonización total.

por último, existen grandes disparidades en los tipos impositivos de los distintos Estados¹³².

Esta directiva es objeto de sucesivas modificaciones, principalmente entre los años 1992 y 2004¹³³, hasta la aprobación de la Directiva 2008/118, en virtud de la cual se deroga la mencionada Directiva 92/12.

¹³² GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)...* op. cit. p. 35.

¹³³ Los principales actos modificativos fueron los siguientes: Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1992, núm. 390, pp. 124-126; Directiva 94/74/CE del Consejo de 22 de diciembre de 1994 por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1994, núm. 365, pp. 46-51; Directiva 96/99/CE del Consejo de 30 de diciembre de 1996 por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 11 de enero de 1997, núm. 8, pp. 12-13; Directiva 2000/44/CE del Consejo, de 30 de junio de 2000, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE por lo que se refiere a las restricciones cuantitativas temporales aplicables a los productos sujetos a impuestos especiales introducidos en Suecia desde otros Estados miembros. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 1 de julio de 2000, núm. 161, pp. 82-83; Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000, que modifica las Directivas 69/169/CEE y 92/12/CEE, en lo relativo a una restricción cuantitativa temporal para las importaciones de cerveza en Finlandia. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 29 de julio de 2000, núm. 193, pp. 73-74; Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad). *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 16 de mayo de 2003, núm. 122, pp. 36-62; y Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 4 de diciembre de 2004, núm. 359, pp. 30-31.

I.4.2 Directiva 2008/118

La Directiva 2008/118 entra en vigor el 15 de enero de 2009, sustituyendo a la Directiva 92/12¹³⁴, la cual había sufrido numerosas modificaciones, con vistas a ordenar y aclarar el régimen comunitario vigente en materia de impuestos especiales.

Uno de los puntos más destacados es que aprueba un marco jurídico idóneo para implantar el sistema informatizado para la circulación y el control de los impuestos especiales¹³⁵, que fue introducido por la Decisión n° 1152/2003/CE¹³⁶, sustituyendo a todos los efectos el documento de acompañamiento en soporte papel creado por el Reglamento (CEE) n° 2719/92¹³⁷, derogado por el Reglamento (CE) n° 684/2009¹³⁸, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118. De hecho, para algunos autores como Lauzurica (2012)¹³⁹, realmente éste era el objetivo principal de la Directiva 2008/118, con vistas a poder implantar definitivamente el sistema informatizado.

¹³⁴ Si bien en el Capítulo VIII “DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FINALES” de la Directiva 2008/118, en su artículo 47, se prevé que continuará aplicándose con las limitaciones y con la finalidad regulada en el artículo 46 de la Directiva 2008/118: “1. Hasta el 31 de diciembre de 2010, los Estados miembros de expedición podrán continuar permitiendo que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo tenga comienzo al amparo de los trámites establecidos en el artículo 15, apartado 6, y en el artículo 18 de la Directiva 92/12/CEE. Dicha circulación, así como su ultimación, se regirán por las disposiciones a que se refiere el párrafo primero, así como por lo dispuesto en el artículo 15, apartados 4 y 5, y en el artículo 19 de la Directiva 92/12/CEE. El artículo 15, apartado 4, de la citada Directiva será de aplicación en lo que respecta a todos los garantes designados de conformidad con el artículo 18, apartados 1 y 2, de la presente Directiva. Lo dispuesto en los artículos 21 a 27 de la presente Directiva no será de aplicación a dicha circulación. 2. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales que haya dado comienzo antes del 1 de abril de 2010 se efectuará y despachará con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 92/12/CEE. La presente Directiva no se aplicará a esas circulaciones.”

¹³⁵ Conocido por sus siglas en inglés EMCS (“Excise Movement and Control System”).

¹³⁶ Decisión n° 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de junio de 2003 relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales (DO L 162, 01.07.2003, pp. 5-8).

¹³⁷ Reglamento (CEE) n° 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo (DO L 276, 19.9.1992, pp. 1-10).

¹³⁸ Reglamento (CE) n° 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo (DO L 197, 29.7.2009, pp. 24-64).

¹³⁹ LAUZURICA VALDEMOROS, J. “Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales”... *op. cit.* p. 29.

En cualquier caso, los objetivos globales de esta directiva son asegurar el correcto funcionamiento del mercado interior y salvaguardar los intereses económicos de los Estados miembros, asegurando que los impuestos especiales son recaudados de forma correcta¹⁴⁰. Para alcanzar estos objetivos, la Directiva 2008/118 busca lograr un balance entre la necesidad de facilitar el negocio entre Estados miembros y la necesidad de asegurar que se llevan a cabo los controles efectivos para controlar la tenencia y los movimientos de los bienes sujetos a impuestos especiales y, con ello, asegurar que los impuestos especiales son recaudados por los Estados miembros.

Además, como la misma Directiva 2008/118 reconoce en su considerando (2)¹⁴¹, la finalidad que subyace a la misma es la firme intención de mantener armonizadas las condiciones reguladoras de los impuestos sujetos a impuestos especiales, a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

I.4.2.A Ámbito objetivo

La Directiva 2008/118, al hilo del régimen previsto por la Directiva 92/12, establece, en su artículo 1, apartado 1¹⁴², un régimen general respecto a los impuestos especiales que

¹⁴⁰ *Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension*. Luxemburgo: Ramboll Management Consulting As & Europe Economics Research Ltd, Publications Office of the European Union, 2015, p. 140; *Evaluation of current arrangements for movements of excise goods released for consumption*. Luxemburgo: Ramboll Management Consulting As & Europe Economics Research Ltd, Publications Office of the European Union, 2015, p.10.

¹⁴¹ La dicción literal del Considerando (2) de la Directiva 2008/118: “Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por la Directiva 92/12/CEE (en lo sucesivo, «los productos sujetos a impuestos especiales») han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.”

¹⁴² El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 prevé: “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; b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE; c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE.”

gravan directa o indirectamente el consumo de los siguientes productos, haciendo referencia a la regulación de los mismos en sus directivas específicas:

- los productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96;
- el alcohol y las bebidas alcohólicas, regulados por la Directiva 92/83 y la Directiva 92/84; y
- las labores del tabaco, reguladas por la Directiva 95/59¹⁴³, la Directiva 92/79¹⁴⁴ y la Directiva 92/80¹⁴⁵.

Si bien estas Directivas específicas son las previstas en la Directiva 2008/118, conviene tener presente que algunas de estas directivas se encuentran derogadas, por lo que deberían sustituirse por las vigentes. En este sentido, respecto al alcohol y bebidas alcohólicas, habría que incorporar la Directiva 2020/1151 y, respecto a las labores del tabaco, habría que sustituir la Directiva 95/59, la Directiva 92/79 y la Directiva 92/80, por la actual Directiva 2011/64.

Así, como puede observarse, se produce una ampliación del ámbito objetivo de aplicación con respecto al previsto en la Directiva 92/12, al englobarse, además de las labores del tabaco y del alcohol y las bebidas alcohólicas, “los productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE”, concepto profundamente más amplio que el previsto en la Directiva 92/12, que se limitaba a “los hidrocarburos”¹⁴⁶.

¹⁴³ Comunidad Económica Europea. Directiva 95/59/CE del Consejo de 27 de noviembre de 1995 relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 6 de diciembre de 1995, núm. 291, p. 40.

¹⁴⁴ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 8-9.

¹⁴⁵ Comunidad Económica Europea. Directiva 92/80/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, p. 10.

¹⁴⁶ Por su parte, el concepto de hidrocarburos ya no se prevé expresamente, sino que se entiende incluido dentro del concepto “productos energéticos y electricidad”, definidos en la Directiva 2003/96.

I.4.2.B Posibilidad de crear nuevos gravámenes

La Directiva 2008/118 permite, al igual que la Directiva 92/12, que los Estados miembros puedan crear nuevos gravámenes sobre productos sujetos a impuestos especiales, sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, y sobre prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

I.4.2.B.a Productos sujetos a impuestos especiales

En el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118¹⁴⁷ se prevé la posibilidad de que los Estados miembros establezcan nuevos gravámenes indirectos sobre los productos objeto de los impuestos especiales¹⁴⁸. Ahora bien, podrán establecerse siempre que cumplan los dos requisitos siguientes:

- 1) Tener un fin específico. Esta noción de “gravámenes indirectos con fines específicos” representa un concepto autónomo del Derecho de la Unión Europea, que ha de interpretarse atendiendo a los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas de gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional.
- 2) Respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base

¹⁴⁷ La dicción literal del apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118: “Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.”

¹⁴⁸ Misma posibilidad que la prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, que establecía que los hidrocarburos, el alcohol y las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco podían estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyendo las exenciones.

Por tanto, siempre que se cumplan los requisitos mencionados, los productos objeto de impuestos especiales de acuerdo con la Directiva 92/12 y la Directiva 2008/118 pueden ser gravados, además, por un impuesto especial no armonizado.

Así, estos dos requisitos, cuya finalidad preeminente es impedir que se apliquen impuestos indirectos adicionales que dificulten indebidamente los intercambios comerciales, con carácter general, tienen carácter acumulativo.¹⁴⁹

I.4.2.B.b Productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, así como prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios

El mismo artículo 1, en su apartado 3, de la Directiva 2008/118 también prevé la posibilidad de que los Estados miembros recauden impuestos sobre:

- 1) Productos distintos de los sujetos a impuestos especiales; y
- 2) Prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

¹⁴⁹ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “El establecimiento de un régimen general de los Impuestos Especiales por la Directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE”, *Quincena Fiscal*, Nº 3, 2016, p. 9.

En España, por ejemplo, hay otros impuestos especiales, como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte¹⁵⁰ y el Impuesto sobre la Electricidad¹⁵¹. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte nace fruto de la eliminación de los tipos incrementados del IVA¹⁵² y con la necesidad de compensar los costes sociales provocados por la utilización de los vehículos y de los medios de transporte, concretamente en materia de sanidad, infraestructuras o medio ambiente. Por otra parte, con relación al Impuesto sobre la Electricidad, hay que destacar que con la ley 28/2014¹⁵³ deja de configurarse como un impuesto sobre la fabricación, para pasar a ser un impuesto que grava el suministro de energía eléctrica para consumo o su consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos.

I.4.2.C Hecho imponible

En el artículo 2 de la Directiva 2008/118, en términos similares a los previstos en la Directiva 92/12, se determina que los productos sujetos a impuestos especiales lo estarán

¹⁵⁰ Se crea por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312.

¹⁵¹ Se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales mediante la aprobación de la ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 1997, núm. 313, pp. 38.517-38.616, en cuya Exposición de Motivos se concreta: “En el ámbito de los Impuestos Especiales se introduce una nueva figura, el Impuesto sobre la Electricidad, que tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de «coste específico asignado a la minería del carbón», que gira en la actualidad sobre la facturación eléctrica y se expresa como el 4,864 por 100 de la misma, en consonancia con el proceso de transparencia en la facturación eléctrica que se quiere impulsar. Asimismo, la creación de este Impuesto permitirá la adaptación a la propuesta de Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos.”

¹⁵² El sistema de tributación indirecta se basa, hasta el momento de la aprobación del Acta Única Europea, en la realización de ajustes fiscales en las fronteras, pero con la creación del mercado único se hace imprescindible modificar el sistema de imposición indirecta. Entre otros, sobre la reforma fiscal verde, ver MATA SIERRA, M. T. y CALVO VÉRGEZ, J. *La reforma fiscal verde*, LEX NOVA, S.A., Valladolid, España, 2015.

¹⁵³ España. Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de noviembre de 2014, núm. 288, pp. 97.098-97.160.

en el momento de su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Comunidad, y en el momento de su importación al territorio de la Comunidad.

I.4.2.C.a Fabricación

Así, en primer lugar, respecto a la fabricación, la Directiva 2008/118, en su artículo 15, habilita a los Estados miembros para que establezcan su propia regulación en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo previsto en la propia Directiva 2008/118.

Haciendo uso de dicha habilitación, en España, la Ley de Impuestos Especiales, en el apartado 18 de su artículo 4, especifica que la fabricación tiene lugar con la extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación¹⁵⁴.

I.4.2.C.b Importación

Por otra parte, respecto a la importación de los productos sujetos a impuestos especiales, ésta tiene lugar cuando se produce la entrada en el territorio de la Comunidad de los productos sujetos a impuestos especiales, siempre que no estén incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo. En caso de estar incluido, la importación se produce con su despacho a consumo.¹⁵⁵

¹⁵⁴ La transformación se produce cuando se obtiene un producto objeto de impuesto especial de fabricación a partir de otro producto que: 1) también está sujeto, aunque a una tributación distinta, 2) está sujeto a la misma tributación, pero la cantidad de producto final obtenido es superior, o 3) en todo caso, las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores y trazadores.

¹⁵⁵ Esta definición recogida en el artículo 4 de la Directiva 2008/118 es, a su vez, replicada por el artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales.

Así, con la finalidad de que los productos fabricados en terceros países tengan la misma carga fiscal que los productos fabricados en los Estados miembros, se grava la importación de productos procedentes de territorios no comunitarios¹⁵⁶.

Además, los trámites previstos en las disposiciones aduaneras comunitarias se aplicarán, *mutatis mutandis*, para la entrada en la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales procedentes de las Islas Canarias, los departamentos franceses de ultramar, las Islas Åland y las Islas del Canal, territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad, pero a los que no resulta de aplicación la Directiva 2008/118. Asimismo, los trámites previstos en las disposiciones aduaneras comunitarias también se aplicarán para la salida de dichos productos de la Comunidad a los mencionados territorios.

I.4.2.C.c Destrucción y pérdida

Hay supuestos en los que, incluso produciéndose dicha fabricación e importación de los productos, no se encuentran sujetos a impuestos especiales. Así, expresamente en el artículo 37 de la Directiva 2008/118, se prevé que no se devengan los impuestos especiales en aquellos casos en los que se produzca la pérdida total o irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo, durante su transporte en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se han despachado a consumo, por algunas de las siguientes causas:

- Por causa inherente a la naturaleza de la mercancía

Si bien la Directiva 2008/118 no define este concepto, en la norma española se fijan unos porcentajes por debajo de los cuales las pérdidas no estarían sujetas a los impuestos especiales.

¹⁵⁶ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. *El establecimiento de un régimen general de los Impuestos Especiales por la Directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE...* op. cit. p. 11.

- Por caso fortuito o fuerza mayor

La Directiva 2008/118 tampoco prevé ninguna definición sobre este concepto, aunque, como en el caso anterior, la normativa española fija unos porcentajes por debajo de los cuales las pérdidas no estarían sujetas a los impuestos especiales.

Ahora bien, incluso superando dichos porcentajes, no se entenderán sujetos a los impuestos especiales en cuestión si se ha probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

- Por la autorización de las autoridades competentes de dicho Estado miembro.

Si bien la Directiva 2008/118 tampoco prevé regulación sobre esta cuestión, la norma española considera que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando se pruebe a las autoridades del Estado miembro en que se ha producido o detectado que dichos productos no pueden utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales.

I.4.2.C.d Irregularidades en la circulación

Una irregularidad se produce cuando una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, que ya han sido despachados a consumo en un Estado miembro, pero que se mantienen con fines comerciales¹⁵⁷ en otro Estado miembro para ser entregados o

¹⁵⁷ Se entenderá por “tenencia con fines comerciales” la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte.

utilizados, no finaliza de forma regular. También puede producirse en aquellos casos en los que ha tenido lugar una venta a distancia que no ha finalizado de forma regular.

Cuando se produzca una irregularidad, los productos sujetos a impuestos especiales que se hayan visto afectados por dicha irregularidad estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro donde se haya observado la irregularidad o, en su defecto, en el que haya sido comprobada.

En ambos casos, la irregularidad tendrá lugar siempre y cuando el supuesto no pueda englobarse en un caso de destrucción total o pérdida irremediable, en cuyo caso no estaría sujeto a tributación.

I.4.2.D Exención

El artículo 12 de la Directiva 2008/118 regula las exenciones previstas por motivos de extraterritorialidad y relaciones internacionales¹⁵⁸, y que también son regulados por el artículo 9 de la Ley de Impuestos Especiales¹⁵⁹, estableciendo que los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos cuando se utilicen:

- En el ámbito de las relaciones diplomáticas o consulares
- Por organismos internacionales, incluyendo sus miembros, reconocidos por el Estado miembro de recepción

¹⁵⁸ GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*... *op. cit.* pp. 333 y ss.

¹⁵⁹ Aunque en la norma española se añaden dos supuestos adicionales, como son los de avituallamiento de: 1) los buques que lleven a cabo navegación marítima internacional y los afectos al salvamento o la asistencia marítima, excluyendo del suministro de provisiones de a bordo, cuando la duración de su navegación, sin escala, no exceda de cuarenta y ocho horas, exceptuando los que realicen navegación privada de recreo, y 2) las aeronaves que realicen navegación aérea internacional, salvo que se trate de aviación privada de recreo.

- Por las fuerzas armadas de cualquier Estado de la OTAN, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial¹⁶⁰, incluyendo la utilización por su personal civil y para el suministro de sus comedores;
- Para el consumo dentro del ámbito de aplicación de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales en el que se acepte la exención del IVA.

Las exenciones se aplicarán en las condiciones previstas por el Estado receptor, y cada Estado miembro puede otorgar, si así lo considera, la exención mediante el procedimiento de devolución de los impuestos especiales. Además, el artículo 14 de la Directiva 2008/118 habilita a los Estados miembros a que eximan de tributación los productos adquiridos por viajeros en establecimientos libres de impuestos y que sean transportados en su equipaje personal, por vía aérea o marítima, a un tercer país o territorio¹⁶¹.

La norma española además prevé la exención relativa al régimen de viajeros¹⁶², en el que se declaran exentas las importaciones realizadas desde un país tercero personalmente por los viajeros con una edad superior a diecisiete años, cuando no sean mayores que los límites cuantitativos siguientes: 200 cigarrillos, 100 cigarrillos, 50 cigarros, y 250 gramos de las restantes labores.

¹⁶⁰ Se entienden incluidas las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960.

¹⁶¹ Mismo tratamiento para las entregas de productos efectuadas a bordo de una aeronave o de un buque durante un vuelo o una travesía marítima a un tercer país o territorio.

¹⁶² En este sentido, ver CASTAÑEDA CASADO, E. “Impuesto sobre las labores del tabaco”, *Fiscalidad práctica 2013: Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*. LEX NOVA, S.A., 2013.

I.4.2.E Devengo y régimen suspensivo

El devengo tiene una importancia trascendental para el correcto funcionamiento del mercado comunitario. De hecho, en el considerando (8) de la Directiva 2008/118¹⁶³, se establece que dicho funcionamiento únicamente será correcto cuando las condiciones de devengo de los Estados miembros sean idénticas.

El devengo del impuesto, regulado en el artículo 7 de la Directiva 2008/118, tiene lugar en el momento y en el Estado miembro en el que se produce el despacho a consumo. Este despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales se produce con:

- La fabricación, incluso irregular, de dichos productos fuera de un régimen suspensivo.
- La importación, incluso irregular, de dichos productos, a no ser que dichos productos se introduzcan de manera inmediata en un régimen suspensivo tras su importación.
- La salida, incluso irregular, de dichos productos de un régimen suspensivo.
- La tenencia de dichos productos fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a la normativa europea y nacional.

Ahora bien, el despacho a consumo no se producirá mientras los productos se encuentren en régimen suspensivo, entendiendo por régimen suspensivo el régimen fiscal que consiste en la suspensión de los impuestos especiales y que resulta aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo. En los casos en los productos se encuentran en régimen suspensivo, el momento del despacho a consumo será:

¹⁶³ La dicción literal del Considerando (8) de la Directiva 2008/118 establece: “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.”

- El momento de la recepción del producto por el destinatario registrado, cuando el producto circula desde un depósito fiscal a un destinatario registrado¹⁶⁴.
- El momento de la recepción del producto por el destinatario, cuando el producto circula desde un depósito fiscal a un destinatario exento del impuesto en virtud del artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2008/118, como los relacionados con el ámbito diplomático o consular.
- El momento de la recepción en el lugar de su entrega directa, cuando el producto circula en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en el territorio del Estado miembro de destino, habiendo sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado.

No tiene lugar, en cambio, el despacho a consumo de estos productos que circulan en régimen suspensivo si se produce la destrucción total o pérdida irremediable en los términos expuestos previamente, al no estar sujetos a los impuestos especiales.

En el caso español, el devengo de los impuestos especiales de fabricación se encuentra regulado, con carácter general, en el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales, determinando el momento en el que se produce el mismo en función de la operación que se haya producido.

1. En los supuestos de fabricación, el devengo tiene lugar en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el instante de su autoconsumo¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Un destinatario registrado es, en términos generales, cualquier persona autorizada a recibir en un depósito de recepción de su titularidad, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo y que procedan de otro Estado miembro. Además, también podrá ser autorizada a recibir, únicamente a título ocasional, una determinada partida de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro, no siendo necesario, en este caso, que la persona sea titular del depósito de recepción.

¹⁶⁵ En el caso del gas natural, cuando se produce la salida de las fábricas o depósitos fiscales por un contrato de suministro efectuado a título oneroso, el devengo del impuesto tendrá lugar en el momento en que resulte

Sin embargo, esta salida se realizará en régimen suspensivo, y por tanto no se devengará el impuesto especial de fabricación, cuando los productos se destinen:

- a) directamente a otras fábricas o depósitos fiscales¹⁶⁶, incluso cuando el transporte tiene lugar por varios Estados miembros¹⁶⁷. Ahora bien, existen algunos supuestos en los que, a pesar de introducirse estos productos en otras fábricas o depósitos fiscales situados dentro del ámbito territorial interno, la salida de la fábrica o depósito fiscal de origen no se produce en régimen suspensivo¹⁶⁸.
- b) a una entrega directa o a un destinatario registrado.
- c) a la exportación¹⁶⁹, incluyendo los productos producidos o almacenados en fábricas o depósitos fiscales que se transfieran con destino a la exportación¹⁷⁰. En el mismo sentido, la salida de productos objeto de impuestos especiales para la fabricación de productos que no son objeto de impuestos especiales, es decir, los

exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada período de facturación, salvo si el gas natural es enviado a otra fábrica, depósito fiscal o destinatario registrado, o cuando el suministro se realiza por medios distintos a tuberías fijas.

¹⁶⁶ En virtud del artículo 4 de la Ley de Impuestos Especiales, las fábricas y depósitos fiscales son, en general, aquellos establecimientos, incluyendo la red de oleoductos o gasoductos en el caso de los depósitos fiscales, autorizados donde, cumpliendo una serie de requisitos previstos en la normativa de desarrollo, se pueden almacenar, recibir, expedir y transformar, en régimen suspensivo, los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

¹⁶⁷ MARTÍNEZ GIL, I. “Depósitos y almacenes fiscales”, *Impuestos*, Nº 17, 1993, pp. 16 y ss.

¹⁶⁸ Esta excepción tiene lugar, por ejemplo, en el caso concreto del Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas, ya que los artículos 28 y 37 de la Ley de Impuestos Especiales establecen que, en aquellos supuestos en los que se recibe vino en régimen suspensivo en las fábricas de productos intermedios y que se utiliza en la fabricación de estos productos, el devengo se produce con la salida de fábrica de dichos productos intermedios, con independencia de que los productos se introduzcan en otras fábricas o depósitos fiscales.

¹⁶⁹ En virtud del artículo 4, apartado 14, de la Ley de Impuestos Especiales, la exportación se produce con la salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino fuera del territorio de la Comunidad. Sin embargo, no tendrá lugar con la salida del territorio de la Comunidad de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito.

¹⁷⁰ En estos casos el régimen suspensivo se ultimarà cuando tenga lugar la salida de los productos a un país tercero, o bien cuando se vinculen a un régimen suspensivo aduanero para ulteriormente remitirlo a un país tercero.

productos compensadores, y con destino a la exportación, se producirá en régimen suspensivo¹⁷¹.

- d) cuando los productos proceden de otro Estado miembro, a algún destinatario en el marco de las relaciones internacionales, como las diplomáticas, consulares o relacionadas con las fuerzas armadas, entre otros.

Como establece Solana Villamor (1994), el depositario autorizado, que es el titular del depósito fiscal, será el responsable del pago del impuesto hasta el momento en que el destinatario recibe el producto. Teniendo en cuenta que el impuesto se exigirá en el país de destino, que es donde se van a consumir los productos, el responsable del pago del impuesto sería el depositario autorizado expedidor, debiendo aportar una garantía con validez para toda la Unión Europea¹⁷².

En cualquier caso, si los productos salidos de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, no han podido ser entregados al destinatario por causas ajenas al depositario autorizado expedidor, los productos podrán volver a introducirse en los establecimientos de salida sin que se haya producido el devengo del impuesto por la salida.

2. En los casos de importación, el devengo se produce en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación.

¹⁷¹ CALVO VÉRGEZ, J. “La imposibilidad de operar en régimen suspensivo por parte de aquellas instalaciones de producción de energía eléctrica que no se hallen inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a su demarcación”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, Nº 15, 2008, pp. 15 y ss.

¹⁷² SOLANA VILLAMOR, F. “Armonización de los impuestos especiales”, *XXXVIII y XXXIX Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, 1994, pp. 349-361.

El Código aduanero¹⁷³, en su artículo 77, determina que nacerá una deuda aduanera de importación, en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate, en los siguientes supuestos:

- a) El despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación.
- b) La inclusión de dicha mercancía en el régimen de importación temporal con exención parcial de los derechos de importación.

Ahora bien, se realizarán en régimen suspensivo, sin devengarse, por tanto, el impuesto especial de fabricación, aquellas importaciones en las que los productos sujetos a impuestos especiales de fabricación importados se destinen directamente a su inclusión en una fábrica o un depósito fiscal, a una entrega directa, cuando transiten con destino a un destinatario registrado, a un lugar donde se produzca la salida del territorio comunitario de los productos sujetos a impuestos especiales o a uno de los destinatarios en el marco de relaciones internacionales¹⁷⁴.

3. En los casos de expediciones con destino a un destinatario registrado o receptor autorizado, en el momento de la recepción de los productos por éstos en el lugar de destino.

No se requerirá al destinatario registrado ser el titular del depósito de recepción, en aquellos supuestos en los que sea autorizado para recibir, a título ocasional, unos productos sujetos a impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro en régimen suspensivo.

¹⁷³ Unión Europea. Reglamento (UE) n° 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. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 10 de octubre de 2013, núm. 269, pp. 1-101.

¹⁷⁴ Concretamente, a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), de la Directiva 2008/118.

4. En los casos de entregas directas, en el momento de la recepción de los productos sujetos en el lugar de su entrega directa¹⁷⁵.

5. En los casos en los que se producen pérdidas durante la tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de tributación, el devengo se produce en el momento en que tienen lugar las pérdidas, siempre que no ocasionen la no sujeción al impuesto o, si no se conocen en ese instante, en el de la comprobación de dichas pérdidas.

6. Cuando tenga lugar una venta a distancia, en el instante en el que se produzca la entrega de los bienes al destinatario. En este supuesto, será el vendedor, o por cuenta de éste, el que lleve a cabo el transporte de los productos hasta el ámbito territorial interno, donde tiene lugar la entrega. Una vez producida esta entrega, se devenga el impuesto, siendo el sujeto pasivo, a diferencia del resto de procedimientos de circulación intracomunitaria, el vendedor a través de su representante fiscal¹⁷⁶, obligatoriamente designado, y no el destinatario¹⁷⁷.

7. En los casos en los que se produzcan irregularidades¹⁷⁸ durante la circulación en régimen suspensivo, el devengo se producirá en la fecha de inicio de la circulación, con la excepción de que se pruebe el momento en que fue cometida, en cuyo caso, éste será el momento del devengo.

¹⁷⁵ La Dirección General de Tributos, en Consulta Vinculante nº 1342-10, de 16 de junio, establece que el destinatario registrado podrá designar un lugar de entrega directa en el territorio de aplicación del Impuesto, en cuyo caso “el devengo se producirá en el momento de recepción de la cerveza en el lugar designado”.

¹⁷⁶ En virtud del artículo 4, apartado 28, de la Ley de Impuestos Especiales, el representante fiscal será la persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración Tributaria española para garantizar y realizar el pago, en lugar del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor que representa.

¹⁷⁷ MELLADO BENAVENTE, F.M. *TODO FISCAL*, CISS-Wolters Kluwer España, S.A., Madrid, España, 2016. p. 2.557.

¹⁷⁸ La irregularidad se producirá, en virtud del artículo 17 de la Ley de Impuestos Especiales, si, durante la circulación entre dos Estados miembros, una expedición de productos objeto de impuestos especiales de fabricación, o parte de ella, no se recibe por el destinatario en el territorio de la Comunidad, o no abandona efectivamente este territorio si su destino era la exportación.

Además, este concepto es compatible con el de pérdidas¹⁷⁹, ya que únicamente pueden tener lugar las irregularidades por causas diferentes a las que dan lugar a la no sujeción a los impuestos especiales.

El tratamiento de las irregularidades en la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, tal y como se regula en el artículo 17 de la Ley de Impuestos Especiales¹⁸⁰, difiere en función del lugar en que se han producido. Así, se considera que las irregularidades han tenido lugar en el ámbito territorial interno y, por tanto, los impuestos serán exigibles por la Administración tributaria española, cuando:

- Las irregularidades han tenido lugar efectivamente en el ámbito territorial interno en el curso de una circulación intracomunitaria.
- No se puede determinar en qué Estado miembro se han producido las irregularidades, pero han sido comprobadas en el ámbito territorial interno.
- No habiéndose comprobado irregularidad alguna, los productos han sido expedidos desde el ámbito territorial interno y no se aporta prueba de que los productos han sido entregados al destinatario, o han abandonado el territorio de la Comunidad, o han sufrido alguna irregularidad, pero fuera del ámbito interno.

En cualquier caso, aunque se haya presumido que la irregularidad ha tenido lugar en el ámbito territorial interno, si posteriormente, en un plazo determinado, se demuestra que la irregularidad ha tenido lugar fuera del ámbito interno, la oficina gestora competente acordará la devolución de la deuda ingresada.

En el mismo sentido, si se ha presumido que una irregularidad no ha tenido lugar en el ámbito territorial interno, si posteriormente se determina que la irregularidad ha tenido lugar en el ámbito territorial interno, los impuestos especiales serían exigibles por la

¹⁷⁹ LAUZURICA VALDEMOROS, J. “Los Impuestos Especiales I. Disposiciones Generales”... *op. cit.* p. 257.

¹⁸⁰ *Ibid.* p. 258.

Administración tributaria española, informando de este extremo a las autoridades competentes del Estado miembro en que se hubieran percibido inicialmente los impuestos.

En todos estos casos en los que las irregularidades en la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo implican el devengo de los impuestos especiales, el responsable será el expedidor, el depositario autorizado o expedidor registrado, cesando la misma cuando se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos o que se ha realizado la exportación.

Por último, en el supuesto de con el impuesto devengado en otro Estado miembro, el devengo se producirá en el momento de su comisión y, de no conocerse, en el momento de su descubrimiento.

8. En el caso de no poder justificar el destino o uso indebido en la circulación de productos que han estado exentos o bonificados con un tipo reducido por su destino, en el momento en que se haya producido el uso indebido o, en caso de no poder probarlo, en el momento de entregar los productos al destinatario autorizado para recibirlos. En aquellos casos en los que la entrega se realice a un destinatario no facultado para recibirlos, en el momento de inicio de la circulación.

9. En aquellos casos en los que se posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, el momento del devengo se determinará atendiendo a las reglas expuestas previamente. En caso de desconocerse dicho momento, en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, el momento de su descubrimiento.

I.4.2.F Deudor

Los deudores del impuesto, regulados en el artículo 8 de la Directiva 2008/118, son:

- En la fabricación de los productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo, el fabricante. Si la fabricación es irregular, cualquier persona que haya participado en su fabricación;
- En la importación, los productos sujetos a impuestos especiales, si no se introducen de manera inmediata en un régimen suspensivo tras su importación, la persona que declare o por cuya cuenta se declaren los productos. Si la importación es irregular, cualquier otra persona implicada.
- En la salida de los productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, la persona que despache o por cuya cuenta se despachen dichos productos. Si la salida es irregular, cualquier persona que haya participado en dicha salida;
- En la tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a la normativa europea y nacional, la persona que posee dichos productos o toda otra persona que haya participado en su fabricación;

Además, destacar que, en caso de pluralidad de deudores para una misma deuda, dichos deudores responderán solidariamente.

I.4.2.G Devolución

El procedimiento de devolución de impuestos especiales sirve como mecanismo para conceder exenciones por parte de los Estados miembros¹⁸¹, dando libertad a los mismos

¹⁸¹ En este sentido, el propio artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece que “Los Estados miembros podrán conceder la exención mediante el procedimiento de devolución de los impuestos especiales”.

para devolver o condonar el impuesto especial correspondiente “en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan con el fin de impedir cualquier posible fraude o abuso”, en virtud del artículo 11 de la Directiva 2008/118. Además, dicha directiva regula específicamente varios supuestos en los que el impuesto especial será objeto de devolución en el artículo 33, apartado 6, en el artículo 36, apartado 5, y en el artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118.

En el artículo 33, apartado 6, se recoge que, cuando un producto sujeto a impuestos especiales ya ha sido despachado a consumo en un Estado miembro, pero se mantiene con fines comerciales en otro Estado miembro para ser utilizado o entregado en el mismo, el Estado miembro donde ha tenido lugar el despacho a consumo deberá, previa solicitud, devolver el impuesto especial, siempre y cuando Estado miembro donde se mantienen dichos bienes determinase que el devengo y la recaudación del impuesto se han producido en el Estado miembro donde se ha producido el despacho a consumo.

Por su parte, el artículo 36, apartado 5, de la Directiva 2008/118, regula un supuesto de devolución de los impuestos especiales satisfechos en el Estado miembro de origen en las ventas a distancia, previendo que, siempre que el vendedor o su representante fiscal haya cumplido correctamente con el procedimiento previsto¹⁸², serán devueltos o condonados, a petición del vendedor, los impuestos satisfechos en dicho Estado miembro de origen.

Por otra parte, el artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118 regula la devolución o condonación de los impuestos especiales satisfechos en el Estado miembro en el que se despacharon a consumo los productos sujetos a dichos impuestos, si éstos han sido recaudados por el Estado miembro en el que la irregularidad fue cometida o comprobada.

¹⁸² El vendedor o representante fiscal deberá registrar su identidad y depositar, con carácter previo al envío de los productos sujetos a impuestos especiales, una garantía que cubra el pago de los impuestos especiales, los cuales deberán abonarse tras la llegada de los productos, debiendo llevar una contabilidad de las entregas de los productos. Este procedimiento se regula en el artículo 36, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

En relación con la normativa española, el artículo 10 de la Ley de Impuestos Especiales establece que tendrán derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación, los empresarios que exporten, o entreguen a receptores autorizados en otro Estado miembro, bienes sujetos a impuestos especiales de fabricación. En la exportación, destacar que la devolución también tendrá lugar cuando los productos exportados no estén sujetos a impuestos especiales de fabricación, pero contengan productos que sí que lo estén, o cuando no estando sujetos a dichos impuestos, ni conteniéndolos, se hubieran consumido para su producción, directa o indirectamente, otros que sí lo sean, salvo que hayan sido utilizados como combustibles o carburantes.

Además, también tendrán derecho a la devolución los empresarios que introduzcan bienes sujetos a los impuestos especiales de fabricación por los que se hubiera devengado el impuesto dentro del ámbito territorial interno, en un depósito fiscal, para a continuación remitirse a otro Estado miembro, y los que remitan o transporten, directa o indirectamente, ellos mismos o por su cuenta, dichos productos a personas domiciliadas en otro Estado miembro, en el ámbito del sistema de circulación intracomunitaria de ventas a distancia.

I.4.3 Normativa específica de los impuestos especiales

I.4.3.A Tabaco

I.4.3.A.a Evolución normativa

Como se ha comentado previamente, la materia en la que se produjeron más avances antes de las directivas aprobadas en 1992, sobre todo la Directiva 92/12, fue en las labores del tabaco.

En este sentido, conviene destacar, en primer lugar, la Directiva 72/464, en virtud de la cual se consideran labores del tabaco: a) los cigarrillos, b) los cigarros puros y los cigarrillos, c) el tabaco para fumar, d) el rapé, y e) el tabaco para mascar. En esta directiva se fijan los principios generales de la primera etapa de armonización de las estructuras del impuesto especial al que los Estados miembros someten las labores del tabaco, que, según su artículo 7, abarcará un periodo de 24 de meses a contar desde el 1 de julio de 1973¹⁸³.

Posteriormente, con la publicación de la Segunda Directiva, no solo se enumeran las categorías de labores del tabaco sujetas a impuestos especiales, sino que se definen las

¹⁸³ Si bien las posteriores directivas se limitan a ampliar el plazo anualmente, éstas son, la Directiva 74/318/CEE del Consejo, de 25 de junio de 1974, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 3 de julio de 1974, núm. 180, p. 30; la Directiva 75/786/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1975, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 24 de diciembre de 1975, núm. 330, p. 51; Directiva 76/911/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1976, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 24 de diciembre de 1976, núm. 354, p. 33; y la Directiva 77/805/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 28 de diciembre de 1977, núm. 338, pp. 22-23.

mismas. Esto es, los cigarrillos, los puros y puritos, el tabaco para fumar, el rapé o tabaco para aspirar, y el tabaco para mascar. Así pues, la armonización se limita a las mismas.

En este punto, relativo a la armonización, conviene tener en cuenta que, si bien la mayoría de Estados se regían por un impuesto *ad valorem*, aquellos países que eran productores de cigarrillos o tabaco caro, como Alemania, tendían a aplicar un impuesto específico. Dado que ello provocaba distorsiones en el mercado, y buscando que los tipos aplicados sean iguales para todo tipo de cigarrillos, se incita al empleo de un modelo mixto, mediante el cual se utilice un impuesto *ad valorem* sobre el precio de venta al por menor y un impuesto específico por unidad de producto. De esta forma, se pretende que los precios finales de venta al público muestren las discrepancias entre los precios de producción, sin que influyan las diferencias de gravamen¹⁸⁴.

Teniendo en cuenta que estas dos directivas sufren numerosas modificaciones, en aras de una mayor claridad se codifican en un único texto, esto es, la Directiva 95/59, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco¹⁸⁵.

¹⁸⁴ ALBI IBAÑEZ, E. et al. *La armonización fiscal en los años 90... op. cit.* pp. 65-66.

¹⁸⁵ Se modifica, entre otras, por la Directiva 1999/81/CE del Consejo, de 29 de julio de 1999, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, la Directiva 92/80/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, y la Directiva 95/59/CE relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 11 de agosto de 1999, núm. 211, pp. 47-49; por la Directiva 2002/10/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE, la Directiva 92/80/CEE y la Directiva 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 16 de febrero de 2002, núm. 46, pp. 26-28; por la Directiva 2003/117/CE del Consejo, de 5 de diciembre de 2003, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE y 92/80/CEE, por la que se autoriza a la República Francesa para prorrogar la aplicación de un tipo reducido de impuesto especial sobre los productos del tabaco despachados al consumo en Córcega. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 20 de diciembre de 2003, núm. 333, pp. 49-50; por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, y la Directiva 2008/118. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 27 de febrero de 2010, núm. 50, p. 1.

Ahora bien, con vistas a la realización del mercado interior el 1 de enero de 1993, se publica la Directiva 92/79, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, ya que, como se prevé en los propios considerandos de dicha Directiva, es necesario establecer un impuesto especial mínimo global para los cigarrillos.

Además, por la misma razón se publica la Directiva 92/80, en este caso relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, pero cuya finalidad era igualmente fijar un impuesto especial mínimo global para el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos.

Por último, la Directiva 92/79, la Directiva 92/80 y la Directiva 95/59 han sido modificadas en diversas ocasiones y de forma sustancial, por lo que, en aras de una mayor racionalidad y claridad, se procede a la codificación de dichas Directivas reagrupándolas en un texto único, la Directiva 2011/64, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

I.4.3.A.b Ámbito objetivo y devengo

La Directiva 2011/64 resulta aplicable a las labores del tabaco, que engloba, por una parte, los cigarrillos¹⁸⁶ y, por otra, el tabaco elaborado, esto es, los cigarros puros y los cigarrillos¹⁸⁷ y, en general, el tabaco para fumar¹⁸⁸. Se asemeja a los cigarrillos y al tabaco

¹⁸⁶ Se entenderá por cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su configuración primitiva y que no sean cigarros puros ni cigarrillos, así como los rollos de tabaco que mediante de una sencilla alteración no industrial se incluyen en fundas de cigarrillos o en hojas de papel de fumar.

¹⁸⁷ En general, se consideran cigarros puros y cigarrillos los rollos de tabaco con un recubrimiento externo de tabaco, ya sea natural o reconstituido de la tonalidad habitual de los cigarros, que pueden fumarse sin alteración y que, dadas sus características y las perspectivas estándar de los consumidores, únicamente pueden utilizarse para ello. También se englobarán en este ámbito los productos formados parcialmente por sustancias diferentes del tabaco pero que cumplan el resto de características mencionadas.

¹⁸⁸ Se considerará tabaco para fumar el tabaco cortado o dividido de un modo distinto, hilado o comprimido en placas, que pueda fumarse sin alteración industrial posterior, así como los deshechos de tabaco adaptados para la comercialización al por menor, que no tengan la consideración de cigarros puros o cigarrillos ni de cigarrillos, que sean susceptibles de fumarse. Un tipo sería la picadura fina para liar cigarrillos, que existe

para fumar, los productos formados por compuestos distintos del tabaco, pero que tengan características similares, salvo que tengan una finalidad únicamente medicinal¹⁸⁹.

Respecto al devengo, la Directiva 2011/64 no regula especificidad alguna para las labores del tabaco, por lo que rige el régimen general previsto en la Directiva 2008/118 que se ha expuesto previamente.

I.4.3.A.c Estructura del impuesto

La regulación de la estructura de los cigarrillos y del tabaco elaborado no coinciden, presentando diferencias importantes que afectan al funcionamiento del propio impuesto, por lo que es conveniente analizarlos por separado.

En primer lugar, los cigarrillos tienen una estructura mixta, ya que están sujetos, por una parte, a un impuesto especial *ad valorem*, que se calcula sobre el precio máximo de venta al por menor, y, por otra parte, a un impuesto especial específico calculado por unidad de producto. Ambos impuestos deberán ser el mismo para todos los cigarrillos y, además, se prevé la posibilidad de fijar una tributación mínima, siempre que se respete la estructura mixta de los impuestos y la franja del componente específico del impuesto especial.

Respecto al tabaco elaborado, podrá elegirse entre una estructura mixta, similar a la prevista para los cigarrillos, o sujetar el producto únicamente a una de las dos fórmulas, esto es, exclusivamente a un impuesto especial *ad valorem*, calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto, o a un impuesto específico, expresado en importe por kilogramo o en el caso de los puros y los cigarrillos, por número de

cuando más del 25 por ciento en peso de las sustancias de tabaco tenga una amplitud de corte menor a 1,5 milímetros, o igual o mayor si el Estado miembro en cuestión así lo considera.

¹⁸⁹ También existen nuevos productos del tabaco, los cuales se basan en el calentamiento del tabaco, sin que el tabaco se queme, reduciendo considerablemente los efectos potencialmente nocivos para la salud. En este sentido, ver FALCÓN Y TELLA, R. “El Impuesto Especial y los nuevos productos del tabaco”, *Quincena fiscal*, N° 20, 2017, pp. 13-20.

unidades. En el caso de haberse optado por un impuesto especial *ad valorem* o por un impuesto especial mixto, puede fijarse un importe mínimo de impuesto especial.

En el caso de España se opta por un modelo mixto, existiendo tipos proporcionales en función del precio de venta y tipos específicos en función de las unidades, añadiéndose además un tipo mínimo calculado también en función de las unidades¹⁹⁰.

En mercados imperfectamente competitivos, una tendencia a la fijación de tipos *ad valorem* en lugar de tipos específicos reduce los márgenes de beneficio de las empresas, mientras que incrementa tanto los ingresos de los Estados como el consumo de tabaco. Además, la existencia de tipos *ad valorem* desincentiva a las empresas con poder de mercado para hacer inversiones costosas que mejoren la calidad, mientras que la existencia de tipos fijos genera el efecto contrario.

Por ello, la elección entre un impuesto con tipos específicos y un impuesto con tipos *ad valorem* depende de si el principal objetivo de la medida es reducir el consumo de tabaco, incrementar los ingresos y fomentar una mejora en la calidad del producto. Si el objetivo de la política es reducir el consumo de tabaco, hay cierto conflicto entre la tendencia a fijar tipos específicos que lleva a incrementar los precios de consumo o la de fijar tipos *ad valorem* que desincentivan las inversiones en la calidad. Como afirma Cnossen (2005), la solución es probablemente fijar tipos *ad valorem* en una tasa equivalente superior para alcanzar el deseado nivel de precios al consumo, y con los ingresos asociados para el Estado¹⁹¹.

Además, desde una perspectiva de política económica, la fijación de un tipo específico permite el aislamiento de las variaciones de los precios, por lo que la recaudación no depende de las decisiones de precio que adopten los fabricantes o importadores. El

¹⁹⁰ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “A propósito del tipo mínimo en el impuesto especial sobre las labores del tabaco”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 9, 2016.

¹⁹¹ CNOSSEN, S. *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford University Press, 2005, pp. 40-41.

inconveniente es que, salvo que el tipo impositivo se actualice recurrentemente, la recaudación no se incrementará en los momentos de subida de precios.

Por su parte, el impuesto *ad valorem* está unido al precio, por lo que la actualización de la recaudación, en este caso, es instantánea. Ahora bien, al contrario de lo que ocurre con los tipos específicos, en caso de reducción de precios, la recaudación puede verse gravemente dañada¹⁹².

I.4.3.A.d Tipo de gravamen y base imponible

En cualquier caso, existen determinados importes que deben tenerse en cuenta con carácter previo a tomar una decisión sobre la estructura concreta del impuesto sobre labores del tabaco.

En relación con los cigarrillos, el componente específico del impuesto especial debe situarse entre 7,5 y el 76,5 por ciento de la cuantía de la carga fiscal total derivada del sumatorio del impuesto especial específico y del impuesto especial *ad valorem* y el IVA recibido sobre el precio medio ponderado de venta al por menor¹⁹³.

Además, el impuesto especial total representará, como mínimo, el 60 por ciento del precio medio ponderado de venta al por menor de los cigarrillos despachados a consumo, sin que, en ningún caso, el impuesto especial pueda ser menor de 90 euros por 1.000 cigarrillos. Ahora bien, no será exigible ese 60 por ciento cuando el impuesto especial

¹⁹² En este sentido, entre otros, ESCOBAR LASALA, J.J. “El Impuesto Sobre las Labores del Tabaco: situación actual y perspectivas”... *op. cit.*

¹⁹³ Esta regulación se encuentra prevista en el artículo 8 de la Directiva 2011/64. En este artículo, además, se fija la fórmula a emplear para el cálculo del precio medio ponderado de venta al por menor, que se determina dividiendo el valor global de todos los cigarrillos despachados a consumo, incluyendo los impuestos, entre el número total de cigarrillos despachados a consumo. Éste se fija como máximo el 1 de marzo de cada año según las cifras relativas a todos los cigarrillos despachados a consumo en el año civil anterior.

sea, como mínimo, 115 euros por 1.000 cigarrillos sobre la base del precio medio ponderado de venta al por menor.

Por su parte, en relación con el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, el impuesto especial total será, como mínimo: el 5 por ciento del precio de venta al por menor, incluidos los impuestos, o 12 euros por 1.000 unidades o por kilogramo, para los puros o cigarrillos; el 20 por ciento del precio de venta al por menor, incluyendo los impuestos, o 22 euros por kilogramo, para los demás tabacos de fumar; y, desde el 1 de enero de 2020, el 50 por ciento del precio medio ponderado de venta al por menor¹⁹⁴ de la picadura fina dedicada a liar cigarrillos despachada a consumo, o 60 euros por kilogramo, para la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos.

En el caso español, el artículo 58 de la Ley de Impuestos Especiales determina que la base imponible sobre la que se aplican los tipos proporcionales es el valor de las labores del tabaco, que se calcula sobre la base de su precio máximo de venta al público¹⁹⁵, mientras que para los tipos específicos se determina según el número de unidades. También se rige por el número de unidades la base imponible sobre la que se aplican los tipos mínimos.

Por su parte, en el comercio al por menor de labores de tabaco en España¹⁹⁶, los cigarrillos y la picadura para liar se encuentran gravados por un tipo proporcional, un tipo específico

¹⁹⁴ Mismo concepto que para los cigarrillos, pero en esta ocasión calculado respecto al valor global de la picadura fina dedicada a liar cigarrillos despachada a consumo, según el precio de venta al por menor e incorporando también todos los impuestos, dividido por el número total de picadura fina dedicada a liar cigarrillos despachada a consumo. Éste se fija como máximo el 1 de marzo de cada año según las cifras relativas a todos los cigarrillos despachados a consumo en el año civil anterior.

¹⁹⁵ En el marco de estos precios máximos se crea el Comisionado para el Mercado de Tabacos, el cual llevará a cabo funciones de carácter regulador y de vigilancia para garantizar el cumplimiento de los requisitos de neutralidad y de las condiciones de libre competencia efectiva en el mercado de labores de tabaco en España, siempre y cuando no interfieran en otros ámbitos competenciales como el tributario o el aduanero, entre otros.

¹⁹⁶ Según el artículo 4 de la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del Mercado de Tabacos y Normativa Tributaria el comercio al por menor de labores de tabaco en España, con excepción de las islas Canarias, se encuentra en régimen de monopolio del que es titular el Estado, que lo ejerce a través de la Red de Expendedurías de Tabaco y Timbre.

y un tipo mínimo, mientras que el resto de las labores de tabaco únicamente por un tipo proporcional y un tipo mínimo, pero no por un tipo específico.

En España existe una clara tendencia hacia un mayor peso de los tipos específicos y mínimos en la estructura impositiva de los cigarrillos, ya que la finalidad es lograr, paulatinamente, una mayor armonía entre el elemento porcentual del impuesto vinculado al precio en relación con el elemento específico determinado por unidad de producto, aumentando la franja de la fiscalidad mínima de los cigarrillos para garantizar los niveles deseables de tributación de esta labor del tabaco.

Además, también conviene traer a colación las grandes discrepancias que existían entre la fiscalidad de la picadura para liar y los cigarrillos, hecho que provocó un progresivo acercamiento de los tipos mínimos aplicados a la picadura de liar a los de los cigarrillos, teniendo en cuenta que, tal y como se muestra en las pautas de consumo, se trata de productos competidores¹⁹⁷.

I.4.3.A.e Exención

La Directiva 2011/64 prevé la posibilidad de que los Estados miembros declaren exentas de tributación las labores de tabaco desnaturalizado que se empleen con una finalidad industrial u hortícola, las que se destruyan bajo examen administrativo, las que se utilicen únicamente en experimentos científicos y vinculados con la calidad de las labores, y las que el fabricante produzca de nuevo. En caso de haberse abonado el impuesto, se prevé la posibilidad de obtener la devolución del mismo.

En el mismo artículo 17 de la Directiva 2011/64 donde se regula la mencionada exención, se habilita a los Estados miembros a que fijen las condiciones y trámites a los que se someterán dichas exenciones o devoluciones.

¹⁹⁷ En este sentido, ver CASTAÑEDA CASADO, E. “Impuesto sobre las labores del tabaco”... *op. cit.*

El Estado español ha hecho uso de dicha habilitación, regulando en el artículo 61 de la Ley de Impuestos Especiales varios supuestos de exención como son la fabricación e importación de las labores del tabaco que se encuentren en régimen suspensivo y se dediquen a:

- Su desnaturalización para emplearlas con fines industriales o agrícolas.
- La elaboración de exámenes científicos o relativos a la calidad de las labores de tabaco.

I.4.3.B Electricidad y productos energéticos

I.4.3.B.a Evolución normativa

En la Directiva 92/12 únicamente se regulan, respecto a la electricidad y los productos energéticos, los hidrocarburos, por lo que la electricidad y el resto de productos energéticos no se encontraban englobados en la misma.

Si bien en la Directiva 92/12 se fijaba el régimen general aplicable a los hidrocarburos, se remitía también a la regulación de las estructuras y los tipos impositivos de Directivas específicas. Al hilo de dicha remisión, se publican dos directivas¹⁹⁸: la Directiva 92/81, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, y la Directiva 92/82, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos. También conviene destacar la publicación de la Directiva 94/22/CE sobre las condiciones para la concesión y el ejercicio de las autorizaciones de prospección, exploración y producción de hidrocarburos¹⁹⁹.

¹⁹⁸ Estas dos Directivas se transponen al ordenamiento jurídico español por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

¹⁹⁹ Comunidad Económica Europea. Directiva 94/22/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 1994, sobre las condiciones para la concesión y el ejercicio de las autorizaciones de prospección,

En la Directiva 92/81, se definen los hidrocarburos sometidos a impuestos especiales atendiendo a la Nomenclatura Combinada, con la finalidad de establecer definiciones comunes. Además, se crean exenciones que tienen el carácter de obligatorias en el ámbito europeo, así como un procedimiento para crear nuevas exenciones y nuevos tipos reducidos, y revisar las exenciones y tipos reducidos existentes.

En la Directiva 92/82, con el objetivo de que los Estados miembros apliquen tipos mínimos de impuestos especiales a los hidrocarburos antes del 1 de enero de 1993 para lograr el mercado interior comunitario, se fijan reglas sobre dichos tipos impositivos, así como procedimientos de revisión periódicos.

Con vistas a lograr las metas del mencionado mercado interior, también se publica la Directiva 95/60, en la cual se fijan reglas comunes para el mercado interior del mercado fiscal del gasóleo y del queroseno que no resulte gravado al tipo normal aplicable a los hidrocarburos usados como carburante. Si bien la Directiva 95/60 se mantiene en vigor, la Directiva 92/81 y la Directiva 92/82, tras sufrir alguna modificación²⁰⁰, se derogan, con efectos de 31 de diciembre de 2003, por la Directiva 2003/96.

exploración y producción de hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 30 de junio de 1994, núm. 164, pp. 3-8.

²⁰⁰ Especialmente, la Directiva 94/74/CE, que se transpone al ordenamiento jurídico español por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (*Boletín Oficial del Estado*, de 28 de julio de 1995, núm. 179), y por Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (*Boletín Oficial del Estado*, de 20 de diciembre de 1995, núm. 303, pp. 36.359-36.363). La Directiva 92/81/CEE también resulta influida por, entre otras, la Decisión 92/510, de 19 de octubre (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de octubre de 1992, núm. 316) y la Decisión 99/880, de 17 de diciembre (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 23 de diciembre de 1999, núm. 331, pp. 73-77), en relación con las exenciones y reducciones de tipos del impuesto, y la Decisión 2001/224, de 12 de marzo (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 23 de marzo de 2001, núm. 84, pp. 23-29), en relación con los tipos reducidos y exenciones. Por ejemplo, en la Decisión 92/510 se autorizó a España a aplicar una reducción en el tipo impositivo del Impuesto sobre Hidrocarburos exigible “al gas licuado de petróleo utilizado para vehículos de servicio público dedicados al transporte de ámbito local.”

La Directiva 2003/96 es la culminación de unos trabajos que se inician cuando en 1992 la Comisión Europea presentó una Propuesta de Directiva para la creación de un impuesto sobre el CO₂ y la energía²⁰¹, que en 1997 fue sustituida por la propuesta de la que ha derivado esta Directiva²⁰².

Con esta Propuesta, aparentemente, se perseguían unir dos líneas de actuación que se habían desarrollado de forma separada, esto es, el impuesto especial sobre hidrocarburos a través de su normativa comunitaria y, por otra parte, las propuestas jamás llevadas a cabo sobre el establecimiento de un gravamen que hiciese tributar las emisiones de CO₂ y la energía²⁰³.

En España, el Impuesto Especial sobre la Electricidad originariamente se creó en 1997 como un impuesto especial de fabricación a través de la Ley 66/1997²⁰⁴, adaptándose, en ese momento, tal y como se prevé en la Exposición de Motivo de la misma, “a la propuesta de Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos”.

Por su parte, la transposición de la Directiva 2003/96 a la normativa española, llevada a cabo mediante la Ley 22/2005²⁰⁵, únicamente incluyó el Impuesto Especial sobre el

²⁰¹ Comunidad Económica Europea. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía [COM (92) 226 final, de 02.06.1992]. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 3 de agosto de 1992, núm. 196.

²⁰² Comunidad Económica Europea. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos [COM (1997) 30 final, de 12.03.1997]. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 6 de mayo de 1997, núm. 139.

²⁰³ SOLANA VILLAMOR, F. *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, CISS-Wolters Kluwer España, pp. 599 y ss.

²⁰⁴ Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 1997, núm. 313, pp. 38.517-38.616.

²⁰⁵ Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. *Boletín Oficial del Estado*, de 19 de noviembre de 2005, núm. 277, pp. 37.821 a 37.838.

Carbón. Sin embargo, con la aprobación de la Ley 28/2014²⁰⁶, se cambia la naturaleza de este impuesto, configurándose como un impuesto especial sobre el consumo, con vistas a lograr una mejor transposición de la Directiva 2003/96, creándose el nuevo Capítulo II del Título III de la Ley de Impuestos Especiales.

I.4.3.B.b Ámbito objetivo

La Directiva 2003/96 ya no grava únicamente, de forma genérica, un grupo tradicional de hidrocarburos líquidos, sino que también grava hidrocarburos sólidos, como el carbón diferente a la turba, y gaseosos, como el gas natural, que previamente no se incluían en el ámbito objetivo del impuesto.

Además, se extiende a productos que no tienen la consideración de hidrocarburos, como los biocarburantes, fundamentalmente determinados aceites vegetales o animales, el alcohol metílico y el etílico, usados como tales o a través de transformación química. Así pues, como defiende González-Jaraba (2007), una de las grandes novedades de la Directiva 2003/96 es que el ámbito de las accisas sobre la fabricación y distribución de productos energéticos se aumenta ampliamente²⁰⁷.

En este sentido, la preocupación existente por el medioambiente queda claramente de manifiesto en esta directiva, ya que en los propios considerandos se recoge la influencia que el Protocolo de Kioto presenta en la misma²⁰⁸. De hecho, en materia medioambiental,

²⁰⁶ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE nº 288, 28.11.2014, pp. 97.098 a 97.160).

²⁰⁷ GONZÁLEZ-JARABA, M. *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons, Madrid, España, 2007, p.139.

²⁰⁸ La dicción literal del Considerando (7) establece: “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

como afirma Arana-Landín (2021), los mayores avances se han producido a través de la fiscalidad indirecta, como ocurre con la fiscalidad de los productos energéticos, ya que la Unión tiene competencias legislativas sobre la misma²⁰⁹.

Por ello, se fija una regulación conjunta de la electricidad y de los productos energéticos, recogiendo impuestos que ya se regulaban por las diferentes normativas tributarias estatales y que contaban con tipos impositivos muy dispares. La electricidad, con una trascendencia tal que habría justificado la aprobación de la Directiva por sí misma, aparecía por primera vez incorporada a la regulación europea en materia de impuestos especiales.

Además, también se regulan los productos energéticos, definidos en el artículo 2 de la Directiva. Si bien una gran parte de los productos energéticos ya habían sido regulados por la Directiva 92/81²¹⁰, las mayores innovaciones se producían en el apartado de los productos energéticos, como son los aceites vegetales y los alcoholes etílico y metílico, utilizados como biocarburantes o biocombustibles, así como en los carbones, como la hulla, el lignito y el coque, y el gas natural²¹¹.

En España, el hecho imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad se regula en el artículo 92 de la Ley de Impuestos Especiales, en virtud del cual se sujeta al impuesto el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica “tanto la

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.”

²⁰⁹ ARANA-LANDIN, S. *Sostenibilidad y fiscalidad*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Pamplona, España, 2021, p. 86.

²¹⁰ Sustituye, con efecto a partir del 1 de enero de 2004, la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

²¹¹ GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*... *op. cit.* pp.38 y ss.

prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad”²¹².

En este sentido, como afirma Bueno Maluenda (2015), la ley intenta aclarar el significado de la expresión “prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de la electricidad”, la cual engloba tanto la actividad de distribuidores y transportistas de la electricidad que dan acceso a las redes de transporte o distribución de la energía como la provisión directa de la electricidad para su consumo²¹³.

Por tanto, también constituye el hecho imponible del impuesto el autoconsumo por parte de los productores²¹⁴, debiendo abonar los peajes de acceso a las redes de transporte y distribución como contribución a la cobertura de los costes de dichas redes, siendo abonados por el uso real que se realiza de ellas, es decir, por la potencia contratada y la energía medida en el punto frontera asociada a ella²¹⁵.

²¹² La dicción literal del artículo 92, apartado 1, de la Ley 38/1992 establece: “1. Está sujeto al impuesto: a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad. A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos. b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. 2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en la Ley, salvo los definidos en ella, se estará a lo dispuesto en la normativa del sector eléctrico de carácter estatal.”

²¹³ BUENO MALUENDA, M. C. “Los impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros”. En: Martín Queralt, J. (ed.) *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, S.A.U., 2015, pp. 800-874.

²¹⁴ En este sentido, entre otros, FRAILE FERNÁNDEZ, R. “Impuestos Especiales”. En: CHICO DE LA CÁMARA, P., y CAZORLA PRIETO, L. M. (ed.) *Introducción al sistema tributario español*. Editorial Aranzadi, S.A.U., 2018, pp. 641-682.

²¹⁵ CALVO VÉRGEZ, J. “A vueltas con la nueva regulación del autoconsumo eléctrico y con la aplicación del llamado ‘impuesto al sol’: algunas consideraciones”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Nº 1, 2016, pp. 113-130.

I.4.3.B.c Tipo de gravamen y base imponible

Si bien los Estados miembros pueden aplicar tipos diferenciados en algunos supuestos, la electricidad y los productos energéticos deberán ser gravados, como mínimo, por los niveles mínimos de imposición²¹⁶ previstos en la Directiva 2003/96.

Algunos de los supuestos en los que se pueden aplicar tipos impositivos diferenciados son cuando los tipos impositivos se encuentren directamente vinculados a la calidad del producto, dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción, y se usen para el transporte público local de viajeros, la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias.

Por otra parte, también resaltar que los productos energéticos que no tengan un tipo impositivo determinado en la Directiva 2003/96 y sean usados, puestos a la venta o utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción serán gravados, teniendo en cuenta su uso, con el mismo tipo impositivo que el combustible para calefacción o al carburante de locomoción equivalente.

Por último, respecto a la base imponible, mencionar que los Estados miembros tienen libertad para determinar la base imponible, siempre que respete la Directiva 92/12 y los niveles mínimos de imposición exigidos.

I.4.3.B.d Exención

El artículo 6 de la Directiva 2003/96 habilita a los Estados miembros a que introduzcan exenciones o reducciones en el nivel de imposición de tres formas distintas, es decir,

²¹⁶ Se entenderá por nivel mínimo de imposición el peso tributario que representan los impuestos indirectos, sin incluir el IVA, sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.

puede introducir las exenciones o reducciones directamente, o mediante un tipo diferenciado o mediante el reembolso de la totalidad o parte del importe del impuesto.

Además, también estarán exentos los siguientes productos²¹⁷:

- a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad.
- b) la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad²¹⁸.
- c) los productos energéticos suministrados para su uso como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada²¹⁹ y en la navegación en aguas comunitarias, incluyendo la pesca, distinta de la navegación privada de recreo²²⁰, así como la electricidad producida a bordo de las embarcaciones.

Por último, indicar que en el artículo 15, 16 y 17 de la Directiva 2003/96 se habilita a los Estados miembros para aplicar numerosas exenciones o reducciones, entre las que cabe destacar la electricidad de origen solar, eólico o hidráulico, entre otras, y los productos energéticos y la electricidad usados para la generación combinada de calor y electricidad, o usados para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro y tranvía.

²¹⁷ El artículo 14 de la Directiva 2003/96, además de regular los supuestos de exención, delega en los Estados miembros la facultad de determinar las condiciones en las que se aplican estas exenciones para asegurar la adecuada aplicación de las mismas y evitar, así, todo tipo de fraude, evasión o abuso.

²¹⁸ Tanto si se utilizan para producir electricidad como si se utilizan para mantener la capacidad de producir electricidad, por motivos de política medioambiental se exonera del requisito de respetar ciertos niveles mínimos de imposición.

²¹⁹ La “navegación aérea de recreo privada” tiene lugar, principalmente, cuando se use una aeronave para una finalidad diferente al transporte de viajeros o mercancías o a la prestación de servicios a título oneroso.

²²⁰ Las “embarcaciones privadas de recreo” son, principalmente, aquellas embarcaciones usadas para una finalidad diferente al transporte de pasajeros o mercancías o a la prestación de servicios a título oneroso.

I.4.3.C Alcohol y bebidas alcohólicas

I.4.3.C.a Evolución normativa

Si bien existe alguna norma a nivel comunitario relativa a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas antes de 1992²²¹, es en este año cuando por primera vez se aprueban dos directivas orientadas a alcanzar una armonización fiscal entre los distintos Estados miembros. Estas directivas son:

- Directiva 92/83, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.
- Directiva 92/84, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Respecto a la Directiva 92/83, la Comisión decide evaluar la Directiva en su totalidad²²², aunque no exista obligación de revisar e informar periódicamente al Consejo, como parte de su compromiso de garantizar la adecuación y la eficacia de la reglamentación, conocido como Programa REFIT²²³, adquirido en el marco del Programa de Mejora de la Legislación.

²²¹ Conviene destacar el Reglamento (CEE) n° 4252/88 del Consejo de 21 de diciembre de 1988 relativo a la elaboración y a la comercialización de los vinos de licor producidos en la Comunidad (Diario Oficial de las Comunidades Europeas, de 31 de diciembre de 1988, núm. 373, pp. 59-65) y el Reglamento (CEE) n° 1576/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se establecen las normas generales relativas a la definición, designación y presentación de las bebidas espirituosas (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 12 de junio de 1989, núm. 160, p. 1).

²²² A través del informe de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2016. *Informe de la Comisión al Consejo sobre la evaluación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas*. Bruselas: Comisión Europea, 2016, núm. 676. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52016DC0676>.

²²³ A través del programa REFIT, la Comisión asegura que la norma europea beneficie a las personas y a las empresas tal y como se pretende, principalmente simplificando la legislación vigente en la Unión y reduciendo la burocracia.

En el mismo, si bien se identifican algunos puntos de mejora, la conclusión general es que la Directiva posibilita una correcta recaudación de impuestos especiales para la mayoría de partes interesadas, destacando que los principios generales que regulan las estructuras aplicables al alcohol y a las bebidas alcohólicas posibilitan que se produzca una competencia neutral.

Sin embargo, entre los puntos a mejorar, la Comisión identifica alguna distorsión muy contraproducente en el mercado interior, por lo que debe actuar en aras a su eliminación. Además, también conviene mejorar alguna definición que produce inseguridad jurídica en el tratamiento de productos específicos, lo que conlleva que se generan costes administrativos y de cumplimiento innecesarios para las administraciones fiscales y los operadores económicos.

Con ello, al hilo del Dictamen emitido en 2019 por el Comité Económico y Social Europeo²²⁴, se modifica la Directiva 92/83 a través de la aprobación de la Directiva 2020/1151, en virtud de la cual se pretende actualizar y precisar determinadas normas de la Directiva 92/83 que habían provocado un coste innecesario en procedimientos administrativos, renovar la regulación sobre los tipos impositivos reducidos y asegurar la uniformidad en la aplicación del impuesto especial sobre la cerveza.

²²⁴ *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, sobre la propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y sobre la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales por lo que se refiere al contenido del registro electrónico.* Bruselas: Comité Económico y Social Europeo, 2019. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_.2019.062.01.0108.01.ENG&toc=OJ%3AC%3A2019%3A062%3AFULL.

I.4.3.C.b **Ámbito objetivo**

Los productos que se gravan a través del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas son los siguientes:

- 1) Cerveza: se englobará en este concepto la cerveza de malta²²⁵ y los productos que comprendan una combinación de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206²²⁶, siempre y cuando tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 0,5 por ciento en volumen.
- 2) Vino: se englobará en este concepto el vino “*tranquilo*”, que es el vino de uvas frescas, incluso encabezado, el mosto de uva, excepto el de la partida 2009, y el vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas²²⁷, y el vino “espumoso”, entre los que se engloban, entre otros, vinos con denominación de origen protegida (DOP) como el champán o el cava²²⁸.
- 3) Bebidas fermentadas distintas del vino y la cerveza: se trata de productos no englobados en los dos supuestos anteriores, principalmente porque el alcohol no procede íntegramente de la fermentación o se ha obtenido sin enriquecimiento, tal y como se regula en el artículo 12 de la Directiva 92/83. Se desglosa entre otras bebidas fermentadas “tranquilas” y otras bebidas fermentadas “espumosas”.

²²⁵ En los términos previstos en el código NC 2203, en el que se engloba la cerveza de malta contenida en recipientes de contenido menor o igual a 10 litros, ya sea en botellas u otros, o en recipientes de contenido mayor a 10 litros.

²²⁶ En el código NC 2206 se engloban el resto de bebidas fermentadas, como la sidra, perada, aguamiel, sake, las mezclas de bebidas fermentadas y las mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no incluidas en otro código.

²²⁷ Se considera vino “tranquilo” aquel que esté englobado en los códigos NC 2204 y NC 2205, salvo el vino “espumoso”, siempre y cuando, además, el alcohol incluido en el producto acabado provenga completamente de fermentación y el grado alcohólico volumétrico adquirido se sitúe por encima del 1,2 por ciento en volumen y por debajo, o igual, al 18 por ciento volumen, aunque en caso de estar por encima del 15 por ciento en volumen se requerirá, además, que se haya obtenido por enriquecimiento.

²²⁸ Se considera vino “espumoso” el vino englobado en los códigos NC 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 y 2205, siempre y cuando se presenten en botellas con tapones en forma de champiñón sujetos por ataduras o ligaduras, o que tengan una sobrepresión por el anhídrido carbónico disuelto igual o superior a 3 bares y que tengan un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 por ciento en volumen y que no exceda de 15 por ciento en volumen, siempre que el alcohol incluido en el producto acabado provenga completamente de fermentación.

- 4) Productos intermedios²²⁹: todos los productos no englobados en los supuestos anteriores con un grado alcohólico adquirido superior a 1,2 por ciento en volumen que no excedan de 22 por ciento de los códigos NC 2204, 2205 y 2206.
- 5) Alcohol etílico: se engloban los productos mencionados en los apartados anteriores con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 por ciento en volumen²³⁰, todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 por ciento en volumen los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC, y los aguardientes que contengan productos en solución o no.

I.4.3.C.c Tipo de gravamen y base imponible

Los tipos de gravamen y la base imponible se regulan de forma diferente en función del producto de que se trate, en términos similares a lo previsto previamente respecto al ámbito objetivo.

Respecto de la cerveza, existe la posibilidad de aplicar tipos reducidos cuando se produzca en pequeñas fábricas de cerveza independientes, siempre y cuando dichos tipos no se apliquen a las empresas que producen más de 200.000 hectolitros de cerveza al año y no son inferiores en más de un 50 por ciento al tipo normal nacional del impuesto especial²³¹. El impuesto se basa en el número de hectolitros/grado Plato o en el número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico del producto acabado.

²²⁹ En el caso de España, el artículo 24 de la Directiva 92/83 prevé la posibilidad de que no se considere como fabricación de productos intermedios la elaboración de vinos producidos en las regiones de Moriles Montilla, Tarragona, Priorato y Terra Alta, a los que se haya añadido alcohol de manera que su grado alcohólico volumétrico adquirido no se incremente en una proporción mayor al 1 por ciento en volumen.

²³⁰ Concretamente se incluyen los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 por ciento en volumen.

²³¹ Además, también se aplicarán estos tipos reducidos a la cerveza que proceda de pequeñas fábricas de cerveza ubicadas en otros países de la Unión, y de la misma forma que a las ubicadas en el país en cuestión.

Respecto a los vinos y otras bebidas fermentadas, se prevé la posibilidad de que apliquen tipos reducidos cuando el grado alcohólico del vino y de las demás bebidas fermentadas sea igual o inferior al 8,5 por ciento. Además, la Directiva 2020/1151 incluye la posibilidad de que se aprueben tipos reducidos por la producción de vino y de otras bebidas fermentadas por pequeños productores independientes. El impuesto se determinará por referencia al número de hectolitros de producto acabado.

Respecto a los productos intermedios, cuando tengan un grado alcohólico volumétrico igual o inferior al 15 por ciento, se puede aplicar un tipo único reducido en todos los países de la Unión, siempre y cuando no sea inferior en más del 40 por ciento al tipo normal nacional ni sea inferior al tipo normal nacional aplicado a los vinos “tranquilos” y a las demás bebidas fermentadas “tranquilas”. Además, la Directiva 2020/1151 incluye la posibilidad de que se aprueben tipos reducidos por los productos intermedios por pequeños productores independientes. Como en el caso del vino y otras bebidas fermentadas, el impuesto se determinará por referencia al número de hectolitros de producto acabado.

Por último, respecto al alcohol etílico, también se prevé la posibilidad de que, bajo unos límites, se apliquen tipos impositivos reducidos cuando el alcohol etílico sea producido por pequeñas destilerías. Además, se prevé la posibilidad de que se apliquen tipos reducidos a los productos del código NC 2208 cuando su grado alcohólico volumétrico adquirido sea igual o inferior al 5,5 por ciento. Por último, también indicar que algunos Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos inferiores al tipo mínimo, siempre y cuando no se sitúen por debajo del 50 por ciento del tipo impositivo nacional normal del impuesto sobre alcohol etílico. El impuesto se fijará por hectolitro de alcohol puro a 20 °C y se calculará por referencia al número de hectolitros de alcohol puro.

I.4.3.C.d Exención

Por último, a parte de la posibilidad de aplicar algunos tipos reducidos, existen algunos supuestos en que los Estados miembros pueden eximir del impuesto especial correspondiente a determinados productos.

En primer lugar, respecto a la cerveza, existe la posibilidad de que los Estados miembros prevean la exención del impuesto especial a la cerveza producida y, a su vez, consumida por los propios particulares, sus familiares o sus invitados, sin mediar operación de venta alguna.

En segundo lugar, también se habilita a los Estados miembros a que declaren exentos los siguientes productos, bajo las condiciones fijadas por los propios Estados miembros con la finalidad de asegurar una aplicación adecuada y completa y de evitar fraudes, elusiones y abusos:

- Productos desnaturalizados de acuerdo a la regulación de un Estado miembro²³².
- Productos desnaturalizados y usados en la producción de sustancias no destinadas al consumo humano.
- Productos que se usen para producir vinagre, medicamentos, productos alimenticios o aromatizantes alimentarios.
- Productos que se empleen para la preparación de complementos alimenticios.

²³² Además, la Directiva 2020/1151 obliga a los Estados miembros a declarar exento de impuestos especiales al alcohol completamente desnaturalizado en otro Estado miembro, siguiendo la fórmula autorizada en ese otro Estado miembro.

CAPÍTULO II. Tribunal de Justicia de la Unión Europea: Asuntos dictados en materia de Impuestos Especiales de Fabricación

II.1 Instituciones de la Unión Europea

Según el artículo 13, apartado 1, del TUE, hay siete instituciones que se encargan de promover los valores de la Unión, perseguir sus objetivos, defender sus intereses, los de sus ciudadanos y los de los Estados miembros, así como garantizar la coherencia, eficacia y continuidad de sus políticas y acciones. Estas siete instituciones son el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas.

De estas siete instituciones, hay cinco que, además de estar enunciadas en el artículo 13 del TUE, se encuentran caracterizadas en sus rasgos esenciales en el propio TUE, mientras que dos de ellas únicamente se mencionan en el artículo 13 del TUE y se remite al TFUE para su caracterización. Las cinco primeras instituciones son el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión Europea y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, mientras que las dos que únicamente se encuentran mencionadas son el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas. Así pues, como afirma Cidoncha (2020), las cinco primeras instituciones pueden denominarse como instituciones “constitucionales”, y no instituciones con simple “relevancia constitucional”²³³.

En el caso europeo, la diferenciación entre tres vertientes recogido en el principio de separación de poderes no es igual a la que ha existido tradicionalmente a nivel estatal. Por ejemplo, como veremos, no se atribuyen a un solo órgano la función legislativa,

²³³ CIDONCHA MARTÍN, A. “La Comisión”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I*. 3º edición. Tirant Lo Blanch, 2020, p. 484.

ejercida en régimen de titularidad compartida por el Parlamento Europeo y el Consejo, ni la ejecutiva.

Además, coexisten las instituciones que representan los intereses particulares de los Estados miembros, como el Consejo Europeo y el Consejo, y las que persiguen el interés general de la Unión, como el Parlamento Europeo, por encima de los intereses estatales. Así pues, en el seno de la Unión existen varios órganos desarrollando funciones parecidas, entre los que suele existir cierta tensión precisamente por ello²³⁴.

II.1.1 Parlamento Europeo

El Parlamento Europeo y su actividad se encuentran regulados, principalmente, en el artículo 14 del TUE, en los artículos 223 a 234 del TFUE²³⁵ y en su Reglamento interno.

El Parlamento Europeo es el órgano que representa a los ciudadanos europeos, ya que, recordemos, el funcionamiento de la Unión se basa en un modelo de democracia representativa²³⁶, estando los ciudadanos directamente representados en la Unión a través del Parlamento Europeo. Sin embargo, en sus orígenes, el Parlamento Europeo no respetaba los más elementales principios de un sistema democrático, ya que no existía transparencia y publicidad de las decisiones que se tomaban en su seno. Como consecuencia de ello, no se producía, entre otros, ningún tipo de rendición de cuentas.

²³⁴ MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., y GARCÍA GUERRERO, J. L., “El Parlamento Europeo”, En: LÓPEZ CASTILLO (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. Instituciones de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 610.

²³⁵ Existen muchos más artículos a lo largo del TFUE que hacen referencia a la actividad del Parlamento Europeo, pero los más relevantes son los artículos 223 a 234 del TFUE.

²³⁶ La dicción literal del artículo 10, apartado 1, del TUE, establece: “El funcionamiento de la Unión se basa en la democracia representativa.”

Teniendo en cuenta este hecho, el Parlamento Europeo ha sido la institución europea que ha sufrido un mayor cambio desde sus inicios en los años 50, con vistas a asegurar su respeto a los principios democráticos de la Unión.

Como afirman Martínez Alarcón y García Guerrero (2020), el argumento de la falta de legitimidad democrática del Parlamento Europeo en la toma de decisiones es lo que, de forma acertada, ha provocado, y continuará provocando, la transformación de la institución parlamentaria de la Unión²³⁷.

Si bien su sede oficial se encuentra en Estrasburgo (Francia), el Parlamento Europeo tiene dos sedes adicionales. Por una parte, sus sesiones plenarias adicionales y las actividades de sus sedes parlamentarias se realizan fundamentalmente en Bruselas (Bélgica). Por otra, la Secretaría General realiza sus actividades desde Luxemburgo, si bien la mayoría de los funcionarios desarrollan su trabajo desde Bruselas.

Está compuesto como máximo por 705 eurodiputados, incluyendo al Presidente, que representan a todos los países siguiendo una proporcionalidad decreciente y que se agrupan por afinidades políticas, no por nacionalidades²³⁸.

Es la única institución de la Unión elegida por sufragio directo, siendo los ciudadanos de los Estados miembros los que votan directamente a los diputados del Parlamento Europeo para que les representen en el proceso legislativo de la Unión y aseguren el funcionamiento democrático de otras instituciones de la Unión.

La elección por sufragio directo del Parlamento Europeo se incluyó en 1979 con el Tratado de Roma, provocando continuas tensiones entre el Parlamento Europeo y los

²³⁷ MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., y GARCÍA GUERRERO, J. L., “El Parlamento Europeo”... *op. cit.* pp. 550-551.

²³⁸ Respecto a la inmunidad parlamentaria, ver PÉREZ DE LAMO, D. “Monólogos judiciales sobre la inmunidad de los miembros del Parlamento Europeo”, *Revista española de derecho europeo*, Nº 73, 2020, pp. 213-244.

Parlamentos nacionales, los cuales se han visto relegados a un segundo plano y por ello exigen una mayor presencia en la toma de decisiones²³⁹.

Respecto a las competencias del Parlamento Europeo, conviene destacar que el Parlamento Europeo se encarga, junto con el Consejo, de las siguientes funciones²⁴⁰:

1) Legislativa: La elaboración de “actos legislativos” es la canalización del poder decisorio de la Unión. El Tratado de Lisboa ha regulado dos procedimientos legislativos y, todo acto que se produzca siguiendo un procedimiento diferente, no tendrá la consideración de “acto legislativo”²⁴¹.

Los dos procedimientos legislativos previstos son:

- Procedimiento legislativo ordinario: La iniciativa legislativa se lleva a cabo principalmente por la Comisión, limitándose el papel del Parlamento Europeo a una función de impulso de la iniciativa de la Comisión. Si el Parlamento solicitase a la Comisión propuestas para la elaboración de un acto legislativo en una materia específica, y la Comisión no lo hace, deberá justificar las razones, pudiendo el Parlamento presentar un recurso por omisión e, incluso, promover una moción de censura. Tras esta fase inicial,

²³⁹ En la actualidad, el artículo 12 del TUE regula las funciones de los Parlamentos nacionales en la Unión, siendo la primera ocasión en la que el Derecho originario dedica todo un artículo a los Parlamentos nacionales. El artículo 12 del TUE prevé la participación activa de los Parlamentos nacionales en el funcionamiento de la Unión, por lo que: a) se les informará de los proyectos de actos legislativos de la Unión por parte de las instituciones de la Unión; b) garantizarán el cumplimiento del principio de subsidiariedad; c) intervendrán en los mecanismos de revisión de la aplicación de las políticas europeas en el marco del espacio de libertad, seguridad y justicia, y se asociarán al control político de Europol y a la revisión de las actividades de Eurojust; d) participarán en la revisión de los Tratados; e) serán informados de las solicitudes de adhesión a la Unión; f) intervendrán en la cooperación interparlamentaria entre los Parlamentos nacionales y con el Parlamento Europeo.

²⁴⁰ El artículo 14, apartado 1, del TUE: “El Parlamento Europeo ejercerá conjuntamente con el Consejo la función legislativa y la función presupuestaria. Ejercerá funciones de control político y consultivas, en las condiciones establecidas en los Tratados. Elegirá al Presidente de la Comisión.”

²⁴¹ Constituirán actos legislativos aquellos actos jurídicos que se adopten a través de un procedimiento legislativo, tal y como se prevé en el artículo 289, apartado 3, del TFUE.

corresponderá al Parlamento Europeo y al Consejo el examen y constitución del acto legislativo.

- Procedimientos legislativos especiales: Si bien la iniciativa legislativa se produce normalmente, y al igual que en el procedimiento legislativo ordinario, por la Comisión, en los procedimientos legislativos especiales no existe un equilibrio entre las posiciones del Parlamento Europeo y del Consejo, habitualmente favorable al Consejo, como sí ocurre en el procedimiento legislativo ordinario.

2) Presupuestaria²⁴²: El Parlamento Europeo empieza a confirmarse como institución decisoria de la Unión justamente en materia presupuestaria. Tras el Tratado de Lisboa, el papel del Parlamento Europeo se refuerza, ya que se le atribuye la capacidad de hacer enmiendas a la totalidad, y no únicamente a los gastos no obligatorios como ocurría hasta ese momento²⁴³.

Como ocurre en el procedimiento legislativo, la iniciativa corre a cargo de la Comisión, la cual envía la propuesta del proyecto presupuestario al Parlamento Europeo y al Consejo, los cuales se encargan de su examen, enmienda y aprobación. Es importante destacar que, si bien el presupuesto no puede aprobarse sin el visto bueno del Parlamento Europeo, sí que puede sacarse adelante en caso de rechazo por parte del Consejo.

3) Control político: Si bien el Parlamento Europeo ha ejercido funciones de control desde sus inicios²⁴⁴, este control se ha ido ampliando. En la actualidad, el Parlamento Europeo

²⁴² El presupuesto es el acto que predice y aprueba anualmente, con carácter previo, los ingresos y los gastos previsibles de la Unión.

²⁴³ MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., y GARCÍA GUERRERO, J. L., “El Parlamento Europeo”... *op. cit.* pp. 633 y ss.

²⁴⁴ En el Tratado de la CECA se preveía que la Asamblea común realizara un control político sobre la Alta Autoridad, mientras que en el Tratado de la CEE y CEEA se preveía el control de la “Asamblea parlamentaria” sobre la Comisión, ante la que se podía interponer moción de censura.

ejerce funciones de control político no solo sobre la Comisión, sino también sobre el Consejo y el Consejo Europeo²⁴⁵.

Este control se manifiesta a través de diferentes mecanismos, principalmente de naturaleza informativa sin imposición de sanción. Entre estos, conviene destacar las preguntas parlamentarias ²⁴⁶, las interpelaciones ²⁴⁷, las declaraciones o comparecencias²⁴⁸, los informes anuales y otros informes de otras instituciones²⁴⁹ y las comisiones de investigación²⁵⁰.

Cuestión distinta es la moción de censura a la Comisión²⁵¹, que se trata de un mecanismo extraordinario de control político que puede derivar en la destitución colectiva de los miembros de la Comisión. A través de este mecanismo se puede observar la parlamentarización de las relaciones entre el Parlamento Europeo y la Comisión²⁵², ya que el Parlamento Europeo es decisivo para su constitución y también para su disolución.

²⁴⁵ En este sentido, en virtud del artículo 230, apartado 3, del TFUE: “El Consejo Europeo y el Consejo comparecerán ante el Parlamento Europeo en las condiciones fijadas por el reglamento interno del Consejo Europeo y por el del Consejo.”

²⁴⁶ A través de las preguntas parlamentarias se solicita una explicación sobre una información, hecho o situación concreta. Estas preguntas pueden ser de cuatro tipos: preguntas con solicitud de respuesta oral seguida de debate, turno de preguntas, preguntas con solicitud de respuesta escrita y preguntas al Banco Central Europeo con solicitud de respuesta escrita.

²⁴⁷ Se dirigen al Consejo, la Comisión o el Vicepresidente de la Comisión y el alto representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad.

²⁴⁸ El Consejo Europeo, el Consejo y la Comisión puede comparecer ante el Parlamento Europeo.

²⁴⁹ El Parlamento Europeo recibe informes del Consejo Europeo, de la Comisión, del Banco Central Europeo, del Tribunal de Cuentas o del Defensor del Pueblo. En ellos estas instituciones informan sobre el estado de su actividad.

²⁵⁰ Las comisiones de investigación son estructuras orgánicas del Parlamento Europeo no permanentes y que persiguen una función de control político investigando supuestos casos de infracción o mala administración en la aplicación del derecho de la Unión.

²⁵¹ El artículo 17, apartado 8, del TUE establece: “La Comisión tendrá una responsabilidad colegiada ante el Parlamento Europeo. El Parlamento Europeo podrá votar una moción de censura contra la Comisión de conformidad con el artículo 234 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Si se aprueba dicha moción, los miembros de la Comisión deberán dimitir colectivamente de sus cargos y el Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad deberá dimitir del cargo que ejerce en la Comisión.”

²⁵² MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., y GARCÍA GUERRERO, J. L., “El Parlamento Europeo”... *op. cit.* p. 646.

4) Otras funciones: Entre el resto de funciones cabe destacar la función consultiva, que de hecho era su función principal hasta que 1986 cuando empieza a tomar mayor protagonismo en la función presupuestaria y del procedimiento legislativo ordinario. A pesar de ello, la actividad de consulta del Parlamento Europeo todavía es extensa, pudiendo ser las consultas remitidas al Parlamento facultativas o preceptivas.

Además, otra función del Parlamento Europeo que cabe resaltar es la intervención en los procesos de constitución de otras instituciones europeos, especialmente importante su papel como encargado de elegir al Presidente de la Comisión. También destaca la aprobación de la Comisión y del Alto Representante para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad, elección del Defensor del Pueblo e intervención en los nombramientos de jueces y abogados generales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de los miembros del Tribunal de Cuentas y de los miembros del Comité Ejecutivo del Banco Central Europeo.

II.1.2 Consejo

El Consejo²⁵³ ha sido considerado tradicionalmente como el órgano central en la toma de decisiones en la Unión, como una instancia central imprescindible de “coordinación”²⁵⁴.

²⁵³ La denominación como “Consejo” ha sufrido una evolución terminológica a lo largo de los años. Así pues, inicialmente, en el Tratado de la CECA (1951), se denominaba “Consejo Especial de Ministros”, siendo modificado a “Consejo” en los Tratados de Roma (1957), aunque se seguía empleando la expresión “Consejo de Ministros” de forma habitual. En el Tratado de Maastricht (1992) se mantuvo la denominación de “Consejo”, aunque el propio Consejo se autobautizó como “Consejo de la Unión Europea” en la Decisión 93/591/CE del Consejo, de 8 de noviembre de 1993, relativa a su denominación tras la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 16 de noviembre de 1993, núm. 281, p. 18). En la actualidad, si bien el Tratado de Lisboa sigue denominándolo “Consejo”, con la finalidad de diferenciarse terminológicamente hablando del Consejo Europeo, el propio Consejo en su página web se autodenomina “Consejo de la Unión Europea”. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/>. En España, por ejemplo, la página web institucional del Ministerio de Hacienda y Función Pública utiliza el término “Consejo de la Unión Europea”. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Internacional/Union%20Europea/Paginas/Consejo%20Europeo.aspx>.

²⁵⁴ GARCÍA PECHUÁN, M. “El Consejo”. En: LÓPEZ CASTILLO (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. Instituciones de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020,

Éste representa a los Gobiernos de los Estados miembros y está compuesto por un representante de cada Estado miembro, de rango ministerial, facultado para comprometer al Gobierno del Estado miembro al que represente y para ejercer el derecho de voto.

Con sede en Bruselas (Bélgica), el Consejo es, junto con el Consejo Europeo, uno de los dos órganos intergubernamentales de la Unión. Sin embargo, aunque estén condicionados por unas pautas fijadas por sus Estados, forman parte de un órgano de la Unión y, por tanto, deben respetar el Derecho de la Unión. Además, el Consejo es uno de los dos pilares de la democracia representativa junto con el Parlamento Europeo, encargándose ambos de la función legislativa²⁵⁵, como se ha explicado previamente.

Conviene destacar que, en este sentido, una de las mayores novedades del Tratado de Lisboa es la introducción a nivel de Derecho originario del principio de transparencia de los trabajos del Consejo²⁵⁶, exigiéndose así la publicidad de las sesiones del Consejo cuando se desarrollen funciones legislativas. Esto es especialmente importante por el tradicional secretismo que rodea a la mayoría de los encuentros en el entorno del Consejo²⁵⁷.

p. 423. Además, como el mismo afirma, si bien es cierto que no se puede afirmar tan contundentemente como en el pasado, sobre todo tras el aumento de poderes del Parlamento Europeo y, en especial, del Consejo Europeo desde la crisis financiera de 2007, cualquier asunto que se gestione muy probablemente pasará por el Consejo.

²⁵⁵ De esta forma se produce una clara distinción frente al Consejo Europeo por el propio TUE, ya que en el artículo 15, apartado 1, del TUE se establece expresamente que el Consejo Europeo no ejercerá función legislativa alguna.

²⁵⁶ Se introduce el artículo 16, apartado 8, del TUE, el cual establece: “El Consejo se reunirá en público cuando delibere y vote sobre un proyecto de acto legislativo. Con este fin, cada sesión del Consejo se dividirá en dos partes, dedicadas respectivamente a las deliberaciones sobre los actos legislativos de la Unión y a las actividades no legislativas.”

²⁵⁷ El propio Parlamento Europeo se ha hecho eco de esta cuestión, solicitando al Consejo “como uno de los dos componentes del legislador europeo, que adapte sus métodos de trabajo a las normas de una democracia parlamentaria y participativa, como requieren los Tratados, en lugar de actuar como un foro diplomático, lo que no es su función prevista”. *Informe de 4 de diciembre de 2018, sobre la investigación estratégica OI/2/2017 de la Defensora del Pueblo Europeo sobre la transparencia de los debates legislativos en los órganos preparatorios del Consejo de la Unión Europea*. Estrasburgo (Francia): Parlamento Europeo, Comisión de Asuntos Constitucionales y de Peticiones, 2018, núm. 2096. Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0420_ES.html. En el mismo sentido se ha pronuncia el TJUE, en Sentencia del Tribunal General de 22 de marzo de 2018, De Capitani/Parlamento, T-540/15, apartado 105, ECLI:EU:T:2018:167.

Por otra parte, como se ha comentado previamente, el Consejo se encarga, junto con el Parlamento Europeo, asimismo, de la función presupuestaria, llevando a cabo funciones de fijación de políticas y de coordinación.

Por último, si bien el Consejo puede desarrollar otras funciones, como el control de la actividad de la Comisión en el ámbito del comercio exterior de la Unión, destacar que el Consejo puede desarrollar puntualmente alguna función ejecutiva, por ejemplo, cuando se necesita homogeneidad en la ejecución de actos jurídicamente vinculantes de la Unión²⁵⁸. En estas ocasiones, como acertadamente afirma García Pechuán (2020), se produce un conflicto con el principio de la división de poderes, presente en el constitucionalismo contemporáneo, ya que se entrega al poder legislativo el ejercicio de funciones ejecutivas²⁵⁹.

II.1.3 Consejo Europeo

El Consejo Europeo no ha sido una figura muy estudiada, de hecho, solía tratarse juntamente con el Consejo. Sin embargo, desde su reconocimiento como una de las instituciones de la Unión en el Tratado de Lisboa, el Consejo Europeo ha alcanzado un mayor reconocimiento. De hecho, puede afirmarse que todas las decisiones importantes sobre el funcionamiento o el futuro de la Unión se toman teniendo en cuenta sus consideraciones²⁶⁰.

²⁵⁸ Específicamente, “Cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión, éstos conferirán competencias de ejecución a la Comisión o, en casos específicos debidamente justificados y en los previstos en los artículos 24 y 26 del Tratado de la Unión Europea, al Consejo.”, en virtud del artículo 291, apartado 2, del TFUE.

²⁵⁹ GARCÍA PECHUÁN, M., “El Consejo”..., *op. cit.* pp. 453-454.

²⁶⁰ CASTELLÀ ANDREU, J. M., y GONZÁLEZ CAMPAÑÁ, N. “El Consejo Europeo”. En: LÓPEZ CASTILLO (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. Instituciones de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 397.

Se trata de una institución con sede en Bruselas (Bélgica) y regulada en el artículo 15 del TUE y su reglamento interno, así como otras referencias que se hacen al mismo distribuidas por los Tratados.

Su función es principalmente política. De hecho, algunos autores como afirman Castellà Andreu y González Campaña (2020), consideran el Consejo Europeo como el “centro de gravedad política” de la Unión²⁶¹. Esta función, principalmente política, se ve reforzada por el hecho de que se excluye expresamente que el Consejo Europeo tenga función ejecutiva alguna, elemento que claramente diferencia al Consejo Europeo del Parlamento Europeo y del Consejo.

Esta función política se manifiesta además en su composición, ya que el Consejo Europeo se compone por los Jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros, así como por su Presidente²⁶², que es elegido por el propio Consejo Europeo, y por el Presidente de la Comisión.

En cualquier caso, no es la única función del Consejo Europeo, sino que tiene varias funciones más asignadas. Así pues, las funciones del Consejo Europeo pueden distribuirse en las siguientes:

- Funciones constitutivas²⁶³: se trata de aquellas funciones que posibilitan al Consejo Europeo modificar las disposiciones y procedimientos previstos en las normas constitutivas, esto es, en los Tratados. Entre otras, emitir orientaciones de

²⁶¹ CASTELLÀ ANDREU, J. M., y GONZÁLEZ CAMPAÑA, N. “El Consejo Europeo”... *op. cit.* p. 420.

²⁶² El Presidente del Consejo Europeo asumirá, en su rango y condición, la representación exterior de la Unión en los asuntos de política exterior y de seguridad común, sin perjuicio de las atribuciones del Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad.

²⁶³ Término empleado por MANGAS MARTÍN A., y LIÑÁN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 10ª edición, Tecnos, Madrid, España, 2020, pp. 217 y ss. Otros autores, como García Pechuán, han preferido optar por el término funciones “constitucionales”. GARCÍA PECHUÁN, M., “El Consejo”... *op. cit.* p. 405.

negociación relativas al tratado de retirada de un Estado miembro²⁶⁴ o fijar las formaciones del Consejo y las normas de rotación de sus Presidencias²⁶⁵.

- Funciones de orientación política: se regula de una forma genérica, prevista en el propio artículo 15 del TUE, en el que se establece que el Consejo Europeo “dará a la Unión los impulsos necesarios para su desarrollo y definirá sus orientaciones y prioridades políticas generales”.
- Sin embargo, como puede observarse en el literal del artículo 15 del TUE se prevé una función genérica, que dota de un gran margen de maniobra al Consejo Europeo, pero que requiere mayor precisión en las funciones específicas. Estas funciones concretas se van definiendo a los tratados. Por ejemplo, en el artículo 68 del TFUE²⁶⁶ se establece que el Consejo Europeo defina las orientaciones estratégicas de la programación legislativa y operativa.
- Funciones en la política exterior y de seguridad común: El Consejo Europeo, junto con el Consejo, definen y aplican la política exterior y de seguridad común. El Consejo Europeo fijará, en particular, los intereses estratégicos de la Unión y sus objetivos, así como las orientaciones generales de la política exterior y de seguridad común.

²⁶⁴ En virtud del artículo 50, apartados 1 y 2, del TUE: “1. Todo Estado miembro podrá decidir, de conformidad con sus normas constitucionales, retirarse de la Unión. 2. El Estado miembro que decida retirarse notificará su intención al Consejo Europeo. A la luz de las orientaciones del Consejo Europeo, la Unión negociará y celebrará con ese Estado un acuerdo que establecerá la forma de su retirada, teniendo en cuenta el marco de sus relaciones futuras con la Unión. Este acuerdo se negociará con arreglo al apartado 3 del artículo 218 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El Consejo lo celebrará en nombre de la Unión por mayoría cualificada, previa aprobación del Parlamento Europeo.”

²⁶⁵ En virtud del artículo 236 del TFUE, cuya dicción literal establece: “El Consejo Europeo adoptará por mayoría cualificada: a) una decisión por la que se establezca la lista de las formaciones del Consejo, distintas de la de Asuntos Generales y la de Asuntos Exteriores, de conformidad con el apartado 6 del artículo 16 del Tratado de la Unión Europea; b) una decisión relativa a la presidencia de las formaciones del Consejo, con excepción de la de Asuntos Exteriores, de conformidad con el apartado 9 del artículo 16 del Tratado de la Unión Europea.”

²⁶⁶ La dicción literal del artículo 68 del TFUE: “El Consejo Europeo definirá las orientaciones estratégicas de la programación legislativa y operativa en el espacio de libertad, seguridad y justicia.”

- Funciones de organización y arbitraje: El Consejo Europeo se encarga de fijar el número de miembros del Parlamento Europeo y de la Comisión, así como nombrar a su propio Presidente y al Alto Representante de la Política Exterior. Además, propone al Presidente de la Comisión y nombra a sus miembros, así como al Presidente, Vicepresidente y demás miembros del Comité Ejecutivo del Banco Central Europeo.

Por otra parte, el Consejo Europeo actúa de árbitro en determinadas ocasiones en el ámbito de la política exterior y de seguridad común, y también en otras circunstancias específicas, como en aquellos casos en los que un Estado miembro alega un interés nacional vital, actuando como “freno de emergencia”²⁶⁷.

II.1.4 Comisión Europea

La Comisión Europea se encuentra regulada principalmente en el artículo 17, apartado 1, del TUE y en los artículos 244 a 250 del TFUE, completado con su reglamento interno. Tiene su sede en Bruselas (Bélgica), aunque algunos servicios tienen su sede en Luxemburgo²⁶⁸.

La “guardiana de los Tratados”, como se conoce a la Comisión Europea, se encarga de garantizar los intereses generales de la Unión proponiendo y revisando que se respeta la legislación, junto con el TJUE, y aplicando las políticas y el presupuesto de la Unión

²⁶⁷ CASTELLÀ ANDREU, J. M., y GONZÁLEZ CAMPAÑÁ, N. “El Consejo Europeo”... *op. cit.* p. 410.

²⁶⁸ Entre otros, la Oficina de Publicaciones Oficiales, la Oficina de Estadística y Servicio de Informática y los Servicios de Higiene y Seguridad en el trabajo.

Europea²⁶⁹. Es importante destacar que, al perseguir el interés general, es fundamental que la Comisión actúe con total independencia²⁷⁰.

La Comisión es considerada como la institución supranacional por excelencia, en contraposición a la dupla formada por el Consejo Europeo y el Consejo, los cuales representan los intereses nacionales²⁷¹.

Teniendo en cuenta que la finalidad de la Comisión es promover el interés general de la Unión, ésta asume una serie de atribuciones con una naturaleza muy diversa, aunque siempre con un papel estratégico importante. Entre ellas, la Comisión cuenta con el monopolio de la iniciativa legislativa, aunque existe alguna excepción²⁷². Por ello podría decirse que la Comisión tiene el “cuasi-monopolio” de la iniciativa legislativa²⁷³. Además, en materia de estrategia y políticas, impulsa la mejora de la estrategia general de la Unión y de la concepción y la ejecución de las políticas de la Unión.

Por último, otras funciones que conviene traer a colación son, en primer lugar, en materia presupuestaria y de financiación, proponiendo y ejecutando el presupuesto de la Unión y tramitando los programas de financiación de la Unión. Asimismo, en segundo lugar, en materia de relaciones internacionales, su papel es fundamental en la preparación de la política de desarrollo y fomentar la asistencia fuera de la Unión, negociando acuerdos de

²⁶⁹ MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., y GARCÍA GUERRERO, J. L., “El Parlamento Europeo”... *op. cit.* p. 660; y *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un nuevo marco de la UE para reforzar el Estado de Derecho*. Bruselas (Bélgica): Comisión Europea, 2014, núm. 158 final. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52014DC0158>.

²⁷⁰ Otras instituciones como el TJUE, el Tribunal de Cuentas y el Banco Central Europeo también deben actuar de forma independiente, si bien no son Instituciones ideadas para promover el interés general. Respecto al Parlamento, si bien es cierto que no representa intereses nacionales, sí que representa a los ciudadanos, con sus tendencias ideológicas, aspectos que no pueden afectar a la Comisión, la cual debe situarse por encima de ello.

²⁷¹ CIDONCHA MARTÍN, A. “La Comisión”... *op. cit.* pp. 484-485.

²⁷² Por ejemplo, en el artículo 289, apartado 4, del TFUE establece que, en aquellos supuestos concretos previstos por los Tratados, los actos legislativos podrán ser adoptados por iniciativa de un grupo de Estados miembros o del Parlamento Europeo, por recomendación del Banco Central Europeo o a petición del Tribunal de Justicia o del Banco Europeo de Inversiones.

²⁷³ CIDONCHA MARTÍN, A. “La Comisión”... *op. cit.* p. 521 y MANGAS MARTÍN A., y LIÑÁN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*... *op. cit.* p. 245.

cooperación al desarrollo y contando con una representación sobre el terreno, esto es, las delegaciones de la UE en todo el mundo.

II.1.5 Banco Central Europeo

El Banco Central Europeo, con sede en Frankfurt (Alemania), se encuentra regulado en los artículos 282 a 284 del TFUE, completado por el Protocolo nº 4 del Tratado de Lisboa sobre el Estatuto del Sistema Europeo de Bancos Centrales y del Banco Central Europeo, así como normas que influyen en el Banco Central Europeo incluidas en otros Protocolos²⁷⁴.

El Banco Central Europeo no es una institución originaria de la Unión, ya que se creó en 1998 a raíz de la Unión Monetaria, siendo considerado como Institución de la Unión con la aprobación del Tratado de Lisboa. Se trata de un órgano formado, aparte de por el presidente y el vicepresidente del Banco Central Europeo, por los gobernadores de los bancos centrales nacionales de todos los países de la Unión.

El objetivo principal del Banco Central Europeo es lograr la estabilidad de los precios en la Unión y, para alcanzar dicho objetivo, se le atribuyen las siguientes funciones: 1) definir y ejecutar la política monetaria de la Unión, 2) realizar operaciones de divisas, 3) poseer y gestionar las reservas oficiales de divisas de los Estados miembros, y 4) promover el buen funcionamiento de los sistemas de pago.

²⁷⁴ Cabe destacar el Protocolo nº 6 sobre la fijación de las sedes de las instituciones y de determinados órganos, organismos y servicio de la Unión Europea (*Diario Oficial de la Unión Europea*, de 7 de junio de 2016, núm. 202, pp. 265–265), el Protocolo nº 7 sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea (*Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 266–272), el Protocolo nº 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo (*Diario Oficial de la Unión Europea*, de 9 de mayo de 2008, núm. 115, pp. 279–280) y el Protocolo nº 13 sobre los criterios de convergencia (*Diario Oficial de la Unión Europea*, de 9 de mayo de 2008, núm. 115, pp. 281–282).

Se trata de una institución con un tremendo poder, tanto económico como político, ya que sus medidas impactan sobre el conjunto de la ciudadanía, dado que el Banco Central Europeo es un banco central, con todas las funciones que ello conlleva, y además ejerce con carácter exclusivo la política monetaria de la Unión²⁷⁵.

Por último, el Banco Central Europeo, junto con los bancos centrales nacionales, forman el Sistema Europeo de Bancos Centrales (SEBC), en el cual regirán los principios de jerarquía y descentralización. Así pues, si bien los bancos centrales nacionales se encargarán de ejecutar las operaciones que correspondan a las funciones del SEBC atendiendo al principio de descentralización, siempre deberán a las instrucciones del Banco Central Europeo garantizando la uniformidad de la política monetaria de la Unión, atendiendo al principio de jerarquía²⁷⁶.

II.1.6 Tribunal de Cuentas Europeo

El Tribunal de Cuentas Europeo, con sede en Luxemburgo, se regula principalmente en los artículos 285 a 287 del TFUE y las disposiciones financieras previstas entre el artículo 310 y 325 del TFUE, completadas con algunas disposiciones del Reglamento Financiero sobre el presupuesto general de Unión²⁷⁷ y el Reglamento interno del Tribunal de Cuentas Europeo²⁷⁸.

²⁷⁵ LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ, E. “Las instituciones económicas de la Unión Europea”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I*. 3º edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 776.

²⁷⁶ MANGAS MARTIN, A., y LIÑAN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea... op. cit.* p. 337.

²⁷⁷ Concretamente los artículos 254 a 259 del Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE) nº 1296/2013, (UE) nº 1301/2013, (UE) nº 1303/2013, (UE) nº 1304/2013, (UE) nº 1309/2013, (UE) nº 1316/2013, (UE) nº 223/2014 y (UE) nº 283/2014 y la Decisión nº 541/2014/UE y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) nº 966/2012. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 30 de julio de 2018, núm. 193, pp. 1–222.

²⁷⁸ Reglamento interno del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 23 de abril de 2010, núm. 103, pp. 1–6.

Como ocurre con el Banco Central Europeo, este tribunal no es una institución originaria de la Unión, sino que su creación tuvo lugar en 1975 con el Tratado de Bruselas. Está formado por un miembro de cada Estado miembro, nombrado por el Consejo tras consultar al Parlamento Europeo, y, en su calidad de auditor externo independiente de la Unión, protege los intereses de los contribuyentes europeos.

Al Tribunal de Cuentas Europeo se le conoce como el guardián financiero, o la “conciencia financiera”²⁷⁹, de la Unión, y nace fruto de la voluntad de contar con un ente independiente, no político²⁸⁰, que auditase todos los ingresos y gastos de todos los órganos creados por la Unión²⁸¹.

Así pues, el Tribunal de Cuentas se encarga de revisar que los fondos de la Unión se reciben y se emplean de forma adecuada, así como de impulsar la optimización de la gestión financiera de la Unión. Para realizar esta revisión o control, el Tribunal de Cuentas Europeo lleva a cabo, principalmente, una función fiscalizadora, si bien tiene competencias para realizar una función consultiva.

La función fiscalizadora, como establece el artículo 287, apartado 2, del TFUE²⁸², debe respetar, por una parte, los principios de legalidad y regularidad de los ingresos y gastos, esto es, si se trata de actos de ejecución conformes a Derecho y se encuentran

²⁷⁹ MANGAS MARTIN, A., y LIÑAN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea...* *op. cit.* p. 328.

²⁸⁰ Si bien el Parlamento Europeo ejerce un control, éste es un control principalmente político, mientras que lo que se pretende con el Tribunal de Cuentas Europeo es un ente que ejerza un control no político. Además, se pretendía que el ente creado fuese independiente del Consejo y del Parlamento, que son las Instituciones que aprueban el presupuesto general de la Unión.

²⁸¹ El Tribunal de Cuentas puede revisar a prácticamente todas las instituciones y organismos de la Unión, siendo la principal excepción el Banco Europeo de Inversiones, ya que sus recursos son directamente aportados por los Estados miembros. Además, no tiene competencia para revisar al Banco Central Europeo, sin embargo, en aras a una mayor transparencia, en 2019 el Tribunal de Cuentas y el Banco Central Europeo alcanzaron un acuerdo en virtud del cual el Tribunal de Cuentas podía solicitar y obtener determinada información del Banco Central Europeo para sus auditorías.

²⁸² En virtud del artículo 287, apartado 2, del TFUE: “El Tribunal de Cuentas examinará la legalidad y regularidad de los ingresos y gastos y garantizará una buena gestión financiera. Al hacerlo, informará, en particular, de cualquier caso de irregularidad. (...)”.

correctamente expresados desde una perspectiva contable, y, por otra parte, el principio de buena gestión financiera, englobando varios campos, desde una pura revisión de la eficiencia de los mecanismos y de la eficacia de los resultados, hasta el análisis de una política con repercusión en los ingresos y gastos de la Unión²⁸³.

La función consultiva se manifiesta en la posibilidad del Tribunal de Cuentas Europeo de emitir dictámenes a instancia de alguna de las demás instituciones, más allá de los informes anuales y sectoriales que realiza sobre aspectos específicos en el ejercicio de su función fiscalizadora.

II.2 Tribunal de Justicia de la Unión Europea

II.2.1 Orígenes

De modo preliminar, conviene tener en cuenta que, tal y como ha reconocido la doctrina, el TJUE tiene una naturaleza compleja²⁸⁴, y ello es debido a la propia complejidad de la Unión. Sus orígenes se remontan a los tres Tratados constitutivos de las tres Comunidades, en los cuales se ideaba el Tribunal de Justicia como órgano judicial común encargado de interpretar y aplicar el Derecho de la Unión.

²⁸³ LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ, E. “Las instituciones económicas de la Unión Europea”... *op. cit.* pp. 764 y ss.; MANGAS MARTIN, A., y LIÑAN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea...* *op. cit.* pp. 328 y ss.

²⁸⁴ IGLESIAS BUHIGES, J.L. “El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el proceso de integración”. En: PARDO IRANZO, V. (dir.), *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Pamplona, España, 2013, pp. 24 y ss.; NÚÑEZ LOZANO, M^a. C. “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”. En: LÓPEZ RAMÓN, F. Y VILLAR ROJAS, F. (Coord.) *El alcance de la invalidez de la actuación administrativa*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, España, pp. 550-552; GUTIÉRREZ ESPADA, C. et al. *La Unión Europea y su Derecho*, *op. cit.* p. 306.

A principios de la década de 1950 se constituyó, en virtud del Tratado de París, el Tribunal de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, primer Tribunal existente, el cual, en 1957, se convirtió en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Posteriormente, es ya con el Tratado de Lisboa cuando el Tribunal adopta el nombre de Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal y como se conoce actualmente.

Ahora bien, a parte del cambio en su denominación, sus competencias de control jurisdiccional no han variado en exceso desde su creación, únicamente ha sufrido ampliaciones en su composición como consecuencia del incremento en el número de asuntos a resolver²⁸⁵.

Además, también conviene destacar el papel del TJUE en la armonización institucional de la Unión, ya que ha mantenido a través de sus resoluciones cierta neutralidad competitiva por la vía del control de las situaciones de infracción²⁸⁶. Como afirma Andrés Sáenz de Santamaría (2019), el TJUE tiene un “papel fundamental en la construcción de la integración europea”, tal y como ha demostrado, una vez más, teniendo un papel protagonista en relación el Brexit, en cuyo proceso no “ha defraudado las expectativas”²⁸⁷.

II.2.2 Función

En el artículo 2 del TUE se reconoce el “Estado de Derecho” como valor fundamental de Unión, al igual que los valores de respeto de la dignidad humana, la libertad, la democracia, la igualdad y los derechos humanos. Y el respeto del Estado de Derecho es precisamente lo que pretende el TJUE.

²⁸⁵ MANGAS MARTIN, A., y LIÑAN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea...* *op. cit.* p. 292.

²⁸⁶ MIRAS MARIN, N. *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta...* *op. cit.*, p. 89.

²⁸⁷ ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA, P. “Un tribunal a la altura de sus responsabilidades: el Brexit ante el TJUE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº 62, 2019, p. 1.

Como afirman Roberto Ada y Antonio Tizzano (2017), los Tratados confieren al Tribunal de Justicia una amplia gama de competencias, que tiende a abarcar toda la gama de cuestiones que la acción de la Unión puede plantear. Precisamente por esta razón, no sólo es extremadamente rica y articulada, sino que también constituye, con mucho, el rasgo más distintivo del papel del Tribunal dentro de la propia Unión y, de manera más general, uno de los aspectos más matizados de todo el sistema²⁸⁸.

El TJUE, en virtud del artículo 19, apartado 1, del TUE, “garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados.” Es decir, se encarga, en colaboración con los órganos jurisdiccionales nacionales, de asegurar que la legislación de la Unión se interprete y aplique de la misma manera en todos los Estados miembros, así como de asegurar que los países miembros y las instituciones europeas cumplan la legislación de la Unión.

Por otra parte, el TJUE también persigue garantizar la tutela judicial efectiva, siendo fundamental, para ello, que se proteja la independencia de los órganos judiciales, ya que ello permite asegurar el acceso a un juez independiente²⁸⁹. En este sentido, como afirma Sesma Sánchez (2020), el TJUE cuenta con un gran margen para determinar el alcance material de sus fallos²⁹⁰ y para determinar su alcance temporal²⁹¹.

Además, debe entenderse referido al conjunto del ordenamiento jurídico de la Unión, incluyendo los derechos fundamentales previstos en la Carta de Derechos Fundamentales

²⁸⁸ ADAM, R. y TIZZANO, A. *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Turín, Italia, pp. 253-254.

²⁸⁹ En este sentido, ver CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, M. “La protección de la independencia judicial en el derecho de la Unión Europea”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, N° 65, 2020, pp. 11-31.

²⁹⁰ No solo para fijar la interpretación de la norma que permita respetar el derecho comunitario, sino también para declarar expresamente que una norma nacional es contraria al derecho europeo.

²⁹¹ SESMA SÁNCHEZ, B. “Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario”, *Crónica tributaria*, N° 177, 2020, pp. 191-192.

de la Unión Europea²⁹². Tal y como establece el artículo 19, apartado 3, del TUE, el TJUE se pronunciará, de conformidad con los Tratados:

- a) sobre los recursos interpuestos por un Estado miembro, por una institución o por personas físicas o jurídicas;
- b) con carácter prejudicial, a petición de los órganos jurisdiccionales nacionales, sobre la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones;
- c) en los demás casos previstos por los Tratados.

II.2.3 Composición

Tal y como afirma el artículo 19, apartado 1, del TUE, el TJUE está formado por el Tribunal de Justicia²⁹³, el Tribunal General y los tribunales especializados²⁹⁴. Sin embargo, hasta 1988, el Tribunal de Justicia únicamente estaba compuesto por una única instancia, que actuaba en Pleno, creándose ese mismo año un segundo tribunal, el Tribunal de Primera Instancia, actualmente conocido como Tribunal General. Posteriormente, en 2004, se creó, como tribunal especializado, el Tribunal de la Función Pública, sin embargo, el 1 de septiembre finalizaron sus actividades²⁹⁵.

²⁹² LLOPIS NADAL, P. “La cuestión prejudicial como instrumento para interpretar derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea”... *op. cit.* p. 121.; ROCA TRÍAS, E., y GARCÍA COUSO, S. “¿Es real el diálogo entre tribunales? Cuestión prejudicial y control de constitucionalidad por vulneración de derechos y libertades fundamentales”, *Teoría y Realidad Constitucional*, N° 39, p. 537.

²⁹³ La similitud terminológica del Tribunal de Justicia de la Unión Europea con uno de sus órganos, el Tribunal de Justicia, ha sido duramente criticado, ya que, aunque la finalidad sea “individualizar la Institución judicial, la organización o el régimen jurisdiccional”, como afirma RUIZ-JARABO COLOMER “Estas sutilezas se revelan ciertamente incompatibles son los anhelos de transparencia y de hacer más comprensible el sistema institucional a los ciudadanos”. RUIZ-JARABO COLOMER, D. *La justicia de la Unión Europea*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, España, 2011, p. 109.

²⁹⁴ Sobre la influencia del Brexit en la composición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ver CONCELLÓN FERNÁNDEZ, P. “Las repercusiones del Brexit sobre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. En: MARTÍN RODRÍGUEZ, P. (Dir.) *Nuevo Mundo, Nueva Europa La redefinición de la Unión Europea en la era del Brexit*, Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2021, pp. 419-433.

²⁹⁵ Las competencias del Tribunal de la Función Pública fueron traspasadas al Tribunal General, incrementando progresivamente el número de jueces de éste, en el contexto de la reforma de la estructura jurisdiccional de la Unión. El Tribunal de la Función Pública se creó al amparo del artículo 257 TFUE en

Con ello, en la actualidad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea comprende el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, creado en 1988 con la denominación de Tribunal de Primera Instancia, permitiendo la normativa la creación de Tribunales especializados.

Mientras el Tribunal de Justicia está formado por un Juez por cada Estado miembro y está asistido por Abogados Generales, el Tribunal General cuenta con al menos un Juez por Estado miembro, por lo que existe la posibilidad de que haya más Jueces que Estados miembros, pero, sin embargo, no está asistido por Abogados Generales²⁹⁶.

Ambos Tribunales actúan habitualmente en Salas, de tres o cinco Jueces, aunque también pueden actuar en Gran Sala y en Pleno para aquellos casos tasados o de especial importancia. Además, el Tribunal General puede actuar como órgano unipersonal para aquellos casos que no presenten dificultad en absoluto.

II.2.4 Competencias

Entre el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, el Tribunal de Justicia es el órgano supremo en el sistema jurisdiccional propio de la Unión, siendo, de hecho, una de las siete Instituciones de la Unión. Como afirma Sanz Hermida (2020), desde una perspectiva

virtud de la Decisión 2004/752/CE, Euratom del Consejo, de 2 de noviembre de 2004, por la que se crea el Tribunal de la Función Pública de la Unión Europea (*Diario Oficial de la Unión Europea*, de 9 de noviembre de 2004, núm. 333, pp. 7–11) y por el Anexo I del Estatuto del TJUE.

²⁹⁶ Si bien el Tribunal General no tiene Abogados Generales, sus Jueces pueden actuar como tales en determinados asuntos, siempre que no actúen como Jueces en el mismo asunto, en virtud del artículo 49 del Estatuto TJUE y del artículo 2 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 2 de mayo de 1991. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 30 de mayo de 1991, núm. 136, p. 1.

interna equivaldría a la “más alta instancia jurisdiccional”, mientras que el Tribunal General debe ser considerado como un órgano jurisdiccional de primera instancia²⁹⁷.

Así pues, el Tribunal de Justicia es el órgano de casación, en cuanto a cuestiones de Derecho, de las resoluciones dictadas por el Tribunal General, teniendo, además, competencias para conocer en única instancia.

Si bien en la terminología europea se emplea el término “recurso”, los recursos de incumplimiento, anulación, omisión y responsabilidad extracontractual no constituyen realmente un verdadero recurso, sino que son auténticos procesos en sí mismos²⁹⁸. Sin embargo, seguiremos la práctica habitual europea y emplearemos el término “recurso” para evitar malentendidos.

II.2.4.A Competencia del Tribunal General en primera instancia y recurso de casación ante el Tribunal de Justicia

Los siguientes recursos son competencia del Tribunal General en primera instancia, sin perjuicio de que el Tribunal de Justicia puede conocer de los recursos de casación contra las sentencias y los autos del Tribunal General, siempre que se limiten a cuestiones de Derecho.

Además, los siguientes recursos, así como el recurso por incumplimiento, se conocen como recursos “directos” contra Estados miembros o contra una institución, órgano u organismo de la Unión Europea, ya que los legitimados pueden acceder al Tribunal sin ninguna instancia previa y únicamente pueden ser enjuiciados por el órgano jurisdiccional

²⁹⁷ SANZ HERMIDA, A.M. “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I*. 3ª edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 700.

²⁹⁸ ARANGÜENA FANEGO, C. “Recurso por omisión”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A., Madrid, España, 2013, p. 98.

“central” o “institucional” comunitario, excluyéndose cualquier otro Tribunal, ya sea nacional o internacional²⁹⁹.

En estos casos, si el recurso de casación es estimado, el Tribunal de Justicia tendrá dos opciones, o bien anular la resolución del Tribunal General y resolver él mismo el litigio, o bien devolver el asunto al Tribunal General que estará vinculado por la resolución del Tribunal de Justicia.

II.2.4.A.a Recurso de anulación

El recurso de anulación, regulado en el artículo 263 del TFUE³⁰⁰, es aquel mediante el cual un demandante solicita la anulación de un acto adoptado por una institución, un órgano o un organismo de la Unión.

Si bien este recurso constituye un mecanismo jurídico esencial para garantizar el respeto al sistema jurídico comunitario, no existe una definición como tal, siendo aceptada generalmente por la doctrina una definición del recurso de anulación como “una acción dirigida contra un acto de las instituciones comunitarias con el fin de obtener su anulación, una vez constatada su ilegalidad”³⁰¹.

²⁹⁹ ARANGÜENA FANEGO, C.: “Recurso por omisión”... *op. cit.* p. 99.

³⁰⁰La solicitud de anulación puede realizarse, en virtud del artículo 263 del TFUE, frente a: 1) Actos legislativos emanados de las instituciones europeas, 2) Actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes o 3) Actos del Parlamento Europeo, del Consejo Europeo, de los órganos y organismos de la Unión destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros.

³⁰¹ MARTIN BRAÑAS, C. *El control de la legalidad ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (anulación, omisión y excepción de ilegalidad)*, Civitas-Thomson Reuters, 2012, p. 34. En el mismo sentido, SILVA DE LAPUERTA, R. *El procedimiento ante el Tribunal de Justicia*, La Ley, Madrid, 1993, p. 111. En términos similares, GARCIA LUENGO, J. *El recurso comunitario de anulación: Objeto y admisibilidad*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 83.

Existen cuatro motivos por los que las partes pueden acceder a la anulación, siendo dos motivos de forma, apreciables de oficio por ser de orden público³⁰², y otros dos motivos de fondo, apreciables a instancia de parte. Mientras que los primeros hacen referencia a la incompetencia y los vicios sustanciales de forma, los segundos se refieren a la violación de los tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución y la desviación de poder.

Si bien las sentencias dictadas por el Tribunal General pueden ser objeto de recurso de casación frente al Tribunal de Justicia³⁰³, las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia no pueden ser recurridas. Si las sentencias dictadas son estimatorias, el acto impugnado será nulo y tendrá efectos *ex tunc* y *erga omnes*, mientras que, si son desestimatorias, salvo que el acto revista naturaleza normativa³⁰⁴, no podrá recurrirse.

Por último, no cabe olvidar, que, aunque se declare la nulidad de un acto, tanto el Tribunal de Justicia como el Tribunal General pueden considerar alguno de sus efectos como definitivos, no viéndose afectados por la declaración de anulación. En este sentido, como menciona Martín Brañas (2013), se pretende garantizar la seguridad jurídica, así como defender otros valores dignos de protección que podrían resultar indefensos ante la eficacia *ex tunc* que tienen estas resoluciones³⁰⁵.

Así pues, la Institución, órgano u organismo condenado, en virtud del artículo 266 del TFUE³⁰⁶, estará obligado a adoptar las medidas necesarias para el cumplimiento de la

³⁰² Sentencia de 2 de abril de 1998, Comision/Daffix, C-166/95 P, ECLI:EU:C:1997:73, apartado 24.

³⁰³ Artículo 256, apartado 1, párrafo segundo, del TFUE: “Contra las resoluciones dictadas por el Tribunal General en virtud del presente apartado podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal de Justicia limitado a las cuestiones de Derecho, en las condiciones y dentro de los límites fijados en el Estatuto.”

³⁰⁴ En caso de tener naturaleza normativa, puede volver a recurrirse por la vía de la excepción de ilegalidad o en el curso de una cuestión prejudicial.

³⁰⁵ MARTIN BRAÑAS, C. “El recurso de anulación”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A., Madrid, España, 2013, p. 95.

³⁰⁶ En virtud del artículo 266 del TFUE se establece: “La institución, órgano u organismo del que emane el acto anulado, o cuya abstención haya sido declarada contraria a los Tratados, estarán obligados a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.”

sentencia, sin perjuicio de la responsabilidad por daños en que se pueda incurrir en virtud del artículo 340 del TFUE.

II.2.4.A.b Recurso por omisión

El recurso por omisión, regulado en el artículo 265 del TFUE³⁰⁷, se interpone cuando existe una omisión respecto de un pronunciamiento o acto debido por parte de una Institución, órgano u organismo de la Unión.

Así pues, se trata de la abstención de pronunciarse, no la adopción de un acto diferente al que los interesados pretendían, por lo que las decisiones que son contrarias a las pretensiones de los interesados deben impugnarse mediante el recurso de anulación. Si bien se han planteado dudas sobre cuáles son las abstenciones susceptibles de este recurso, como afirma Barav (1975), lo importante es que la abstención haya creado efectos jurídicos definitivos, siendo susceptible de alterar la posición jurídica del demandante³⁰⁸.

La sentencia, en caso de ser estimatoria, se limitará a declarar la ilegalidad de la abstención contraria al Tratado, siendo su naturaleza, por tanto, declarativa. Además, la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia no es susceptible de recurso, por lo que es firme y produce efectos de cosa juzgada. Como ocurre con el recurso de anulación, si no se cumplen las medidas fijadas en la sentencia, únicamente podrá interponerse un nuevo recurso por omisión, sin perjuicio de la responsabilidad por daños en virtud del artículo 340 del TFUE.

³⁰⁷ En aquellos casos en los que se haya producido una violación de los Tratados y el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión o el Banco Central Europeo se abstuvieren de pronunciarse, los Estados miembros y las demás instituciones de la Unión podrán recurrir al TJUE con objeto de que declare dicha violación, en virtud del artículo 265 del TFUE.

³⁰⁸ BARAV, A. “Considérations sur la spécificité du recours en carence en droit communautaire”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, N° 1, 1975, pp. 60-61.

II.2.4.A.c Recurso por responsabilidad extracontractual de las Instituciones y recurso de indemnización por daños

El recurso por responsabilidad extracontractual, regulado en el artículo 268 del TFUE³⁰⁹, se interpone en aquellas ocasiones en las que, no existiendo una relación contractual entre las partes implicadas, un acto ilícito produce unos daños a alguna de esas partes.

Si bien la regulación es escueta, la doctrina y la jurisprudencia han extraído una serie de requisitos que determinan el nacimiento de dicha responsabilidad, entre los que destacan la ilegalidad del comportamiento, el daño efectivo y la relación de causalidad entre el comportamiento alegado y el perjuicio invocado³¹⁰.

No es necesario que el acto ilegal causante del perjuicio se encuentre anulado con carácter previo a interponer este recurso, sino que puede apreciarse la condición de ilegalidad del acto en el mismo procedimiento de responsabilidad.

En caso de existir dicho daño, en virtud del artículo 340 del TFUE se puede solicitar, conforme los principios generales comunes a los Derechos de los Estados miembros, a través de este recurso:

- La reparación de los daños causados por las instituciones europeas o sus agentes en el ejercicio de sus funciones.
- La reparación de los daños causados por el Banco Central Europeo o por sus agentes en el ejercicio de sus funciones.

³⁰⁹ El TJUE será competente para conocer los litigios relativos a la indemnización por daños derivada de la responsabilidad extracontractual, en virtud del artículo 268 del TFUE.

³¹⁰ Entre otros, PASCUAL SERRATS, R. “El recurso por responsabilidad extracontractual”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A., Madrid, España, 2013, p. 157.

II.2.4.A.d Litigios entre la Unión y sus agentes o con competencia expresa del Tribunal General

Además, tras la desaparición del Tribunal de la Función Pública de la Unión Europea, el Tribunal General es competente para pronunciarse sobre cualquier litigio entre la Unión y sus agentes, regulado en el artículo 270 del TFUE³¹¹.

También se engloban los litigios relativos a contratos celebrados por la Unión o por cuenta de esta en los que se otorgue competencia expresa al Tribunal General, regulados en el artículo 272 del TFUE³¹².

II.2.4.B Competencia exclusiva del Tribunal de Justicia

II.2.4.B.a Recurso por incumplimiento

El recurso por incumplimiento se regula, principalmente, en los artículos 258 y 259 del TFUE, en los cuales se establece que estos recursos pueden ser interpuestos por la Comisión contra un Estado miembro, tras un procedimiento previo³¹³, o por un Estado miembro contra otro, después de haber sometido el asunto a la Comisión³¹⁴, cuando un

³¹¹ Así el literal del artículo 270 del TFUE establece: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse sobre cualquier litigio entre la Unión y sus agentes dentro de los límites y en las condiciones que establezca el Estatuto de los funcionarios de la Unión y el régimen aplicable a los otros agentes de la Unión.”

³¹² El TJUE será competente para juzgar en virtud de una cláusula compromisoria contenida en un contrato de Derecho público o de Derecho privado celebrado por la Unión o por su cuenta, en virtud del artículo 272 del TFUE.

³¹³ Artículo 258 del TFUE: “Si la Comisión estimare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, ésta podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.”

³¹⁴ Artículo 259 del TFUE: “Cualquier Estado miembro podrá recurrir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si estimare que otro Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados. Antes de que un Estado miembro interponga, contra otro Estado miembro, un recurso fundado en un supuesto incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, deberá someter el asunto a la Comisión. La Comisión emitirá un dictamen motivado, una vez que los

Estado miembro haya “incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados”.

Sin embargo, no existe una definición expresamente regulada sobre qué debe entenderse por incumplimiento. Así pues, la jurisprudencia y la doctrina ha ido delimitando dicho concepto, el cual se caracteriza por los siguientes dos puntos.

En primer lugar, amplitud del concepto, al englobar cualquier infracción del derecho europeo, con independencia de su naturaleza (acción u omisión), origen (norma, práctica administrativa, actuación jurisdiccional) o poder público del que proceda. En segundo lugar, carácter objetivo, al no ser necesario que exista culpa o dolo, sino que es suficiente con la existencia del incumplimiento³¹⁵. Además, lógicamente el incumplimiento debe ser imputable al Estado, esto es, a sus órganos ejecutivos³¹⁶.

Por otra parte, la expresión “obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados” debe entenderse que engloba el Derecho Originario, como son los Tratados constitutivos, sus modificaciones y las actas de adhesión de los nuevos Estados³¹⁷, el Derecho Derivado, como son los reglamentos, las directivas y las decisiones, los Acuerdos y normas que vinculan a la Unión, los principios generales del derecho de la Unión y la jurisprudencia del TJUE³¹⁸.

Estados interesados hayan tenido la posibilidad de formular sus observaciones por escrito y oralmente en procedimiento contradictorio. Si la Comisión no hubiere emitido el dictamen en el plazo de tres meses desde la fecha de la solicitud, la falta de dictamen no será obstáculo para poder recurrir al Tribunal.”

³¹⁵ *Informe del Consejo de Estado sobre las garantías del cumplimiento del Derecho Comunitario... op. cit.* pp. 16-17.

³¹⁶ MANGAS MARTIN, A., y LIÑAN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea... op. cit.* pp. 465-466.; y BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “La garantía jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: BACIGALUPO SAGGESE, M., FUENTETAJA PASTOR, J.A., VIÑUALES FERREIRO, S., y LINDE PANIAGUA (Dir.) *Instituciones de la Unión Europea*, Open Ediciones Universitarias, 2016, p. 223.

³¹⁷ Conviene tener presente que, en virtud del artículo 6, apartado 1, del TUE, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea “tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados”.

³¹⁸ Como afirma PARDO IRANZO, antes del Tratado de Maastrich, cuando se incumplía una sentencia que declaraba el no cumplimiento de una obligación por un Estado miembro, se iniciaba un nuevo proceso por incumplimiento, situación absurda que se modificó con el citado Tratado, a partir del cual se posibilita comenzar un nuevo y diferente procedimiento dirigido concretamente a la imposición de sanciones

Además, se da un supuesto interesante respecto a los derechos fundamentales, ya que en el recurso por incumplimiento no son reivindicados por los particulares, titulares de los mismos, sino por una institución supranacional frente a Estados miembros que, por su parte, tienen sistemas propios de garantía constitucional de los derechos³¹⁹.

Las sentencias dictadas en este procedimiento, que pueden ser estimatorias³²⁰ o desestimatorias del incumplimiento, son declarativas, limitándose a declarar la existencia o inexistencia del incumplimiento, firmes, al no haber recurso, y producen cosa juzgada.

Además, con la aprobación del Tratado de Maastricht se incluyeron una serie de medidas que permitían incrementar la fuerza ejecutiva de las sentencias. Así, por ejemplo, el artículo 260 del TFUE establece que el Estado “estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal.” Incluso, existe la posibilidad de que se imponga una sanción a tanto alzado o una multa coercitiva en caso de incumplimiento de la condena³²¹.

pecuniarias al Estado no cumplidor. PARDO IRANZO, V. “El recurso de incumplimiento”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A., Madrid, España, 2013, pp. 135 y ss.

³¹⁹ Respecto a los problemas que plantea este supuesto, ver RODRÍGUEZ-IZQUIERO SERRANO, M. “Los derechos fundamentales en el procedimiento por incumplimiento y la adecuación constitucional de las actuaciones de los estados miembros”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº 61, 2018, pp. 933-971.

³²⁰ Conviene tener en cuenta que, en caso de ser una sentencia estimatoria, el Tribunal no puede establecer las medidas que el Estado miembro debe aplicar, si bien el Estado, en virtud del artículo 260, apartado 1, del TFUE, “está obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal”.

³²¹ En virtud del artículo 260, apartado 2, del TFUE: “Si la Comisión estimare que el Estado miembro afectado no ha adoptado las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal, podrá someter el asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. La Comisión indicará el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias. Si el Tribunal declarare que el Estado miembro afectado ha incumplido su sentencia, podrá imponerle el pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva.”

II.2.4.B.b Cuestiones prejudiciales

Las cuestiones prejudiciales son recursos indirectos, ya que se trata de cuestiones relativas a la validez planteadas ante un órgano jurisdiccional nacional. Se encuentran previstas en el artículo 267 del TFUE³²² y reguladas con detalle en Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia³²³.

Si bien el Tribunal General tiene competencia para resolver cuestiones prejudiciales³²⁴ en las materias previstas en el Estatuto del TJUE³²⁵, como no hay materias previstas en el mismo, hoy en día es el Tribunal de Justicia el que resuelve estas cuestiones en exclusiva. Las cuestiones prejudiciales constituyen la “piedra angular del sistema jurisdiccional de la UE”³²⁶ y tienen una importancia trascendental. Muestra de ello es que en los últimos años el planteamiento de cuestiones prejudiciales está batiendo récords³²⁷.

³²² La dicción literal del artículo 267 del TFUE establece: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión; Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad.”

³²³ Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, de 25 de septiembre de 2012. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 29 de septiembre 2012, núm. 265.

³²⁴ En virtud del artículo 267 TFUE: “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión (...)” Y del artículo 256, apartado 3, del TFUE: “El Tribunal General será competente para conocer de las cuestiones prejudiciales, planteadas en virtud del artículo 267, en materias específicas determinadas por el Estatuto. (...)”.

³²⁵ Protocolo nº 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 7 de junio de 2016, núm. 202, pp. 210-229.

³²⁶ Dictamen 2/13 del Tribunal de Justicia (Pleno) de 18 de diciembre de 2014, ECLI:EU:C:2014:2454, apartado 176. También se le ha calificado como la “joya de la corona” o el “arco de la bóveda”, entre otros, GUTIÉRREZ ESPADA, C. et al. *La Unión Europea y su Derecho*, op. cit. p. 315.

³²⁷ GUTIÉRREZ ESPADA, C. et al. *La Unión Europea y su Derecho*, op. cit. p. 317.

De hecho, gracias a las cuestiones prejudiciales, se concibe el TJUE como la más alta instancia jurisdiccional en materia de interpretación de normas jurídicas comunitarias. Si bien no es la única, ya que coexiste con la de las jurisdicciones nacionales encargadas de aplicar previamente el Derecho de la Unión, sí la última³²⁸.

Se trata de un instrumento de gran utilidad para poder aplicar la normativa europea de un modo uniforme en todo el territorio de la Unión, de tal forma que exista una armonización en su aplicación entre los Estados miembros³²⁹. De hecho, no solo se traduce en una aplicación homogénea del Derecho de la Unión en todos los Estados miembros, sino que ha influido decisivamente en los desarrollos progresivos que el mencionado Derecho de la Unión ha experimentado a lo largo de los años³³⁰.

El planteamiento de una cuestión prejudicial al TJUE puede ser realizado exclusivamente por el órgano jurisdiccional estatal, con independencia de que las partes lo soliciten, y deberá realizarlo en cuanto considere que es imprescindible una decisión sobre la interpretación o la validez del derecho de la Unión para poder resolver, ya que éste es el mejor ubicado para decidirlo³³¹. Esto es lo que Cienfuegos Mateo (2012) denomina “juicio de relevancia”³³².

³²⁸ SANZ HERMIDA, A.M. “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea”... *op. cit.* p. 726.

³²⁹ En el caso español se han producido fallos muy relevantes en los últimos años, entre los que cabe destacar, en un ámbito distinto al tributario, el carácter abusivo de las cláusulas suelo que se solían incluir en los préstamos hipotecarios de la banca, la regulación del despido de trabajadores interinos o el llamado “derecho al olvido”. En el ámbito tributario, por ejemplo, la sujeción a IVA de los servicios prestados por abogados de oficio, que implicó un cambio en la postura del Ministerio de Hacienda. Concretamente en los impuestos especiales, el conocido como “céntimo sanitario” o el “Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica”.

³³⁰ CIENFUEGOS MATEO, M. “La cuestión prejudicial de la Unión Europea”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen II. Derecho de la Unión Europea*. 2º edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2018, pp. 324 y ss.

³³¹ SOCA TORRES, I. “Negativa a plantear cuestión prejudicial por un órgano jurisdiccional obligado a ello e inexistencia de vulneración del derecho a un juicio justo”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Vol. 22, Nº 61, 2018, p. 1129.

³³² CIENFUEGOS MATEO, M. “Juez nacional-Tribunal de Justicia: la cuestión prejudicial”, En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (Dir.), *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea. Tomo V. Sistema Jurisdiccional de la UE*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, Madrid, España, 2012, pp. 580-582.

Un requisito imprescindible para poder plantear una cuestión prejudicial es la “independencia” del órgano que la plantea. De hecho, el Tribunal ha considerado que los Tribunales Económico-Administrativos³³³ españoles no pueden plantear cuestiones prejudiciales ya que no cumplen “con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales”³³⁴.

Como afirma Falcón y Tella (2020), la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los Tribunales Económico-Administrativos españoles permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión³³⁵.

Además, como se afirma en las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales, lo más práctico es que la remisión vaya precedida de un debate contradictorio³³⁶.

A través de las cuestiones prejudiciales, cuando un juez nacional no tiene certeza sobre cómo interpretar un acto de la Unión o sobre la procedencia del mismo, somete el asunto al Tribunal de Justicia, suspendiendo el procedimiento que se sustancia ante él hasta que el Tribunal de Justicia resuelva. Tras conocer su resolución, el juez nacional puede resolver el procedimiento sustanciado ante él³³⁷.

³³³ Entendiendo como Tribunales Económico-Administrativos tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central, que es respecto al que se resuelve Sentencia de 21 de enero de 2020, Banco Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, como los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

³³⁴ Sentencia de 21 de enero de 2020, Banco Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17, apartado 77.

³³⁵ FALCÓN Y TELLA, R. “La falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: TJUE 21 enero 2010”, *Quincena fiscal*, Nº 5, 2020. En el mismo sentido, ver también ROVIRA FERRER, I. “Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales”, *Quincena fiscal*, Nº 11, 2020.

³³⁶ Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 20 de julio de 2018, núm. 257, pp. 1-7.

³³⁷ Se prevé un procedimiento prejudicial de urgencia para aquellos casos que necesitan una contestación urgente, como en materia de asilo, control de fronteras, sustracción de menores, etc.

En el mismo se establece un diálogo de “juez a juez” entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, permitiendo así asegurar la uniformidad en la interpretación del Derecho de la Unión y garantizando así su coherencia, su plena eficacia, su autonomía y, en última instancia, el carácter propio del Derecho instituido por los Tratados³³⁸. Existe una clara tendencia hacia la creación del denominado “poder judicial europeo”³³⁹.

Además, cuando un órgano jurisdiccional nacional tenga dudas sobre la compatibilidad de una normativa nacional con el Derecho de la Unión, debe plantear la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia sobre la interpretación o la validez de ese Derecho, con independencia de que exista un procedimiento incidental de control pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional sobre el respeto a la Constitución del Estado miembro de esa misma normativa³⁴⁰.

La cuestión prejudicial puede ser de dos tipos, si bien no existe un tratamiento procesal diferenciado:

- 1) Cuestión prejudicial de interpretación: se persigue que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la interpretación de una norma del Derecho de la Unión. Las sentencias tienen efectos de cosa juzgada y tiene un alcance general, lo que significa que todos los órganos jurisdiccionales deben aplicar la normativa de la Unión siguiendo la interpretación del Tribunal de Justicia³⁴¹.

³³⁸ Dictamen 1/09 del Tribunal de Justicia (Pleno) de 8 de marzo de 2011, ECLI:EU:C:2011:123, apartado 67 y 83; y Dictamen 1/91 del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 1991, ECLI:EU:C:1991:490, apartado 35.

³³⁹ MAGALDI, N. “Una nueva advertencia a Polonia sobre la (in)dependencia de su poder judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 26 de marzo de 2020, Miasto Lowicz y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, Nº 52, 2020, pp. 23 y ss.

³⁴⁰ Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, apartado 139.

³⁴¹ URBANEJA CILLÁN, J. “El control jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: FERRER LLORET, J. (Dir.) *Introducción al Derecho de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 245.

- 2) Cuestión prejudicial de apreciación de validez: se persigue que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la validez de un acto normativo de la Unión. La sentencia tiene también un alcance general, tanto si declara que el acto se considera válido como inválido.

Por último, resaltar que no existe regulación sobre los efectos de las sentencias del TJUE dictadas en un procedimiento prejudicial, como comentaremos posteriormente. Sin embargo, conviene destacar que el TJUE sí que se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre quién es el competente para limitar los efectos en el tiempo de sus sentencias, afirmando que él es el único competente para limitar dichos efectos en el tiempo³⁴².

II.2.4.B.c Recurso de anulación y por omisión interpuestos por un Estado miembro o por una institución de la Unión

El competente con carácter general en este tipo de recursos es el Tribunal General, encargándose el Tribunal de Justicia únicamente de aquellos casos que específicamente se prevean en el artículo 51 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁴³.

³⁴² Entre otras, Sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija SL y otros contra AEAT*, C-110/98 a C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145, y de 4 de octubre de 2012, *Hristo Byankov contra Glaven sekretar na Ministerstvo na vateshnite raboti*, C-249/11, ECLI:EU:C:2012:608. Entre otros, COBREROS MENDAZONA, E. “El diálogo judicial para la construcción de la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes contrarias al Derecho de la Unión Europea”, *AFDUAM*, N° 22, 2018, pp. 421 y ss.; y TOLEDANO CANTERO, R. “La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea por los tribunales nacionales. Estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y aproximación a las novedades introducidas en la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, N° 100, 2018, pp. 655 y ss.

³⁴³ La dicción literal del artículo 51 del Estatuto del TJUE: “No obstante lo dispuesto en la norma enunciada en el apartado 1 del artículo 256 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, quedarán reservados a la competencia del Tribunal de Justicia: a) los recursos contemplados en los artículos 263 y 265 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea interpuestos por un Estado miembro y que vayan dirigidos contra: i) un acto legislativo, un acto del Parlamento Europeo, del Consejo Europeo o del Consejo, o contra una abstención de pronunciarse de una o varias de dichas instituciones, excepto: – las decisiones adoptadas por el Consejo con arreglo al párrafo tercero del apartado 2 del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; – los actos del Consejo adoptados en virtud de un Reglamento del propio Consejo relativo a medidas de protección comercial con arreglo al artículo 207 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; – los actos del Consejo mediante los que este ejerza competencias de ejecución de

Estos son, con carácter general, los recursos interpuestos por un Estado miembro contra un acto del Parlamento Europeo, del Consejo y/o de la Comisión, con algunas excepciones, y los interpuestos por una institución europea contra el Parlamento Europeo, el Consejo, la Comisión y/o el Banco Central Europeo.

II.2.4.B.d Otras competencias

Aparte de las competencias expuestas previamente, el Tribunal de Justicia también es competente para resolver sobre el respeto a los Tratados por parte de un acuerdo planeado, así como si la Unión o sus instituciones son competentes para celebrarlo, a través de la emisión de dictámenes en virtud del artículo 218, apartado 11, del TFUE³⁴⁴.

Además, también es competente para resolver sobre los recursos contra las decisiones del Comité de Arbitraje y otros procedimientos especiales³⁴⁵.

conformidad con el apartado 2 del artículo 291 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; ii) un acto o una abstención de pronunciarse de la Comisión con arreglo al apartado 1 del artículo 331 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; b) los recursos contemplados en los artículos 263 y 265 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que haya interpuesto una institución de la Unión contra un acto legislativo, un acto del Parlamento Europeo, del Consejo Europeo, del Consejo, de la Comisión o del Banco Central Europeo, o contra una abstención de pronunciarse de una o varias de estas instituciones; c) los recursos contemplados en el artículo 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea interpuestos por un Estado miembro y que vayan dirigidos contra un acto de la Comisión relativo a la falta de ejecución de una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia con arreglo al apartado 2 o al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.”

³⁴⁴ Artículo 218, apartado 11, del TFUE: “Un Estado miembro, el Parlamento Europeo, el Consejo o la Comisión podrán solicitar el dictamen del Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad con los Tratados de cualquier acuerdo previsto. En caso de dictamen negativo del Tribunal de Justicia, el acuerdo previsto no podrá entrar en vigor, salvo modificación de éste o revisión de los Tratados.”

³⁴⁵ Regulados en el artículo 201 y ss. del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

II.2.5 Asuntos tratados

II.2.5.A El Tribunal de Justicia

Los casos planteados ante el Tribunal de Justicia se han visto incrementados en gran medida en las últimas décadas, hecho al que contribuye, entre otros, la aprobación del nuevo Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, cuya finalidad principal era agilizar el procedimiento³⁴⁶.

En 2006, se plantean 537 asuntos ante el Tribunal de Justicia, entre los que destacan 251 cuestiones prejudiciales. Los Estados miembros de los que proceden la mayoría de las peticiones son Luxemburgo (28), Italia (25), y Grecia (25). Por su parte, se resuelven 546 asuntos, entre los que destacan 266 procedimientos prejudiciales, quedando pendientes a 31 de diciembre de 2006, 731 asuntos. Entre las materias tratadas, cabe resaltar la Fiscalidad (55), Medio ambiente y consumidores (40), Agricultura (30) y Competencia (30)³⁴⁷.

En 2019³⁴⁸, en cambio, se plantean 966 asuntos ante el Tribunal de Justicia, entre los que destacan 641 procedimientos prejudiciales. Es decir, en cuestión de 13 años el número de

³⁴⁶ Sobre el nuevo Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, ver SOCA TORRES, I. “El nuevo Reglamento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, N° 49, 2013, pp. 109-131.

³⁴⁷ *Estadísticas judiciales del Tribunal de Justicia*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2007, pp. 81-107. Disponible en: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/06_cour_stat_2008-09-29_11-17-24_601.pdf

³⁴⁸ Se realiza la comparativa con las cifras del 2019, ya que las cifras del 2020 se ven afectadas por la pandemia mundial del Covid-19, no siendo datos comparables. En 2020, si bien se nota un descenso importante dados los efectos de la pandemia del Covid-19, aun así, se plantearon 735 asuntos ante el Tribunal de Justicia, esto es, 231 asuntos menos que en 2019, un 24% inferior. Entre los 735 asuntos, cabe destacar 556 procedimientos prejudiciales, una disminución de un 13% respecto al año anterior. Los Estados miembros de los que proceden la mayoría de las peticiones son Alemania (139), Austria (50), Italia (44), Polonia (41) y Bélgica (36). Con ello, si bien el país que sigue encabezando el número de peticiones es Alemania, habiendo incluso incrementado la cifra respecto a 2019 a pesar de la pandemia del Covid-19, resalta la desaparición de España y Rumanía de dicha lista. Por otra parte, los asuntos resueltos, si bien han disminuido frente al año anterior, este descenso no ha sido tan drástico, ya que en 2020 se resolvieron 792 asuntos, esto es, una disminución de 73 asuntos, casi un 9% inferior. Entre los 792 asuntos, cabe destacar

asuntos se incrementa en, aproximadamente, un 80%, siendo el incremento de procedimientos prejudiciales de, aproximadamente, un 155%. Entre todos ellos, conviene precisar que los Estados miembros de los que proceden la mayoría de las peticiones son, principalmente, Alemania (114), Italia (70), España (64) y Rumanía (49). Por su parte, los asuntos resueltos fueron 865, esto es, un 58% superior. Entre ellos destacan los 601 procedimientos prejudiciales, un incremento de, aproximadamente, de un 126%. La duración media de los procedimientos fue de 14,4 meses, quedando pendientes de resolución, a 31 de diciembre de 2019, 1.102 casos³⁴⁹. Entre las materias tratadas, destacan las Ayudas de Estado y competencia (123), el Espacio de libertad, seguridad y justicia (113), la Fiscalidad (94) y las Libertades de circulación y de establecimiento y mercado interior (94).

II.2.5.B El Tribunal General

En 2006, se plantean 432 asuntos ante el Tribunal General, en ese momento denominado Tribunal de Primera Instancia, y se resolvieron 436 asuntos. El 29% de las resoluciones recurribles del Tribunal General fueron recurridas en casación ante el Tribunal de Justicia. Los asuntos pendientes a 31 de diciembre de 2006 fueron 1.029 asuntos. Las principales materias de los recursos fueron Propiedad intelectual (251), Competencia (173) y Ayudas de Estado (164)³⁵⁰.

534 procedimientos prejudiciales, esto es, un 11% inferior. Entre las materias tratadas, destacan de nuevo las mismas que en el 2019, aunque con un ligero cambio en el orden, esto es, el Espacio de libertad, seguridad y justicia (119), las Ayudas de Estado y competencia (104), Libertades de circulación y de establecimiento y mercado interior (96) y Fiscalidad (95). *Panorámica del año Informe anual 2020*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Unidad de Publicaciones y Medios de comunicación electrónicos, 2021, pp. 56-58. Disponible en https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/20205918_qdaq20101esn_pdf.pdf.

³⁴⁹ *Panorámica del año Informe anual 2019*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Unidad de Publicaciones y Medios de comunicación electrónicos, 2020, pp. 53-55. Disponible en https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/qdaq20001esn_002.pdf.

³⁵⁰ *Estadísticas judiciales del Tribunal de Primera Instancia*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2007, pp. 177-198. Disponible en https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/06_trib_stat.pdf.

En 2019³⁵¹, se plantean 939 asuntos ante el Tribunal General y se resuelven 874 asuntos. En este caso, el 30% de las resoluciones fueron recurridas en casación ante el Tribunal de Justicia, por lo que el porcentaje ha permanecido muy similar. Sin embargo, a 31 de diciembre de 2019 quedaban pendientes de resolver 1.398 asuntos³⁵², casi un 36% superior a lo que quedaba pendiente a 31 de diciembre de 2006. Las principales materias de los recursos fueron Ayudas de Estado (278), Propiedad intelectual e industrial (274) y Estatuto de los Funcionarios de la Unión (141), mientras que Competencia (64) se encontraba en sexto lugar, tras Política Económica y Monetaria (138) y Medidas restrictivas (72).

II.3 Obligatoriedad de las sentencias del TJUE

II.3.1 Recursos por incumplimiento y recursos de anulación y por omisión

Con carácter preliminar, conviene indicar que no existe una norma que regule con carácter general los efectos de las todas las sentencias del Tribunal, algo que puede producir confusión en determinados supuestos. Si bien hay casos en los que expresamente se prevé

³⁵¹ Se realiza la comparativa con las cifras del 2019, ya que las cifras del 2020 se ven afectadas por la pandemia mundial del Covid-19, no siendo datos comparables. En 2020 se plantearon 847 asuntos ante el Tribunal General, esto es, una disminución de aproximadamente un 10% respecto al 2019, y se resolvieron 748 asuntos, equivalente a aproximadamente una reducción del 15% respecto al 2019. El 23% de las resoluciones del Tribunal General fueron recurridas en casación ante el Tribunal de Justicia, cifra considerablemente inferior al 2019. Por otra parte, quedaron pendientes 1.497 asuntos a 31 de diciembre de 2020, cifra ligeramente superior al 2019. Las principales materias de los recursos fueron Propiedad intelectual e industrial (319), Ayudas de Estado (292), Estatuto de los Funcionarios de la Unión (182) y Política Económica y Monetaria (156). Como puede observarse, tanto de las cifras del Tribunal de Justicia como de las cifras del Tribunal General, el 2020 se ha caracterizado por una reducción en el número de asuntos planteados (un 24% en el caso del Tribunal de Justicia y un 10% en el caso del Tribunal General) y en el número de asuntos resueltos (9% en el caso del Tribunal de Justicia y un 15% en el caso del Tribunal General), siendo el motivo, como puede intuirse, la pandemia del Covid-19 y las dificultades derivadas de la misma, como el régimen de teletrabajo generalizado o las dificultades para realizar las vistas, especialmente desde marzo a mayo del 2021. Cifras del 2020 extraídas de *Panorámica del año Informe anual 2020... op. cit.* pp. 60-61.

³⁵² *Panorámica del año Informe anual 2019... op. cit.* pp. 57-59.

el carácter vinculante de las sentencias, en otras ocasiones no se establece de forma específica.

En primer lugar, hay una serie de recursos respecto de los cuales la norma prevé que las sentencias dictadas en los mismos tendrán efectos vinculantes. En este sentido, el TFUE sí que recoge expresamente la obligatoriedad de las sentencias del TJUE dictadas respecto a recursos por incumplimiento y a recursos de anulación y por omisión.

Así, respecto al recurso por incumplimiento, el TFUE establece, en su artículo 260, apartado 1, que en aquellas ocasiones en las que el TJUE declare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, “dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal”. Es más, en aquellas ocasiones que el Estado en cuestión no adopte medidas que permitan ejecutar la sentencia del TJUE, el artículo 260, apartado 2, del TFUE, será sancionado al pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva.

Por su parte, respecto a los recursos de anulación o por omisión, el artículo 260, párrafo 1, del TFUE establece que la institución, órgano u organismo que haya emitido el acto ha sido anulado, o cuya abstención haya sido declarada contraria a los Tratados, “estarán obligados a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.”

Por tanto, no existe ninguna duda de los efectos vinculantes de las sentencias dictadas en estos recursos, ya que la propia regulación prevé expresamente que la obligatoriedad del cumplimiento de las mismas.

II.3.2 Cuestión prejudicial

Si bien sí que existe dicha regulación respecto al recurso por incumplimiento y los recursos de anulación o por omisión, no queda claro si dicha obligación es predicable

respecto al resto de procedimientos³⁵³. Entre estos procedimientos, conviene destacar especialmente la cuestión prejudicial, dado el gran volumen de cuestiones resueltas, especialmente por lo que respecta a los impuestos especiales de fabricación, como veremos más adelante.

Por su parte, sí que aparece expresamente previsto en el Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y en el Reglamento de Procedimiento del Tribunal General³⁵⁴ que, con carácter general, las sentencias serán obligatorias desde el mismo día de su pronunciamiento.

Así, el artículo 91, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia establece: “1. La sentencia será obligatoria desde el día de su pronunciamiento.” En el mismo sentido, el artículo 121, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General establece: “1. La sentencia será obligatoria desde el día de su pronunciamiento, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 60 del Estatuto.”

Algunos autores como Núñez Lozano (2017) entienden que estos artículos únicamente hacen referencia al momento en que las sentencias son obligatorias, no existiendo un precepto que con carácter general establezca la obligatoriedad de las sentencias del Tribunal. Así pues, se defiende que la obligatoriedad de las sentencias se basa en el principio de cooperación leal, en virtud del artículo 4, apartado 3, del TFUE, y en los de primacía y efecto directo³⁵⁵.

³⁵³ Con otros actos de la Unión sí que se prevé expresamente el carácter vinculante. Por ejemplo, el artículo 288 del TFUE establece: “Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes. El reglamento tendrá un alcance general. Será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro. La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios. La decisión será obligatoria en todos sus elementos. Cuando designe destinatarios, sólo será obligatoria para éstos. Las recomendaciones y los dictámenes no serán vinculantes.”

³⁵⁴ Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, de 4 de marzo de 2015. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 23 de abril de 2015, núm. 105, pp. 1-66.

³⁵⁵ NUÑEZ LOZANO, M. C. “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”... *op. cit.* p. 552.

Sin embargo, en nuestra opinión, si bien es cierto que dicho artículo hace referencia al momento desde el cual se entiende que existe la obligación, el artículo no deja de confirmar la obligatoriedad de dichas sentencias, ya que no puede existir momento a partir del cual una sentencia es obligatoria, si la propia sentencia no es obligatoria en sí misma.

Por su parte, la doctrina sí que se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre la obligatoriedad de todas las sentencias del TJUE y, especialmente, respecto a la obligatoriedad de las sentencias emanadas en una cuestión prejudicial.

Respecto a la obligatoriedad de todas las sentencias del TJUE con carácter general, Núñez Lozano (2017) también afirma que realmente sí que existe previsión en el Derecho originario, ya que el fundamento de la obligatoriedad es el principio de cooperación leal, previsto en el artículo 4, apartado 3, del TUE³⁵⁶, y los principios de primacía y efecto directo, “pues al fin y al cabo la obligatoriedad de la sentencia no es sino la obligatoriedad del Derecho que interpretan o aplican... o crean”³⁵⁷.

Además, Bacigalupo Saggese y Fuentetaja Pastor (2019) también defienden que ningún órgano jurisdiccional nacional puede realizar una interpretación del Derecho europeo que no respete la realizada con carácter previo por el TJUE “intérprete supremo del ordenamiento jurídico europeo; tanto su el pronunciamiento interpretativo del TJUE ha

³⁵⁶ La dicción literal del artículo 4, apartado 3, del TUE: “Conforme al principio de cooperación leal, la Unión y los Estados miembros se respetarán y asistirán mutuamente en el cumplimiento de las misiones derivadas de los Tratados. Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión. Los Estados miembros ayudarán a la Unión en el cumplimiento de su misión y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.”

³⁵⁷ NÚÑEZ LOZANO, M. C. “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”... *op. cit.* pp. 550-554.

recaído en un procedimiento prejudicial como si se ha producido en el marco de cualquier otro procedimiento”³⁵⁸.

En la misma línea, Fernández de Buján y Arranz (2015) también entiende que dicha obligación general se recoge en el Derecho originario, concretamente en el párrafo tercero del artículo 288 del TFUE³⁵⁹. En este sentido, señala que, en virtud de dicha regulación, tanto las Directivas de armonización fiscal como la doctrina que resulta de las sentencias del TJUE tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno³⁶⁰. Igualmente, Pastor López (1989) establece que “los criterios y principios sentados en ella forman parte del ordenamiento comunitario”³⁶¹.

Por su parte, respecto al caso concreto de las sentencias dictadas por el TJUE en una cuestión prejudicial, la doctrina también se muestra partidaria de la obligatoriedad de las mismas. Bacigalupo Saggese y Fuentetaja Pastor (2019), aparte de defender la obligatoriedad con carácter general, también afirma específicamente “Al igual que las sentencias prejudiciales interpretativas, las sentencias prejudiciales de validez gozan de eficacia vinculante de carácter general, esto es, no obligan únicamente al órgano que planteó la cuestión”³⁶². Ruíz-Jarabo Colomer (2011) ha destacado que “la jurisprudencia del Tribunal de Justicia posee valor normativo y ha contribuido, de manera esencial, a la integración jurídica del orden de la Unión”³⁶³.

³⁵⁸ BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J. “La garantía jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: CELMA ALONSO, P. (Coord.) *Derecho de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2019, p. 273.

³⁵⁹ Artículo 288, párrafo 3, del TFUE: “La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.”

³⁶⁰ FERNANDEZ DE BUJAN Y ARRANZ, A. *La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación... op. cit.* p. 37.

³⁶¹ PASTOR LÓPEZ, M. “El incidente prejudicial del Derecho Comunitario Europeo”, *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, 1989, p. 159.

³⁶² BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J., “La garantía jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: CELMA ALONSO, P. (Coord.) *Derecho de la Unión Europea... op. cit.* p. 274.

³⁶³ RUIZ-JARABO COLOMER, D., *La justicia de la Unión Europea*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, 2011, p. 53.

Tal y como afirma Cobreros Mendazona (2016)³⁶⁴, la interpretación emitida por el Tribunal en una cuestión prejudicial no solo vincula al órgano jurisdiccional que ha planteado la cuestión, sino que, “como lo que interpreta es Derecho de la Unión, resulta lógico y coherente que, lo en ella establecido, se irradie más ampliamente y obligue también a cualquier otro órgano jurisdiccional nacional (o a cualquier otro aplicador de tal ordenamiento, podemos añadir) de cualquier Estado miembro que deba aplicar ese mismo Derecho.”

Es decir, que el Tribunal fija la norma europea, por lo que su resolución tiene un claro efecto *erga omnes*, ya que se extenderá a cualquier otro supuesto al que haya de aplicarse la disposición interpretada. En el mismo sentido, Villagómez Cebrián (1994) establece que la decisión prejudicial “es una expresión de una regla jurídica que deviene parte integrante de la norma comunitaria interpretada o valorada”³⁶⁵.

También Cienfuegos Mateo (2012), que defiende que la interpretación de la norma comunitaria realizada por el TJUE “se funde y confunde con la propia norma interpretada hasta formar un todo indivisible e inseparable que equivale a una nueva formulación de la regla interpretada”³⁶⁶. Como afirma Jeantet (1966), el pronunciamiento del TJUE “fait corp” con el texto interpretado³⁶⁷.

³⁶⁴ COBREROS MENDAZONA, E. “Efectos temporales de las sentencias prejudiciales de interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Vasca de Administración Pública*, Nº 105, 2016, pp. 67 y ss.

³⁶⁵ VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M. *La cuestión prejudicial en el derecho comunitario europeo: artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea*, Tecnos, Madrid, España, 1994, p. 135.

³⁶⁶ Se basa en la doctrina del acto interpretado. CIENFUEGOS MATEO, M. “Juez nacional-Tribunal de Justicia: la cuestión prejudicial”... *op. cit.* p. 593.

³⁶⁷ JEANTET, M. “Originalité de la procédure d’interprétation du traité de Rome”, *JCP*, 1966, I, p. 1987.

II.3.3 Efectos *ex tunc*

Con carácter general, las sentencias del TJUE tienen efectos *ex tunc*, es decir, producen efectos sobre relaciones jurídicas nacidas con anterioridad a la emisión de las sentencias, como si nunca hubiese existido. Sin embargo, el TFUE prevé la posibilidad de que, excepcionalmente, el TJUE pueda limitar los efectos de sus sentencias, produciendo efectos *ex nunc*, es decir, no afectando a situaciones anteriores a dichas sentencias³⁶⁸.

El TJUE únicamente puede limitar los efectos de sus sentencias cuando exista un riesgo de repercusiones económicas graves, debiendo hacer constar en la misma sentencia su voluntad de limitar los efectos de la sentencia. Para poder hacer uso de esta limitación, el TJUE debe, evidentemente, motivar su decisión, habiendo señalado en reiterada jurisprudencia³⁶⁹ que el riesgo de repercusiones económicas graves se puede producir en dos casos.

En primer lugar, puede producirse cuando se han constituido un gran volumen de relaciones jurídicas, basadas en el principio de buena fe, con base en una normativa considerada válidamente en vigor. En segundo lugar, también puede tener lugar cuando se haya promovido la observancia de los particulares y las administraciones nacionales de un comportamiento contrario al ordenamiento europeo como consecuencia de una situación de incertidumbre sobre el alcance de las normas en cuestión. En definitiva, como afirma García Heredia (2014), es necesario que concurren dos requisitos imprescindibles, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves³⁷⁰.

³⁶⁸ Concretamente, el artículo 264 del TFUE establece: “Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado. Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos.”

³⁶⁹ Entre otras, sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108; de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC, acumulados C-338/11 a C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286; de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, ECLI:EU:C:2010:312; de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, ECLI:EU:C:2006:6.

³⁷⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. *et. al.* “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2014, N° 163, pp. 316-320.

II.4 Asuntos dictados por el Tribunal respecto al régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación

II.4.1 Identificación de los asuntos

De entre todos los asuntos dictados por el Tribunal en materia de impuestos especiales de fabricación, se han filtrado aquellas que analizan el régimen general de los impuestos especiales de fabricación, esto es, que interpretan, concretamente, la Directiva 92/12 y la Directiva 2008/118³⁷¹.

Si bien es cierto que los asuntos dictados en relación con las Directivas específicas y en relación con el Derecho originario también pueden tener incidencia, a efectos de delimitar el estudio, se ha centrado en los asuntos en los que se resuelve sobre la base de la aplicación de las Directivas reguladoras del régimen general.

En este sentido, los asuntos dictados en relación con el régimen general de los impuestos especiales de fabricación han sido los siguientes³⁷²:

³⁷¹ Todos los asuntos analizados se resuelven mediante sentencia, salvo el asunto C-80/01, que se resuelve mediante auto, pero se analiza también en esta tesis doctoral dada la importancia práctica que se deriva del mismo.

³⁷² Se han analizado las sentencias del TJUE publicadas en la página web oficial: <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=es>. Además, no se han agrupado los asuntos que se resolvieron de forma agrupada.

	Asunto	País origen	Año resolución	Procedimiento
1	C-296/95	Reino Unido	1998	Cuestión prejudicial
2	C-434/97	Francia	2000	Recurso por incumplimiento Comisión vs Francia
3	C-437/97	Austria	2000	Cuestión prejudicial
4	C-455/98	Finlandia	2000	Cuestión prejudicial
5	C-325/99	Países Bajos	2001	Cuestión prejudicial
6	C-80/01	Francia	2001	Cuestión prejudicial
7	C-207/01	Italia	2003	Cuestión prejudicial
8	C-437/01	Italia	2003	Recurso por incumplimiento Comisión vs Italia
9	C-491/03	Alemania	2005	Cuestión prejudicial
10	C-494/04	Países Bajos	2006	Cuestión prejudicial
11	C-5/05	Países Bajos	2006	Cuestión prejudicial
12	C-330/05	Suecia	2007	Cuestión prejudicial
13	C-314/06	Francia	2007	Cuestión prejudicial
14	C-374/06	Alemania	2007	Cuestión prejudicial
15	C-230/08	Dinamarca	2010	Cuestión prejudicial
16	C-550/08	Alemania	2010	Cuestión prejudicial
17	C-216/11	Francia	2013	Recurso por incumplimiento Comisión vs Francia
18	C-663/11	Rumanía	2013	Cuestión prejudicial
19	C-315/12	Dinamarca	2013	Cuestión prejudicial
20	C-82/12	España	2014	Cuestión prejudicial
21	C-165/13	Alemania	2014	Cuestión prejudicial
22	C-349/13	Polonia	2015	Cuestión prejudicial
23	C-553/13	Estonia	2015	Cuestión prejudicial
24	C-606/13	Suecia	2015	Cuestión prejudicial
25	C-5/14	Alemania	2015	Cuestión prejudicial
26	C-175/14	Austria	2015	Cuestión prejudicial
27	C-355/14	Bulgaria	2016	Cuestión prejudicial
28	C-409/14	Hungría	2016	Cuestión prejudicial
29	C-64/15	Alemania	2016	Cuestión prejudicial
30	C-81/15	Grecia	2016	Cuestión prejudicial
31	C-126/15	Portugal	2017	Recurso por incumplimiento Comisión vs Portugal
32	C-215/16	España	2017	Cuestión prejudicial

33	C-216/16	España	2017	Cuestión prejudicial
34	C-220/16	España	2017	Cuestión prejudicial
35	C-221/16	España	2017	Cuestión prejudicial
36	C-590/16	Grecia	2018	Recurso por incumplimiento Comisión vs Grecia
37	C-103/17	Francia	2018	Cuestión prejudicial
38	C-579/18	Bélgica	2019	Cuestión prejudicial
39	C-220/19	España	2021	Cuestión prejudicial
40	C-279/19	Reino Unido	2021	Cuestión prejudicial

Fuente: Elaboración propia

De los 40 asuntos dictados, 35 se corresponden con cuestiones prejudiciales y los 5 restantes con recursos por incumplimiento, interpuestos por la Comisión frente a Francia (dos), Italia, Portugal y Grecia. Por su parte, de las 35 cuestiones prejudiciales, destacan Alemania y España como países origen de 6 cuestiones prejudiciales, seguidos de Francia y Países Bajos con 3 cada uno.

Además, la evolución temporal muestra un claro incremento de los asuntos resueltos en materia de impuestos especiales de fabricación en los últimos años, habiéndose resuelto prácticamente la mitad de los asuntos totales desde el año 2015. Este hecho es un claro ejemplo del mayor interés que están despertando los impuestos especiales de fabricación en los últimos años y de la importancia que se le está concediendo al papel del Tribunal.

Por otra parte, también cabe mencionar que estos asuntos se plantean mayoritariamente en relación con la Directiva 92/12, ya que 26 asuntos analizan la Directiva 92/12 y 18 asuntos analizan la Directiva 2008/118, habiendo algunos asuntos que analizan artículos de ambas directivas³⁷³.

En este sentido, llama la atención que hay asuntos recientes que todavía se han planteado respecto a alguna norma de la Directiva 92/12, como el asunto C-81/15³⁷⁴, procedente de

³⁷³ Ver detalle en Anexo I.

³⁷⁴ Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:398.

Grecia y resuelto en el año 2016, o el asunto C-103/17³⁷⁵, procedente de Francia y resuelto en el año 2018. Esto es, hasta nueve años desde la entrada en vigor de la Directiva 2008/118.

Respecto a la Directiva 2008/118, el primer asunto que se planteó ante el Tribunal respecto a algún artículo de la Directiva 2008/118 fue el asunto C-216/11³⁷⁶, procedente de Francia y resuelto en el año 2013, esto es, aproximadamente cuatro años desde la entrada en vigor de la Directiva 2008/118.

II.4.2 Materias controvertidas

En los próximos capítulos analizaremos todos los asuntos expuestos previamente, agrupándolos en función de la temática y de los artículos de la Directiva 2008/118, o su equivalente de la Directiva 92/12, a los que hacen referencia. Cabe tener en cuenta que muchos de los asuntos versan sobre varios artículos, por lo que un mismo asunto puede estar incluido en varios grupos.

Así pues, del análisis de todos los asuntos, podemos extraer cuatro temáticas principales, en torno a las cuales agruparemos todos los asuntos dictados. Las cuatro temáticas serían las siguientes:

- Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes.
- Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo.
- Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo.
- Marcas fiscales.

³⁷⁵ Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17, ECLI:EU:C:2018:587.

³⁷⁶ Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11, ECLI:EU:C:2013:162.

Al agrupar los asuntos en torno a una temática, nos permite analizar las temáticas que han presentado una mayor problemática en la práctica y, además, analizar las conclusiones dictadas en relación con cada una de ellas.

II.4.2.A Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes

En primer lugar, la temática relacionada con el ámbito de aplicación y la posibilidad de creación de nuevos gravámenes se encuentra analizada en 15 asuntos. Esto es, 15 asuntos interpretan el artículo 1 de la Directiva 2008/118, o su equivalente artículo 3 de la Directiva 92/12.

Además, del total de estos 15 asuntos, la mitad analizan la posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos por los Estados miembros, regulada en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, o su equivalente artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Así pues, esta posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos es la que ha generado una mayor conflictividad en la práctica, no solo respecto a esta temática, sino incluso si se compara con el resto de temáticas.

En este sentido, los asuntos que interpretan el artículo 1 de la Directiva 2008/118, y que serán analizados con detalle en el Capítulo III, son los siguientes³⁷⁷:

II.4.2.A.a Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación se regula en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, estableciendo que esta directiva resulta aplicable a los impuestos especiales que gravan

³⁷⁷ Si bien algunos asuntos se resuelven con base en el artículo 3 de la Directiva 92/12, se emplea el apartado correspondiente del artículo 1 de la Directiva 2008/118 a efectos de homogeneizar el análisis.

directa o indirectamente el consumo de los productos energéticos y electricidad, el alcohol y bebidas alcohólicas y las labores del tabaco.

Así pues, la regulación general prevista en la Directiva 2008/118 debe ser respetada por aquellos impuestos de los Estados miembros que graven directa o indirectamente el consumo y que dicho consumo sea sobre los productos mencionados.

El Tribunal muestra la importancia del cumplimiento de ambos requisitos para poder aplicar las disposiciones de la Directiva 2008/118 en cuatro sentencias³⁷⁸ dictadas respecto a este apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 respecto a unos asuntos procedentes de Suecia, Alemania, Italia y España. Estas sentencias son las siguientes:

- Sentencia de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13.
- Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2013, Altair Chimica, C-207/01.
- Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, C-215/16, y acumulados C-216/16, C-220/16 y C-221/16.

II.4.2.A.b Creación de nuevos gravámenes indirectos

Si el artículo 1 de la Directiva 2008/118 es el artículo que ha generado una mayor controversia, el apartado 2 de dicho artículo ha sido el más conflictivo y el que ha provocado un mayor número de sentencias, hasta 8 sentencias se han dictado.

Este apartado de la Directiva 2008/118 permite la posibilidad a los Estados miembros de gravar los productos que ya están sujetos a impuestos especiales con otros gravámenes

³⁷⁸ Aunque una de estas sentencias resuelve acumuladamente cuatro asuntos.

indirectos, siempre y cuando persigan fines específicos y respeten la regulación europea en materia de impuestos especiales o IVA.

Teniendo en cuenta que una habilitación tan importante únicamente se regula en este apartado, ha surgido controversia en relación múltiples cuestiones, relativas, entre otras, a la definición del término “gravámenes indirectos” o a si los nuevos gravámenes deben estar armonizados.

Además, destaca también la controversia surgida en torno al requisito de perseguir fines específicos, habiéndose creado una gran corriente jurisprudencial en esta materia, habiéndose dictado sentencias con un gran impacto económico en los Estados miembros, como, en el caso español, la sentencia relativa al “céntimo sanitario”.

En este sentido, las 8 sentencias dictadas por el Tribunal en relación con el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, procedentes de asuntos de Austria, Italia, España, Estonia y Francia, han sido las siguientes:

- Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97.
- Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17.
- Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14.
- Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19.
- Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97.
- Sentencia de 25 de septiembre de 2003, Comisión/Italia, C-437/01.
- Sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12.
- Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13.

II.4.2.A.c Nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales y formalidades relativas al cruce de fronteras

Por último, el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, si bien no ha planteado tanta controversia como el apartado 2 del mismo artículo, también ha sido analizado por 3 sentencias.

En este sentido, se ha planteado problemática respecto a la calificación de una transacción como entrega de bienes o prestación de servicios, lo que conlleva la aplicación de este apartado, y al requisito de no obstaculizar indebidamente los intercambios creando trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros

Respecto al requisito mencionado, concretamente, se plantea la controversia sobre la sujeción de los operadores económicos a formalidades distintas de las previstas por la normativa comunitaria aplicable en relación con los impuestos especiales o el IVA, al diferir las formalidades de un Estado miembro a otro.

Con ello, las 3 sentencias dictadas por el Tribunal en relación con el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, procedentes de asuntos de Austria, Alemania y Polonia, han sido las siguientes:

- Sentencia de 10 de marzo de 2005, Hermann, C-491/03.
- Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13.
- Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97.

II.4.2.B Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo

En segundo lugar, entre el artículo 1 de la Directiva 2008/118, que se analiza con detalle en el capítulo III de esta tesis doctoral, y el artículo 32 y siguientes, que se analizan en los capítulos V y VI de esta tesis doctoral, caben destacar varios artículos, relativos al hecho imponible, al devengo y al régimen suspensivo, los cuales se analizan con profundidad en el Capítulo IV de esta tesis doctoral.

En este sentido, 10 asuntos se centran en interpretar los artículos 2, 4, 7, 10 y 20 de la Directiva 2008/118. De estos 10 asuntos, la mitad analizan el artículo 7 de la Directiva 2008/118, siendo el más estudiado entre estos artículos.

Ahora bien, 6 de los 10 asuntos, con independencia del artículo al que hacen referencia, interpretan alguna cuestión relacionada con el régimen suspensivo, siendo claramente el aspecto que ha generado una mayor controversia entre estos artículos.

Así pues, los asuntos que interpretan los artículos 2, 4, 7, 10 y 20 de la Directiva 2008/118, y que serán analizados con detalle en el Capítulo IV, son los siguientes³⁷⁹, agrupados en 3 grupos:

II.4.2.B.a Hecho imponible

El hecho imponible se encuentra regulado en el artículo 2 de la Directiva 2008/118, esto es, la fabricación y la importación, habiendo dictado el Tribunal dos sentencias en relación con el hecho imponible de la importación.

En este sentido, la controversia ha surgido por la determinación del momento de la entrada en territorio comunitario, habiendo resuelto esta cuestión el Tribunal en dos sentencias dictadas en relación con Dinamarca y Finlandia. Estas sentencias son las siguientes:

- Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08.
- Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98.

³⁷⁹ Si bien algunos asuntos se resuelven con base en un artículo de la Directiva 92/12, se emplea el artículo equivalente de la Directiva 2008/118 a efectos de homogeneizar el análisis.

II.4.2.B.b Devengo

El devengo se encuentra regulado en la Sección 1 del Capítulo II de la Directiva 2008/118, habiéndose dictado 2 asuntos en relación con el artículo 7 y 9 de la Directiva 2008/118, incluidos en la misma.

En estos casos, la controversia surgió por la limitación temporal en la venta de productos comercializados y, respecto a la Directiva 92/12, por la ausencia de regulación de la tenencia en dicha Directiva.

En este sentido, el Tribunal resolvió estas cuestiones en dos sentencias dictadas sobre cuestiones relacionadas con Portugal y con Países Bajos. Estas sentencias son las siguientes:

- Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15.
- Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99.

II.4.2.B.c Régimen suspensivo

El régimen suspensivo se encuentra regulado a lo largo de la Directiva 2008/118, destacando los artículos 7 y 10 de la Directiva 2008/118, y sobre el mismo se han dictado 6 sentencias.

En este caso ha surgido controversia respecto a la importancia de determinados errores en la documentación, así como sobre el momento en que se produce la finalización de la circulación en régimen suspensivo.

Además, también ha surgido controversia sobre si la irregularidad, prevista en el artículo 10 de la Directiva 2008/118, puede entenderse producida cuando llegue parte de la

mercancía, pero no toda, y sobre si necesariamente se produce el despacho a consumo cuando tiene lugar dicha irregularidad.

Por último, también ha existido problemática sobre el despacho a consumo, regulado en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en relación con cuándo se entiende producida la salida de un producto del régimen suspensivo, así como qué ocurre cuando un producto que ya ha salido del régimen suspensivo vuelve a incluirse en el mismo y cuándo se entiende que un producto ha sido destruido por “fuerza mayor” y “causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía”.

En este sentido, el Tribunal resolvió estas cuestiones en seis sentencias dictadas sobre cuestiones relacionadas con Hungría, Alemania, Bulgaria, Grecia y Francia:

- Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14.
- Sentencia de 17 de junio de 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08.
- Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15.
- Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14.
- Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06.

II.4.2.C Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo

En relación con la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, que engloba los artículos 32 a 38 de la Directiva 2008/118, se han dictado 13 asuntos, los cuales son analizados con detalle en el Capítulo V de esta tesis doctoral.

Con ello, si bien la temática más problemática es la relacionada con el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes, la siguiente es la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo.

Además, entre el artículo 32 y el 38 de la Directiva 2008/118, el que ha generado una mayor controversia ha sido el artículo 32, que hace referencia a los productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, y respecto al que se han dictado 5 asuntos, haciendo referencia uno de ellos al supuesto específico de adquisición de hidrocarburos, regulado en el apartado 4 de dicho artículo 32.

Además, aparte de este, se han dictado 5 asuntos respecto a los artículos 33 a 35, que hacen referencia a la tenencia de productos con fines comerciales y al supuesto de devolución en caso de tributación en dos Estados distintos, y 3 asuntos respecto al artículo 38, que hace referencia a la irregularidad en la circulación de los productos.

II.4.2.C.a Adquisición por particulares

Para que pueda considerarse que la adquisición se produce por un particular, es necesario que concurren dos requisitos, esto es, que se destine a “uso propio” y que el transporte sea realizado por los propios particulares.

En primer lugar, respecto al “uso propio”, ha surgido controversia en relación con si dicho concepto únicamente concurre cuando se satisfacen necesidades personales del propio particular, o si también aplica cuando se satisfacen, a la vez, necesidades del propio particular y de otros particulares.

Además, respecto a los niveles indicativos existentes en la norma por encima de los cuales se presume que se adquieren los productos con fines comerciales, surge controversia sobre la importancia que tienen dichos niveles, es decir, si puede basarse la determinación de uso particular o con fines comerciales únicamente en dichos criterios cuantitativos.

Estas problemáticas son resueltas por el Tribunal en dos sentencias dictadas en relación con los Países Bajos y Francia, que son las siguientes:

- Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05.
- Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11.

Por otra parte, en relación con el segundo requisito, esto es, que las mercancías sean transportadas “por ellos mismos” surge controversia sobre si el transporte debe ser realizado personalmente por el particular o si puede ser realizado por cuenta del particular, aunque no sea realizado personalmente por el mismo.

En este sentido, el Tribunal se pronuncia en tres sentencias, precisamente, sobre esta cuestión, en supuestos relacionados con los Países Bajos, Dinamarca y Reino Unido. Estas sentencias son:

- Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05.
- Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12.
- Sentencia de 2 de abril de 1998, The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros, C-296/95.

II.4.2.C.b Supuesto específico de los hidrocarburos

Si bien la Directiva 2008/118 regula el régimen general aplicable a todos los impuestos especiales de fabricación, existen algunas disposiciones aplicables únicamente a alguno

de ellos, como es el caso de la posibilidad de gravar en el Estado de consumo aquellos hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, cuando el transporte se haya realizado de una “forma de transporte atípica”.

Sin embargo, como no existe una definición expresa sobre qué debe entenderse por “forma de transporte atípica”, se han planteado dudas sobre su definición e, incluso, sobre la importancia que debe concedérsele a dicha expresión.

Además, también ha surgido controversia respecto a la necesidad de que estos productos vayan acompañados de un documento de acompañamiento, ya sea con fines comerciales o para uso particular.

El Tribunal se pronuncia sobre estas cuestiones en una sentencia relacionada con una problemática surgida en Suecia:

- Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05.

II.4.2.C.c Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales

En términos generales, los impuestos especiales de los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro que se mantengan en otro Estado miembro pasarán a ser exigibles en este último cuando se mantengan con fines comerciales.

En estos casos, la persona obligada al pago es “la persona responsable de la circulación intracomunitaria”, que deberá emitir el documento simplificado de acompañamiento. Sin embargo, ha surgido controversia sobre quién debe verificar que se cumplen los requisitos exigidos en el documento simplificado de acompañamiento cuando el proveedor no coincide con la “persona responsable de la circulación intracomunitaria”.

Además, el obligado al pago del impuesto es la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación. Sin embargo, también ha surgido controversia sobre si, en el caso de estar obligado al pago por ser la persona que tiene los productos, el impuesto en el Estado miembro de destino se debe exigir al primero que posee los productos o, con independencia de que sea el primero, al que posee los productos en el momento en cuestión.

Incluso, ha surgido controversia sobre la necesidad de que el responsable del pago tenga algún derecho o interés sobre los productos que se hallan en su posesión o, incluso, que tenga, o hubiera debido tener, conocimiento del devengo de los impuestos especiales.

Por último, también surge controversia en relación con la entrada irregular de productos sujetos a impuestos especiales, concretamente sobre la determinación del Estado miembro específico competente para recaudar el impuesto especial de aquellos productos de contrabando cuando son descubiertos.

Sobre todas estas problemáticas se pronuncia el Tribunal en cuatro sentencias dictadas sobre casos procedentes de Dinamarca, Alemania, Reino Unido y Austria. Estas sentencias son las siguientes:

- Sentencia de 18 de julio de 2013, *Metro Cash & Carry Danmark*, C-315/12.
- Sentencia de 3 de julio de 2014, *Gross*, C-165/13.
- Sentencia de 10 de junio de 2021, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-279/19.
- Sentencia de 5 de marzo de 2015, *Prankl*, C-175/14.

II.4.2.C.d Devolución

Si los impuestos especiales son abonados en el Estado miembro de despacho a consumo cuando el devengo y la recaudación del impuesto se han producido en otro Estado miembro, el contribuyente tiene derecho a la devolución del impuesto satisfecho en el primer Estado.

Sin embargo, en este caso ha surgido controversia porque algunos Estados miembros exigían requisitos adicionales a los previstos en la normativa europea para proceder a la devolución de los impuestos satisfechos.

Además, también ha surgido controversia en otro supuesto no previsto en la normativa europea, como es el hecho de que un Estado miembro pueda denegar la devolución si se ha producido el impago por parte de algún cliente.

Sobre estas cuestiones se ha pronunciado el Tribunal, en una sentencia y en un auto dictado sobre problemáticas procedentes de Rumanía y Francia. Esta sentencia y auto son los siguientes:

- Sentencia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11.
- Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01.

II.4.2.C.e Irregularidad

La irregularidad, además de producirse cuando una mercancía circula en régimen suspensivo, también puede producirse cuando la circulación, o una parte de ella, de productos sujetos a impuestos especiales, ya despachados a consumo en un Estado miembro, no haya finalizado regularmente.

Sin embargo, en estos casos, ha surgido controversia sobre si la circulación en régimen suspensivo de un producto con una clasificación arancelaria incorrecta puede entenderse englobado en el concepto de irregularidad del artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

Además, teniendo en cuenta que el deudor del impuesto será la persona que ha garantizado su pago o, en su caso, cualquier persona que haya participado en la irregularidad, también surge controversia sobre la posibilidad de los Estados miembros de agravar la responsabilidad de los depositarios autorizados para evitar posibles fraudes.

En este mismo sentido, respecto al deudor del impuesto, también ha surgido controversia sobre la posibilidad de considerar a una persona jurídica como deudora de un impuesto especial, cuando una persona física que ha actuado como agente de aquella.

Sobre todas estas cuestiones, el Tribunal se pronuncia en tres sentencias que resuelven supuestos procedentes de Hungría, Grecia y Bélgica. Estas sentencias son las siguientes:

- Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14.
- Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15.
- Sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18.

II.4.2.D Marcas fiscales

Las marcas fiscales se encuentran reguladas en el artículo 39 de la Directiva 2008/118, que compone la Sección 1 del Capítulo VI, y el Tribunal ha dictado 2 asuntos en relación con las mismas. Estos asuntos son analizados en profundidad en el Capítulo VI de esta tesis doctoral.

En relación con las mismas, ha surgido controversia sobre los efectos que conllevan la pérdida de marcas fiscales antes de adherirse a los productos e, incluso, el robo de productos con las marcas fiscales ya adheridas.

Sobre estas cuestiones el Tribunal se pronuncia en dos sentencias que resuelven supuestos procedentes de Países Bajos y Alemania. Estas sentencias son las siguientes:

- Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04.
- Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06.

PARTE SEGUNDA

FIJACIÓN DE CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DEL RÉGIMEN GENERAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

CAPÍTULO III. Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes de la Directiva 2008/118 desde una perspectiva jurisprudencial europea: Problemática y criterios

III.1 Ámbito de aplicación

El artículo 1 de la Directiva 2008/118 permite inferir la existencia de tres niveles de armonización diferentes. En primer lugar, el relativo a los impuestos especiales armonizados, regulado en el apartado 1 de dicho artículo. En segundo lugar, referente a los gravámenes indirectos suplementarios que recaen sobre productos ya sujetos a impuestos especiales, recogido en el apartado 2. Por último, el apartado 3 incorpora la habilitación a los Estados miembros de incorporar gravámenes sobre productos distintos a aquellos que ya están gravados por impuestos especiales³⁸⁰.

III.1.1 Impuestos especiales armonizados

El apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 regula los impuestos especiales armonizados y determina los productos a los que resulta aplicable esta directiva, haciendo una remisión a las directivas específicas que regulan los productos sujetos a impuestos especiales.

Así pues, en virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, dicha Directiva fija el régimen general respecto a los impuestos especiales “que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos” siguientes:

³⁸⁰ En el mismo sentido, GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de justicia de la Unión europea - Impuestos especiales - Sentencia del TJUE (sala tercera) de 4 de Junio de 2015, Kernkraft-Werke Lippe-EMS, C-5/14, EU:C:2015:354”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2015, N°168, p. 282.

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96;
- b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83 y 92/84;
- c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59, 92/79 y 92/80, las cuales fueron derogadas por la Directiva 2011/64, la cual, en su artículo 21, párrafo segundo³⁸¹, establece que las referencias realizadas a las Directivas 95/59, 92/79 y 92/80 tienen que entenderse realizadas a la Directiva 2011/64.

Por tanto, a la hora de determinar si resulta aplicable la Directiva 2008/118 y, por ende, si las disposiciones en él contenidas pueden ser alegadas ante el Tribunal para poder defender los derechos en cuestión, se debe realizar un doble análisis previo.

En primer lugar, se debe analizar si el producto sobre el que se está gravando el impuesto en cuestión se considera un producto sujeto a impuestos especiales. Para ello, la Directiva 2008/118 remite directamente a las directivas específicas que acabamos de mencionar³⁸², por lo que, si se quieren alegar las disposiciones reguladas en la Directiva 2008/118, es imprescindible determinar, con carácter previo, si el producto en cuestión se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de una directiva específica.

Ahora bien, en segundo lugar, una vez se determine que el producto sujeto a impuestos especiales se engloba dentro del ámbito de aplicación de alguna de las directivas específicas y, por tanto, se considera un producto sujeto a impuestos especiales en virtud de la Directiva 2008/118, se debe analizar si el impuesto que grava el producto sujeto a impuestos especiales está gravando directa o indirectamente el consumo de dichos

³⁸¹ La dicción literal del artículo 21, párrafo segundo, de la Directiva 2011/64/UE es: “Las referencias a las Directivas derogadas se entenderán hechas a la presente Directiva”.

³⁸² La Directiva 2008/118, en este apartado, no regula unos productos sujetos a impuestos especiales independientes a los regulados por estas directivas específicas, por lo que existe una clara dependencia del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 respecto a las directivas específicas.

productos³⁸³, ya que en caso contrario, aunque el impuesto esté gravando un producto sujeto a impuestos especiales, no se englobaría dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118.

Y la importancia de este doble análisis no es baladí, ya que, si se discute la procedencia de un impuesto sobre productos sujetos a impuestos especiales de fabricación sustentando la alegación en alguna norma prevista en la Directiva 2008/118, y esta directiva no resulta aplicable, dicha alegación no sería procedente simplemente por no resultar aplicable la Directiva 2008/118, sin ni siquiera entrar a valorar el fondo de la cuestión.

Por tanto, a la hora de determinar el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, es preciso fijar el siguiente procedimiento: 1) En primer lugar, se debe determinar si el producto sobre el que se aplica el impuesto en cuestión se trata de un producto sujeto a impuestos especiales en el sentido previsto por las directivas específicas y, en caso afirmativo, 2) se debe analizar si dicho impuesto grava, ya sea directa o indirectamente, el consumo de dicho producto.

La transcendencia de este procedimiento puede observarse en las sentencias dictadas por el Tribunal, en las que, sin hacer mención expresa al mismo, acaba resolviendo sobre la base de dicho procedimiento³⁸⁴.

³⁸³ Siguiendo a FALCÓN Y TELLA, R. “La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Quincena fiscal*, N° 12, 2011, pp. 7-12, “en el caso de los hidrocarburos lo que se quiere gravar es únicamente su uso como carburante (es decir, para quemar en un motor) o combustible (es decir, para calefacción), lo que excluye el uso como materia prima (por ejemplo, para fabricar otros hidrocarburos o derivados), o en procesos de cogeneración de electricidad y calor, o en reducciones químicas o en procedimientos metalúrgicos. En el caso del tabaco, el consumo que se quiere gravar es el hecho de fumar, lo que excluye el tabaco para mascar o el utilizado con fines industriales o agrícolas. Y en el caso del alcohol y bebidas alcohólicas, el objeto del impuesto es el consumo humano por ingestión, es decir los tradicionalmente llamados “usos de boca”, con exclusión por tanto de los demás usos, como por ejemplo el alcohol utilizado para fabricar medicamentos o productos de limpieza, el utilizado en droguería o perfumería, o el vino utilizado para fabricar vinagre”.

³⁸⁴ En este sentido, si bien todas aquellas sentencias que se hayan dictado sobre el ámbito de aplicación de cada una de las directivas específicas tendrían seguramente incidencia sobre este análisis, incluso aunque no se haga mención a la Directiva 2008/118, a efectos de delimitar el estudio nos vamos a centrar en los criterios fijados por el Tribunal en aquellos casos en los que se ha planteado específicamente la problemática sobre el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 a través de una cuestión prejudicial.

III.1.2 Experiencia práctica

III.1.2.A Suecia: Impuesto sobre la potencia térmica de reactores nucleares

& Sentencia de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13 (resolución bajo el primer análisis sin superarlo)

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 1 de octubre de 2015³⁸⁵, se pronuncia en un supuesto en el que las autoridades tributarias suecas (Skatteverket) exigían a una sociedad de dicho país (OKG AB), dedicada a la explotación de una central nuclear, la tributación por el impuesto sobre la potencia térmica de los reactores nucleares³⁸⁶.

OKG AB entiende que dicho impuesto, aunque grave la potencia térmica, es realmente un impuesto especial sobre la producción de energía eléctrica, ya que existe una relación directa entre la potencia térmica de una central y la electricidad que ésta produce. Considera que, por tanto, dicho impuesto se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 y debe respetar las disposiciones tanto de la Directiva 2003/96 como de la Directiva 2008/118, hecho que OKG AB entiende que no ocurre.

La administración sueca defiende que dicho impuesto no se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 ni de la Directiva 2008/118. Así pues,

³⁸⁵ Sentencia de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13, ECLI:EU:C:2015:636.

³⁸⁶ Este impuesto se exigía en virtud del artículo 1 de la Ley sueca reguladora del impuesto sobre la potencia térmica de los reactores nucleares, el cual establecía que: “Será exigible, de acuerdo con la presente Ley, un impuesto sobre la potencia térmica de los reactores nucleares. A efectos de esta Ley, se entenderá por “potencia térmica” la capacidad de producir calor de los reactores nucleares.”

defiende que las disposiciones de dichas directivas no son aplicables, por lo que la alegación de OKG AB no debe prosperar.

Si bien el Tribunal nacional plantea una primera cuestión prejudicial relativa a la Directiva 2003/118, a los efectos que interesan en este análisis conviene resaltar la siguiente cuestión prejudicial:

“2) ¿Constituye un impuesto sobre la potencia térmica un impuesto especial que grava directa o indirectamente el consumo de los productos (denominados “productos sujetos a impuestos especiales”) enumerados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118?”³⁸⁷

Es decir, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que un impuesto como el sueco que grava la potencia térmica de un reactor nuclear constituye un “impuesto especial” en el sentido de dicha Directiva.

Fundamentos de Derecho

Aunque la cuestión prejudicial se plantea directamente sobre la base del segundo análisis mencionado previamente, esto es, analizar si el impuesto grava, directa o indirectamente, el consumo del producto en cuestión, el Tribunal entiende que previamente debe determinarse si el producto se encuentra englobado en la Directiva 2003/96 para, a su vez, estarlo en la Directiva 2008/118.

Para ello, se centra en analizar si la potencia térmica de un reactor nuclear puede englobarse en el concepto de “electricidad” o en el de “productos energéticos” de la

³⁸⁷ Sentencia de 1 de octubre de 2015... *op. cit.* apartado 22.

Directiva 2003/96, entendiendo que no puede englobarse en ninguno de los dos³⁸⁸. Así pues, el Tribunal concluye que un impuesto como el sueco, que grava la potencia térmica de un reactor nuclear, no se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96.

Con ello, el Tribunal recuerda que la Directiva 2008/118 es aplicable a los productos previstos en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, atendiendo a las definiciones de los productos previstas en las directivas específicas reguladoras de cada impuesto.

Dado que el Tribunal ha concluido que el impuesto controvertido no se encuentra incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, tampoco se encuentra incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118.

Fallo

Así pues, el Tribunal concluye:

“Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada que la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que un impuesto

³⁸⁸ Por una parte, respecto al concepto de “producto energético”, el artículo 2, apartados 1, 3 y 4, letra b), de la Directiva 2003/96 remite únicamente a los productos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. No se entiende englobado en el mismo la potencia térmica de un reactor nuclear, dado que hace referencia a la capacidad de producir calor de dicho reactor.

Respecto al concepto de “electricidad”, no se encuentra englobado en dicho concepto ya que no existe relación entre el hecho imponible, esto es, la capacidad de producción teórica del reactor nuclear, y la cantidad de energía eléctrica que dicho reactor produce realmente, ya que: 1. El impuesto sueco está formado por un importe mensual fijo calculado con base en una magnitud teórica, es decir, la cantidad de megavatios de potencia térmica máxima asignada, y 2. El titular continúa siendo sujeto pasivo del impuesto sobre la potencia térmica, con independencia de que el reactor no esté en funcionamiento, salvo en los periodos extraordinarios de interrupción superiores a 90 días consecutivos.

Por tanto, la potencia térmica de un reactor nuclear no se entiende englobada en el concepto de “electricidad”.

que grava la potencia térmica de un reactor nuclear no constituye un «impuesto especial» en el sentido de dicha Directiva.”³⁸⁹

Por tanto, el Tribunal concluye que un impuesto que grava la potencia térmica de los reactores nucleares no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 y, por tanto, tampoco en el de la Directiva 2008/118, por lo que la normativa nacional reguladora de dicho impuesto no puede ser contraria a la Directiva 2008/118, ya que no resulta aplicable.

Así pues, resulta claro que, en aquellos casos en los que no se puede probar que un impuesto se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, tampoco se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, por lo que no es posible que la normativa nacional reguladora de dicho impuesto sea contraria a la Directiva 2008/118.

Además, esta sentencia no es un caso aislado, sino que el Tribunal ya había analizado la aplicabilidad del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 en otra sentencia previa de 2015, como a continuación explicaremos.

III.1.2.B Alemania: Impuesto sobre el combustible nuclear

& Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14
(resolución bajo el 2º análisis tras superar el 1º análisis)

Antecedentes de hecho

Si bien en la sentencia expuesta previamente el Tribunal resolvió sobre la base de si los impuestos en cuestión se englobaban en las directivas específicas previstas en el artículo

³⁸⁹ Sentencia de 1 de octubre de 2015 ... *op. cit.* apartado 43.

1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en esta sentencia el Tribunal resolvió basándose en si el impuesto en cuestión gravaba, ya sea directa o indirectamente, el consumo de dichos productos.

En este sentido, el Tribunal resuelve, en sentencia de 4 de junio de 2015³⁹⁰, un litigio en el que las autoridades alemanas exigían a una sociedad alemana (Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH), la cual explota una central nuclear en Alemania, el pago del impuesto sobre el combustible nuclear por haber usado elementos combustibles en el reactor nuclear de dicha central, impuesto aprobado por la Ley del impuesto sobre el combustible nuclear de 8 de diciembre de 2010³⁹¹.

Por una parte, la sociedad alemana, que utilizaba elementos combustibles en el reactor de una central nuclear para comenzar una reacción en cadena automantenida, defiende que las Directivas 2003/96 y 2008/118 son plenamente aplicables al caso y que las mismas únicamente autorizan la imposición de la electricidad como producto final, pero no la recaudación simultánea de impuestos especiales sobre las fuentes de energía consumidas para producir electricidad.

Por su parte, la Administración tributaria alemana entiende que dichas directivas no resultan aplicables al caso, ya que el combustible nuclear no se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 y, por ende, de la Directiva 2008/118.

³⁹⁰ Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354.

³⁹¹ En virtud del artículo 1 de la Ley del impuesto sobre el combustible nuclear: “(1) El combustible nuclear utilizado para producir comercialmente electricidad está sometido en el territorio fiscal al impuesto sobre el combustible nuclear. El impuesto sobre el combustible nuclear es un impuesto que grava el consumo, a los efectos de la Ley Tributaria.” Además, el artículo 5 de dicha ley establecía: “(1) El impuesto se devengará cuando se utilicen por vez primera elementos combustibles o varillas de combustible en un reactor nuclear y se inicie una reacción en cadena automantenida. [...] (2) El sujeto pasivo del impuesto será el operador.”

Con ello, si bien el tribunal nacional plantea varias cuestiones prejudiciales, la que interesa a efectos de este análisis es la segunda:

“2) ¿Las Directivas 2008/118 y 2003/96, adoptadas para armonizar los impuestos especiales y relativas a los productos energéticos y la electricidad en el marco de la Unión Europea, se oponen a la introducción de un impuesto nacional que grava los combustibles nucleares utilizados para la producción comercial de electricidad? ¿Depende esta respuesta de la posibilidad previsible de repercutir el impuesto nacional al consumidor mediante el precio de la electricidad y, en su caso, qué debe entenderse por “repercusión”?”³⁹²

Si bien la cuestión prejudicial no recoge expresamente el artículo de la Directiva 2008/118 al que hace referencia, de la resolución del caso se desprende que dicho artículo es el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118.

Así pues, el tribunal nacional solicita que se aclare, a los efectos que aquí nos interesan, si el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118, se opone a una normativa nacional, como la alemana, que prevé la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.

Como estamos analizando el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, nos centraremos en los razonamientos del Tribunal respecto a este apartado, analizando posteriormente los razonamientos del Tribunal en esta sentencia respecto al apartado 2 del mismo artículo.

³⁹² Sentencia de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 28.

Fundamentos de Derecho

En relación con el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, el Tribunal reconoce que el concepto de “impuesto especial” no se encuentra definido en la Directiva 2008/118, si bien del Considerando 9³⁹³ sí que puede inferirse que tienen una naturaleza indirecta, al representar un gravamen sobre consumos específicos.

Además, recuerda que el propio literal del apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 ya establece que el objeto de dicha disposición son los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo, concretamente, de los productos energéticos y la electricidad a los que se refiere la Directiva 2003/96.

Por tanto, para determinar si el impuesto sobre el combustible nuclear debe incluirse en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 ha de comprobarse primero si ese impuesto constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de la electricidad a la que se refiere la Directiva 2003/96.

Sin embargo, en este caso se entiende que no existe una relación directa e indisoluble entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear, por lo que se establece que el impuesto sobre el combustible alemán no grava directa o indirectamente el consumo de la electricidad a la que se aplica la Directiva 2003/96, por lo que no puede incluirse en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118³⁹⁴.

³⁹³ La dicción literal del Considerando 9 de la Directiva 2008/118: “Dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, no pueden aplicarse respecto de productos que, en algunas circunstancias, se hayan destruido o perdido irremediablemente.”

³⁹⁴ El Tribunal entiende que la cantidad de electricidad producida por un reactor de central nuclear no viene directamente condicionada por la cantidad de combustible nuclear utilizada, sino que puede variar en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate. El Tribunal, tras traer a colación la sentencia de 10 de junio de 1999, en la cual se producía una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse su consumo, entiende que, en este caso, la cantidad de electricidad producida por un reactor de central nuclear no viene directamente condicionada por la cantidad de combustible nuclear

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y el artículo 1, apartados 1 (...), de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.”³⁹⁵

Por tanto, como no se está gravando, ya sea directa o indirectamente, el consumo, el Tribunal concluye que el impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad no se entiende incluido en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118.

Como consecuencia de ello, las disposiciones previstas en la Directiva 2008/118 no resultan aplicables, por lo que no pueden oponerse al impuesto alemán que grava el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.

utilizada, si no que puede variar en función de la naturaleza y de las propiedades del combustible utilizado y del grado de rendimiento del reactor de que se trate. Además, el impuesto puede percibirse como consecuencia del inicio de una reacción en cadena automantenida, sin que se produzca necesariamente siquiera ni, en consecuencia, se consuma, una cantidad de electricidad.

³⁹⁵ Sentencia de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 68.

III.1.2.C Italia: Suplementos del precio de la electricidad

& Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Altair Chimica, C-207/01 (resolución bajo el segundo análisis tras superar el primer análisis)

En el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 11 de septiembre de 2003³⁹⁶, en relación con la Directiva 92/12.

Antecedentes de hecho

Altair, sociedad dedicada a la producción de sosa cáustica, potasa cáustica y cloruro de potasio mediante un proceso electroquímico, consumía una gran cantidad de electricidad como energía para el proceso industrial, y las autoridades italianas exigían la percepción de suplementos del precio de la electricidad³⁹⁷.

La sociedad defendía que dichos suplementos eran incompatibles con la Directiva 92/12, ya que la misma reconoce un principio que prohíbe que las materias primas se sometan a gravamen.

El tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“La Corte di Appello di Firenze plantea al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas una cuestión prejudicial con el fin de que precise cuál

³⁹⁶ Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Altair Chimica, C-207/01, ECLI:EU:C:2003:451.

³⁹⁷ Por una parte, el “sovrapprezzo per onere nucleare” (suplemento de precio por gastos nucleares), aprobado en virtud de la Ley núm. 9, de 9 de enero de 1991 (*Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, de 16 de enero de 1991, suplemento ordinario núm. 13, p. 3), cuyos ingresos se destinan, en particular, a devolver a ENEL y a las empresas de construcción de centrales nucleares afectadas los costes adicionales derivados de la decisión de abandonar definitivamente la construcción de centrales nucleares. Por otra parte, el “sovrapprezzo per nuovi impianti da fonti rinnovabili e assimilate” (suplemento de precio por las instalaciones nuevas que utilizan fuentes de energía renovables o similares), aprobado por resolución de 29 de abril de 1992 (*Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, de 12 de mayo de 1992, núm. 109, p. 21), destinado a financiar las ayudas concedidas a las empresas que producen energía a partir de fuentes renovables.

es la interpretación exacta de los artículos 81 [CE], 82 [CE] y 85 [CE], de la Directiva 92/12 y de la Recomendación [81/924], al objeto de determinar si la normativa nacional constituida por los Decretos Legislativos nos 347/44 y 896/47, el Decreto del Presidente de la República n. 373/94, el Decreto Legislativo n. 98/48 y la Ley n. 9/91, es compatible con las disposiciones comunitarias citadas.”³⁹⁸

Esto es, el órgano jurisdiccional solicita que se aclare si, entre otras, la Directiva 92/12 se opone a una normativa nacional como la italiana que exige la percepción de suplementos del precio de la electricidad cuando la electricidad es utilizada en un proceso electroquímico.

Fundamentos de Derecho

Por lo que respecta a la Directiva 92/12, el Tribunal entiende que la electricidad no está incluida en el ámbito de aplicación de las Directivas 92/81 ni 92/82, que regulaban los hidrocarburos.

Como consecuencia de ello, tal y como considera Jacobs (2003) tampoco se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 92/12, ya que, incluso partiendo de una interpretación amplia del ámbito de aplicación *ratione materiae* de las Directivas controvertidas, la electricidad no se entendería comprendida en la categoría de hidrocarburos³⁹⁹.

Por ello, con independencia de que dicha Directiva pudiese establecer la existencia de un principio según el cual las materias primas no podían estar sometidas a gravamen, esta

³⁹⁸ Sentencia de 11 de septiembre de 2013... *op. cit.* apartado 21.

³⁹⁹ Escrito de Conclusiones del Abogado General, SR. F.G. JACOBS, presentadas el 13 de marzo de 2003 (asunto C-207/01), ECLI:EU:C:2003:151, apartado 49.

Directiva no resultaba aplicable y, por lo tanto, no se podía oponer a la percepción de suplementos como los controvertidos en el litigio principal.

Fallo

Por tanto, el Tribunal concluye:

“En estas circunstancias, procede declarar que dicha Directiva no se opone a la percepción de suplementos como los controvertidos en el litigio principal, sin que sea necesario examinar si la Directiva 92/12 establece un principio según el cual las materias primas no pueden estar sometidas a gravamen, como Altair ha sostenido.”⁴⁰⁰

Así pues, dado que la electricidad no se encontraba englobada en ninguna de las directivas específicas, los suplementos del precio de la electricidad no se encuentran englobados en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/12, en virtud de su artículo 3, apartado 1, por lo que dicha Directiva no puede oponerse a una normativa nacional como la italiana que exigía la percepción de dichos suplementos.

⁴⁰⁰ Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Altair Chimica, C-207/01, ECLI:EU:C:2003:451, apartado 40.

III.1.2.D España: Canon que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica

& Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, C-215/16, y acumulados C-216/16, C-220/16 y C-221/16

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de fecha de 20 de septiembre de 2017⁴⁰¹, resuelve un supuesto en el que se había planteado que el canon español, creado por la Ley 9/2011⁴⁰², que gravaba los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica⁴⁰³ no era conforme al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Varias empresas españolas, que explotan aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, defienden que este canon no es conforme con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, al entender que no tiene una finalidad específica, sino que su objetivo es generar ingresos presupuestarios adicionales para los poderes públicos.

Sin embargo, el Gobierno español y la Comunidad Autónoma, además de entender que sí que persigue una finalidad específica, defienden que el canon en cuestión no puede considerarse como un tributo indirecto, ya que grava directamente la capacidad económica de los productores de energía eléctrica de origen eólico, por lo que no se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118.

⁴⁰¹ Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, C-215/16, y acumulados C-216/16, C-220/16 y C-221/16, ECLI:EU:C:2017:705.

⁴⁰² Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha. *Boletín Oficial del Estado*, de 3 de mayo de 2011, núm. 105.

⁴⁰³ La dicción literal del artículo 4 de la Ley 9/2011 establece: “1. Constituye el hecho imponible del canon eólico la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.”

El tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“3) Para el caso de darse una respuesta negativa al interrogante anterior y aceptarse la imposición sobre la energía procedente de fuentes renovables, a los efectos de lo previsto en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], ¿debe interpretarse la noción de “finalidad específica” en el sentido de que el objetivo en que consista deba ser exclusivo y de que además el impuesto con el que se graven las energías renovables desde el punto de vista de su estructura tenga verdadera naturaleza extrafiscal y no meramente presupuestaria o recaudatoria?”⁴⁰⁴

Esto es, el órgano jurisdiccional solicita que se aclare si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se opone a una normativa nacional como la española que exige la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, el Tribunal recuerda que el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos mencionados en la misma, entre los que se encuentran los “productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva (2003/96)”.

⁴⁰⁴ Sentencia de 20 de septiembre de 2017... *op. cit.* apartado 23.

Pues bien, el Tribunal entiende que el canon que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no grava productos energéticos ni electricidad en el sentido de la Directiva 2003/96⁴⁰⁵.

Por tanto, dicho impuesto no se encuentra incluido en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 y, por ende, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“El artículo 1, apartado 2, 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en los litigios principales, que establece la percepción de un canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, puesto que dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva.”⁴⁰⁶

⁴⁰⁵ Las razones son principalmente tres: 1) Dicho canon no se liquida en función de la electricidad producida, o que potencialmente podría producirse, por los aerogeneradores, sino que es una cantidad fija trimestral que se determina en función del tamaño del parque eólico en el que se ha instalado el aerogenerador y, para los parques que dispongan de más de 15 aerogeneradores, también en función de la mayor o menor potencia de la instalación, siendo más elevada si el aerogenerador tiene menor potencia; 2) Es exigible por el mero hecho de ser titular de un aerogenerador o de una autorización administrativa, aunque no se lleve a cabo explotación alguna y con independencia de la venta de electricidad de origen eólico; y 3) No se percibe de los consumidores de electricidad y su importe no está vinculado ni se ve influenciado por el consumo de electricidad. Si bien el canon puede repercutirse a los consumidores, no parece posible, dada la naturaleza particular de este producto, determinar su origen y, en consecuencia, identificar la parte de ésta que ha sido producida por los aerogeneradores sujetos al canon, de manera que no podrá ser facturado al consumidor de forma transparente como un componente añadido al precio.

⁴⁰⁶ Sentencia de 20 de septiembre de 2017... *op. cit.* apartado 65.

Por tanto, el Tribunal concluye que el canon español que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica no se opone al apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 2008/118, dado que dicho canon no se encuentra, ni siquiera, comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 al no constituir un impuesto que grave el consumo de productos energéticos o de electricidad.

III.1.3 Determinación inicial del ámbito de aplicación

En conclusión, tal y como se desprende de las cuatro sentencias dictadas por el Tribunal, es importante analizar si un impuesto se encuentra englobado en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 antes de analizar si alguna disposición de dicha directiva es contraria a un impuesto nacional.

Así pues, para que un impuesto especial nacional pueda entenderse englobado en el ámbito de aplicación previsto en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, es necesario que dicho impuesto se entienda incluido en el ámbito de aplicación de alguna de las directivas específicas previstas en el mismo y, además, que el impuesto especial grave directa o indirectamente el consumo del producto en cuestión.

En caso contrario, alegar que un impuesto nacional es contrario a alguna disposición de la Directiva 2008/118 no surtirá efectos, ya que dicha directiva no resultaría aplicable al caso concreto. Esto es lo que ocurrió en el caso de los impuestos analizados previamente.

Respecto al impuesto sueco que grava la potencia térmica de los reactores nucleares, como dicha potencia térmica no se encuentra englobada en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, tampoco en el de la Directiva 2008/118.

Lo mismo ocurre respecto al impuesto italiano sobre el precio de la electricidad y al canon español que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, ya que dichos productos no se engloban en ninguna directiva específica de las previstas en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, por lo que no se encuentran englobadas en la Directiva 2008/118⁴⁰⁷.

En el mismo sentido se manifiesta Regan (2017), el cual, además, insiste en que, al no encontrarse englobados en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, la finalidad del tributo es una cuestión que se circunscribe exclusivamente al ámbito del Derecho nacional⁴⁰⁸.

Por su parte, si bien el impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad sí que grava un producto englobado en las directivas específicas previstas en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, no se grava, ni directa ni indirectamente, el consumo, por lo que no cumple el segundo requisito exigido para incluirse en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118⁴⁰⁹.

En este sentido, como afirma García Heredia (2015), al no gravar, directa o indirectamente, el consumo de electricidad ni el consumo de otro producto sometido a impuestos especiales, este impuesto no encaja en la categoría de impuestos especiales armonizados, regulada en el apartado 1, artículo 1, de la Directiva 2008/118. Por ello, al

⁴⁰⁷ Ver también HAUMONT, F. “Redevance régionales sur les mats éoliens en Castille-La Manche - Conforme à la directive 2009/28/CE relative à la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables - Hors champ d'application des directives 2008/118/CE sur le régime général d'accise et 2003/96/CE concernant la taxation de l'énergie”, *Aménagement – Environnement*, 2018, N° 2, pp. 150-151; ROSET, S. “Fiscalité environnementale”, *Europe*, N° 11, 2017, p. 51.

⁴⁰⁸ REGAN, E. “Energía eléctrica de origen eólico: canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica”, *LA LEY Unión Europea*, N° 52, 2017, Wolters Kluwer.

⁴⁰⁹ Ver también FRENZ, W. “Selektivität in der Beihilfenkontrolle auf altem Kurs - nach dem EuGH-Urteil zur Kernbrennstoffsteuer”, *Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht – EWS*, N° 4, 2015, pp. 194-197;

no gravar un producto sujeto a impuestos especiales ya no es necesario entrar en el análisis de los requisitos que exigen las Directivas en esta materia⁴¹⁰.

III.1.4 Fijación de criterios relativos al ámbito de aplicación de los impuestos especiales armonizados

De las cuatro sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al ámbito de aplicación de los impuestos especiales armonizados, esto es, al artículo 1, apartado 1, Directiva 2008/118:

1. Aunque se trate de productos englobados en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, no se englobarán en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 los impuestos que no graven directa o indirectamente el consumo de dichos productos.
2. Si un producto no se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, y este producto se encuentra gravado por algún tipo de tributo, la Directiva 2008/118 no se puede oponer a la percepción de dicho tributo.

III.2 Posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos

En los apartados 2 y 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 se habilita a los Estados miembros para que, bajo unos límites, puedan crear nuevos gravámenes indirectos a los

⁴¹⁰ GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de justicia de la Unión europea - Impuestos especiales - Sentencia del TJUE (sala tercera) de 4 de Junio de 2015, Kernkraft-Werke Lippe-EMS, C-5/14, EU:C:2015:354”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2015, N°168, p. 282. Ver también KAHL, W. y BEWS, J. “Letztes Rückzugsgefecht der Atomenergie? - Die Kernbrennstoffsteuer vor dem EuGH”, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, 2015, pp. 1081-1086.

productos sujetos a impuestos especiales⁴¹¹. La interpretación de estos dos apartados ha sido muy problemática desde su regulación en la Directiva 92/12, no habiéndose incluido modificación de fondo alguna en la Directiva 2008/118.

Por medio de estos apartados, el legislador europeo habilita a los Estados miembros para que creen nuevos tributos, incluso sobre productos ya gravados, por lo que ha sido una habilitación empleada de forma recurrente por numerosos Estados miembros.

No pocos problemas se han planteado en la práctica, ya que, a pesar de tratarse de dos apartados con una gran trascendencia para los Estados miembros, existen términos abstractos que generan controversia.

Por ejemplo, cuando el apartado 2 se refiere a “otros gravámenes indirectos”, si bien hace referencia a que respete unas normas impositivas comunitarias, no se especifica si dichos “gravámenes indirectos” tienen que ser impuestos indirectos armonizados, o bien cada Estado miembro puede crear gravámenes indirectos sin tener en cuenta la regulación prevista en otros Estados miembros. O, en el mismo sentido, se exige que dichos gravámenes indirectos tengan “fines específicos”, sin concretar cuándo puede entenderse que un gravamen indirecto tiene una finalidad específica.

Con ello, el Tribunal ha resuelto estas controversias en varias sentencias respecto de las cuales podemos extraer varios criterios.

⁴¹¹ La dicción literal del artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2008/118, establece: “2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones. 3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre: a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales; b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.”

III.2.1 Nuevos gravámenes sobre productos sujetos a impuestos especiales

El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118⁴¹² habilita a los Estados miembros a que graven con otro gravamen indirecto los productos sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando estos gravámenes:

- 1) persigan una finalidad específica y
- 2) respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA en relación con la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, sin incluir las disposiciones relativas a las exenciones.

Esta regulación ya se encontraba prevista en la Directiva 92/12, ya que incluía dicha habilitación a los Estados miembros para la creación de estos gravámenes en términos muy similares.

De hecho, el propio Tribunal, el cual, en sentencia de 5 de marzo de 2015⁴¹³, recordó que el contenido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 es sustancialmente el mismo, y confirmó que la jurisprudencia del Tribunal relativa al apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12 sigue siendo aplicable en lo que respecta al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

⁴¹² La dicción literal del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, establece: “2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.”

⁴¹³ Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149.

Así, en dicha sentencia, refiriéndose el Tribunal concretamente a este apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, establecía:

“Además, si bien la Directiva 2008/118, única aplicable *ratione temporis* al litigio principal, ha derogado y sustituido la Directiva 92/12 con efectos desde el 1 de abril de 2010, del tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se desprende que el contenido de dichas disposiciones es sustancialmente el mismo. De ello ha de deducirse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición sigue siendo aplicable en lo que respecta al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.”⁴¹⁴

Así pues, además de que el literal de dichos apartados es muy similar, el propio Tribunal reitera esta conclusión y confirma que la jurisprudencia dictada respecto al apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12 y respecto al apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 son igualmente aplicables.

III.2.1.A Habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos

III.2.1.A.a Problemática: Indefinición de la habilitación

Como se ha analizado previamente, la habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos ha sido una de las cuestiones que ha generado más controversia. Si bien posteriormente analizaremos los pronunciamos suscitados respecto a cada uno de los dos requisitos exigidos por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, esto es, la finalidad específica y el respeto de determinadas normas de IVA o impuestos especiales, conviene realizar unas precisiones aplicables a este apartado.

⁴¹⁴ Sentencia de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 34.

En primer lugar, la habilitación prevista es para la creación de nuevos “gravámenes indirectos”. Sin embargo, como ocurre con el concepto mismo de “impuesto especial”, la Directiva 2008/118 no regula expresamente dicho concepto, por lo que se trata de un concepto indeterminado desde un punto de vista normativo⁴¹⁵.

Además, tampoco se prevé regulación específica sobre si el nuevo gravamen indirecto está sujeto a algún requisito armonizador, es decir, teniendo en cuenta que la Directiva 2008/118 tiene una finalidad armonizadora, no se especifica si el nuevo gravamen indirecto que puede ser creado por los Estados miembros tiene que ser un gravamen indirecto armonizado.

Esta problemática se ha planteado en la práctica, siendo el Tribunal el que ha aportado algo más de claridad en estas cuestiones.

III.2.1.A.b Experiencia práctica francesa: Impuesto sobre las bebidas alcohólicas

& Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97

Con carácter preliminar, conviene mencionar la sentencia de 24 de febrero de 2000⁴¹⁶, en la que se resuelve si el impuesto francés sobre bebidas alcohólicas respetaba el artículo 3, apartado 2, Directiva 92/12.

Si bien esta sentencia se analizará posteriormente, interesa en este punto traer a colación la reflexión del Tribunal sobre la razón de ser de este artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Así pues, el Tribunal afirma que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se crea dada la voluntad de tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los

⁴¹⁵ Sentencia de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 55.

⁴¹⁶ Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, ECLI:EU:C:2000:98.

Estados miembros en materia de impuestos especiales y el uso habitual de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias⁴¹⁷.

En este sentido, el Tribunal concluye:

“La finalidad de esta disposición es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva sobre las estructuras, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir un objetivo no presupuestario.”⁴¹⁸

Así pues, la finalidad del apartado 2, del artículo 1, de la Directiva 2008/118, es que los Estados miembros puedan crear otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir, un objetivo no presupuestario.

III.2.1.A.c Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad

& Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 25 de julio de 2018⁴¹⁹, analiza si la CSPE aprobada en Francia, que gravaba tanto la generación de electricidad como el suministro de electricidad⁴²⁰, respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

⁴¹⁷ En el mismo sentido ya se había pronunciado el Tribunal, entre otras, en sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 27; de 20 de septiembre de 2017... *op. cit.* apartado 58; de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 54.

⁴¹⁸ Sentencia de 24 de febrero de 2000... *op. cit.* apartado 19.

⁴¹⁹ Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17, ECLI:EU:C:2018:587.

⁴²⁰ El artículo 5 de la Ley de 10 de febrero de 2000 de modernización y desarrollo del servicio público de electricidad establecía: “I. Los gastos imputables a las funciones de servicio público encomendadas a los operadores del sector eléctrico serán compensados íntegramente.”

Si bien el asunto se centra en determinar si el impuesto persigue una finalidad específica, tal y como expondremos posteriormente, la primera parte de la primera cuestión prejudicial se centra en determinar si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que mantener otro impuesto indirecto presupone que existe un impuesto especial armonizado.

Así, el Tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“1) En el supuesto de que un Estado miembro no haya adoptado inicialmente, tras la entrada en vigor de la [Directiva 2003/96], ninguna disposición para crear un impuesto especial sobre el consumo de electricidad, sino que haya mantenido un tributo indirecto establecido anteriormente para gravar dicho consumo, así como tributos locales,

– ¿debe apreciarse la compatibilidad del tributo en cuestión con las Directivas [92/12] y [2003/96] a la luz de los requisitos previstos en el artículo 3, apartado 2, de la [Directiva 92/12] para la existencia de “otros impuestos indirectos”, a saber, que tengan una o varias finalidades específicas y respeten ciertas normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el impuesto sobre el valor añadido”⁴²¹

Esto es, el órgano jurisdiccional solicita que se aclare si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 condiciona el mantenimiento de otro impuesto indirecto a la existencia de un impuesto especial armonizado.

⁴²¹ Sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 19.

Fundamentos de Derecho

En este sentido, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 establece que los productos sujetos a impuestos especiales, como la electricidad, pueden ser gravados por otros impuestos indirectos siempre que persigan una finalidad específica, y respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA.

Por tanto, el Tribunal entiende que, dado que los requisitos exigidos son esos dos, no puede deducirse que los “otros gravámenes indirectos” estén subordinados a la creación de un impuesto armonizado. Como afirma Campos Sánchez-Bordona (2018), el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, no añade especificación alguna que permita entender que su aplicación esté subordinada a la previa implantación del impuesto especial armonizado⁴²².

Además, al hilo de lo expuesto en el asunto C-434/97, el Tribunal recuerda que la finalidad del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es tener en cuenta la variedad de tradiciones fiscales de los Estados miembros, en especial el uso habitual de los impuestos indirectos, por lo que no puede interpretarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 afecte a la validez de otros impuestos indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, como la electricidad en este caso.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“(…) el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que el establecimiento de otro impuesto indirecto sobre la

⁴²² Escrito de Conclusiones del Abogado General, M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, presentadas el 7 de marzo de 2018 (asunto C-103/17), ECLI:EU:C:2018:170, apartado 47.

electricidad no está subordinado a la aplicación de un impuesto especial armonizado (...)»⁴²³

Por tanto, no es un requisito exigible en la creación de “otros gravámenes indirectos” la aplicación de un impuesto especial armonizado, sino que los requisitos son exclusivamente los exigidos por la norma, esto es, la persecución de una finalidad específica, y el respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA.

III.2.1.A.d Experiencia práctica alemana: Impuesto sobre el combustible nuclear

& Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14

Antecedentes de hecho

En la sentencia de 4 de junio de 2015⁴²⁴, ya expuesta previamente, además de resolver sobre el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, también se resuelve sobre el artículo 1, apartado 2, de la misma directiva.

A modo recordatorio, se trata de un litigio en el que las autoridades alemanas exigían a una sociedad alemana que explota una central nuclear en Alemania, el pago del impuesto sobre el combustible nuclear por haber usado elementos combustibles en el reactor nuclear de dicha central.

Mediante cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional solicita que se aclare, a los efectos que aquí interesan, si el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118, se opone a

⁴²³ Sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 33.

⁴²⁴ Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354.

una normativa como la alemana, que establece la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.

Fundamentos de Derecho

Como ocurría con el concepto de “impuesto especial”, en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, la Directiva 2008/118 no define expresamente el concepto de “otro gravamen indirecto”, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, por lo que el Tribunal trata de dotar de contenido a dicho concepto.

Así pues, el Tribunal, remitiendo al razonamiento expuesto en el asunto C-434/97⁴²⁵, recuerda que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 es sensible a la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y el uso habitual de los impuestos indirectos para llevar a cabo políticas no presupuestarias, posibilitando a los Estados miembros incluir, aparte del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica.

Por tanto, el concepto de “gravámenes indirectos”, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se refiere a los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de esa Directiva, distintos de los “impuestos especiales”, en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos⁴²⁶.

Así pues, para determinar si el impuesto sobre el combustible nuclear debe incluirse en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 ha de comprobarse primero si ese impuesto constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo

⁴²⁵ Sentencia de 24 de febrero de 2000... *op. cit.* apartados 18 y 19.

⁴²⁶ Sentencia de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 59. En el mismo sentido, sentencia de 20 de septiembre de 2017... *op. cit.* apartado 61.

de la electricidad a la que se refiere la Directiva 2003/96, tal y como ocurría respecto al artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118.

Sin embargo, como el Tribunal entiende que no existe una relación directa e indisociable entre el uso de combustible nuclear y el consumo de la electricidad producida por el reactor de una central nuclear, ni tampoco puede considerarse calculado directa o indirectamente sobre la cantidad de electricidad en el momento de la puesta al consumo de ese producto, entiende que el impuesto sobre el combustible nuclear no grava el consumo de algún producto sujeto a impuestos especiales y, por tanto, no puede incluirse en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Fallo

Con ello, como ocurría respecto al artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el Tribunal concluye:

“Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y el artículo 1, apartados (...) y 2, de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece la percepción de un impuesto sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad.”⁴²⁷

Por tanto, como no se está gravando el consumo de ningún producto sometido a impuestos especiales, tal y como exige el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, el Tribunal concluye que el impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir

⁴²⁷ Sentencia de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 68.

comercialmente electricidad no se entiende incluido en el apartado 1 del artículo 2 de la Directiva 2008/118.

Como consecuencia de ello, las disposiciones previstas en la misma Directiva 2008/118 no resultan aplicables. Así pues, no puede entenderse que las disposiciones de la Directiva 2008/118 se opongan a un impuesto como el alemán, que grava el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad, ya que no resultan, ni siquiera, aplicables.

III.2.1.A.e Experiencia práctica española: Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica

& Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 3 de marzo de 2021⁴²⁸, analiza la naturaleza del IVPEE español para, en función de la misma, verificar si respeta el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

En España, la ley 15/2012⁴²⁹ crea el IVPEE como un tributo directo que persigue la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica⁴³⁰.

⁴²⁸ Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, ECLI:EU:C:2021:163.

⁴²⁹ Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de diciembre de 2012, núm. 312, pp. 88.081 a 88.096.

⁴³⁰ Concretamente, en el Preámbulo I de la Ley 15/2012 se establece: “El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados

Una sociedad española, Oliva Park, solicita la devolución del IVPEE abonado, por considerar que dicho impuesto, que grava productos ya gravados por otros impuestos, aunque se defina en la norma española como tributo directo, realmente es un tributo indirecto que grava la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, resultando perjudicada esta energía frente a la producción de energía de fuentes no renovables, sin diferenciar en función de la intensidad y de la contaminación del medio ambiente. Así, la sociedad española defiende que este impuesto no persigue una finalidad extrafiscal, siendo contrario al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

En cambio, la administración española defiende que el IVPEE sí respeta dicho artículo, al ser un tributo directo, tal y como se prevé en la propia Ley 15/2012⁴³¹, que grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de la energía eléctrica, sin repercusión en el consumidor, con una finalidad específica medioambiental.

Con ello, el Tribunal plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“1) Si el artículo 1.2 de la Directiva [2008/118] debe interpretarse en el sentido de que se opone y contradice un impuesto nominalmente directo como el IVPEE que, atendiendo a su verdadera naturaleza, resulta ser un impuesto indirecto sin finalidad específica, con exclusiva voluntad recaudatoria, sin que la calificación que le atribuya el Derecho nacional pueda primar sobre la interpretación del Derecho de la UE, que se rige por los objetivos propios de ese ordenamiento jurídico y en función de las características objetivas del gravamen.”⁴³²

de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos.”

⁴³¹ En el Preámbulo II de la Ley 15/2012 expresamente se prevé: “(...) se establece en el Título I de esta Ley, un impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español.”

⁴³² Sentencia de 3 de marzo de 2021... *op. cit.* apartado 41.

Es decir, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 es contrario a un impuesto que, si bien se califica nominalmente como directo por la norma nacional, grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal recuerda, en primer lugar, que es el órgano competente para resolver sobre la calificación de un impuesto teniendo en cuenta sus características objetivas, y ello con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional⁴³³.

Además, el Tribunal reitera, como en el asunto C-5/14, que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y el uso habitual de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias, posibilitando a los Estados miembros aprobar, además del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica.

Por ello, se centra en determinar si el IVPEE puede calificarse como “otros gravámenes indirectos” que gravan un producto sujeto a impuestos especiales, como es la electricidad, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, recordando que, como en el asunto C-5/14, el concepto de “gravámenes indirectos” engloba a los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado

⁴³³ En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15, ECLI:EU:C:2017:17, apartado 29; de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774, apartado 107; y de 24 de junio de 2010, P. Ferrero e C. y General Beverage Europe, C-338/08 y C-339/08, ECLI:EU:C:2010:364, apartado 25.

1, de la Directiva 2008/118, distintos de los “impuestos especiales”, en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos.

En este asunto, se debe tener en cuenta que el hecho imponible del IVPEE es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, es decir, la producción neta de energía.

Además, el IVPEE no dispone de un mecanismo formal de repercusión del impuesto por lo que, aunque el consumidor final pudiese acabar soportando el impuesto por un incremento en el precio, ello no basta, por sí solo, para determinar que el impuesto se repercute íntegramente a los mismos⁴³⁴.

Por otra parte, se considera que el IVPEE se determina, únicamente, partiendo de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad realmente producida e incorporada al sistema eléctrico. Por tanto, no puede afirmarse que exista un vínculo directo e indisoluble entre el IVPEE y el consumo de electricidad.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“En atención a lo expuesto anteriormente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece un impuesto que grava la producción e incorporación al sistema

⁴³⁴ Si no fuese así, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que afectase, aunque fuese mínimamente, al precio final de la electricidad pagado por los consumidores tendría la calificación de impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, aunque no existiese vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad.

eléctrico de energía eléctrica en el territorio nacional y cuya base imponible está constituida por el importe total de los ingresos del sujeto pasivo obtenidos por la realización de estas actividades, sin tener en cuenta la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada a ese sistema.”⁴³⁵

Por ende, al no constituir el IVPEE un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad, no puede estar incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, por lo que dicha directiva no puede oponerse al impuesto.

III.2.1.A.f Requisitos comunes de la habilitación para la creación de nuevos gravámenes indirectos

En conclusión, los requisitos exigidos para la creación de nuevos gravámenes indirectos son la persecución de una finalidad específica y el respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA, no exigiéndose, en cambio, la previa implantación del impuesto especial armonizado.

Esta conclusión es lógica, más teniendo en cuenta que la razón de ser de dicha habilitación es precisamente la sensibilidad del legislador respecto a la variedad de tradiciones fiscales existentes en cada Estado miembro y el hecho de que la creación de impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias sea una práctica habitual entre los Estados miembros.

De esta forma se permite a los Estados miembros la creación de nuevos impuestos especiales más adaptados a sus tradiciones fiscales, así como el mantenimiento de los ya existentes, sin exigir la armonización comentada.

⁴³⁵ Sentencia de 3 de marzo de 2021 ... *op. cit.* apartado 60.

Bajo nuestro punto de vista, ello permite principalmente dos ventajas. Por una parte, una mayor eficacia en la recaudación de los impuestos, ya que permite fijar impuestos más adaptados a las características propias de cada Estado miembro y a los hábitos de consumo de los contribuyentes y, además, en función de cómo se apliquen, una mejor comprensión y aceptación por parte de los contribuyentes de los Estados miembros, ya que permite explicar la razón de ser del nuevo impuesto creado basándose en características propias del Estado miembro en cuestión.

Ahora bien, si bien es cierto que este mecanismo permite dotar de una mayor flexibilidad al sistema⁴³⁶, también provoca una gran conflictividad en la práctica, ya que, como veremos en posteriores apartados, el artículo de la Directiva 2008/118 sobre el que se han dictado más sentencias por parte del Tribunal es el artículo 1, apartado 2.

Por otra parte, si bien la Directiva 2008/118 no define el concepto de “gravamen indirecto”, el Tribunal hace referencia a que son impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, distintos de los “impuestos especiales”, en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos.

Si bien el Tribunal no menciona el segundo requisito, entendemos que es fruto de un error del Tribunal, sobre todo teniendo en cuenta que define el concepto de gravamen indirecto “en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118”, donde se exige dicho requisito.

⁴³⁶ CÁMARA BARROSO, M. C. “El futuro del mal llamado «céntimo sanitario» ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, Nº 4, 2013, p. 39; MIRAS MARIN, N, *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta... op. cit.* p. 118.

De esta forma, proponemos, como posible definición de “gravámenes indirectos”, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, el siguiente literal:

“impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, distintos de los “impuestos especiales”, en el sentido de esta última disposición, que persiguen fines específicos y que respetan las normas impositivas europeas aplicables a los impuestos especiales o al IVA respecto a la determinación de la base imponible el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyéndose las disposiciones relativas a las exenciones.”

Por otra parte, con vistas a determinar si un tributo tiene naturaleza directa o indirecta, debe analizarse especialmente la existencia de un mecanismo formal de repercusión del impuesto⁴³⁷.

En este sentido, no es suficiente, por sí solo, el hecho de que el consumidor final acabe soportando el impuesto tras un incremento del precio del producto, ya que ello daría lugar a la calificación como indirecto de impuestos que no tienen vínculo directo e indisociable alguno con el consumo del producto.

Además, otro elemento a tener en cuenta para determinar la naturaleza indirecta de los impuestos es la forma de determinar la base imponible ya que, como ocurre con el IVPEE, si no se determina en función de la cantidad de electricidad realmente producida e incorporada al sistema eléctrico, no puede entenderse que exista un vínculo directo e indisociable entre el IVPEE y el consumo de electricidad⁴³⁸.

⁴³⁷ Ver FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “La compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía con el Derecho Comunitario”, *Quincena fiscal*, Nº 13, 2021, pp. 177-199.

⁴³⁸ Respecto al caso concreto del IVPEE, algunos autores defienden que esta conclusión se alcanza porque el Tribunal parte de una forma de calcular la base imponible que no es correcta, sino que es la defendida por la Administración con base en la consulta vinculante V-1602/13. Sobre esta cuestión ver SOLÉ, C y GARCÍA, J. C., 2021. IVPEE: ¿Sabía el Tribunal de Luxemburgo todo lo necesario?. En: El periódico de la energía. Disponible en: <https://elperiodicodelaenergia.com/>; y SOLÉ, C. y GARCÍA, J. C., 2021. IVPEE:

III.2.1.A.g Fijación de criterios relativos a la habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos

De las cuatro sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, se pueden extraer los siguientes criterios relativos a la habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos, previstos en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118:

1. La facultad de los Estados miembros de crear otros gravámenes indirectos no está subordinada a la previa implantación del impuesto especial armonizado.
2. La habilitación para la creación de nuevos gravámenes indirectos tiene en cuenta la multitud y la variedad de tradiciones fiscales existentes en los Estados miembros, así como la habitual utilización de los impuestos indirectos para llevar a cabo políticas no presupuestarias.
3. Los “gravámenes indirectos” a los que hace referencia el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 son los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, distintos de los “impuestos especiales”, en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos, siempre que dichos gravámenes respeten las normas impositivas europeas aplicables a los impuestos especiales o al IVA respecto a la determinación de la base imponible el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyéndose las disposiciones relativas a las exenciones.

el emperador sigue desnudo. En: El periódico de la energía. Disponible en: <https://elperiodicodelaenergia.com/>.

4. A la hora de determinar la naturaleza indirecta de un impuesto hay que tener en cuenta la existencia de un mecanismo formal de repercusión del impuesto y la forma de determinar la base imponible.

III.2.1.B Persecución de fines específicos

III.2.1.B.a Problemática: concepto de “fin específico”

Como se ha mencionado previamente, uno de los principales requisitos exigidos para la creación de un nuevo gravamen indirecto es la persecución de una finalidad específica por parte del mismo. Sin embargo, dicho concepto no se encuentra definido en la Directiva 2008/118, ni siquiera haciendo remisión a otras normas, por lo que se trata de un concepto altamente abstracto.

Además, tampoco se fija en la Directiva 2008/118 ninguna guía ni ningún requisito que permita identificar cuándo un gravamen indirecto persigue una finalidad específica a efectos del artículo 1, apartado 2, de dicha directiva.

Es más, incluso, la Directiva 2008/118 no emplea siempre el mismo término, ya que, mientras que en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se hace referencia al término “fines específicos”, en el considerando 4 se denomina “finalidad concreta”, siendo que remiten a la misma finalidad.

Con todo ello, ha surgido controversia sobre si determinados gravámenes creados por algunos Estados miembros perseguían dicha finalidad específica, habiendo sido la mayoría de ellos declarado contrario a la Directiva 2008/118.

III.2.1.B.b Experiencia práctica austriaca: Impuesto sobre bebidas alcohólicas

& Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97

Antecedentes de hecho

El Tribunal ha resuelto en sentencia de 9 de marzo de 2000⁴³⁹ sobre si el impuesto austriaco sobre bebidas alcohólicas⁴⁴⁰ respeta al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12⁴⁴¹. En este impuesto sobre las bebidas alcohólicas, quedó exenta la venta directa de vino⁴⁴².

Pues bien, en este caso se resuelven dos litigios, llevados a cabo por dos sociedades austriacas, una encargada de explotar la cafetería de un hospital y la otra dedicada a la comercialización de vinos, frente a las autoridades del mismo país. Ambas sociedades alegan que las disposiciones relativas al impuesto sobre las bebidas alcohólicas eran contrarias al artículo 3 de la Directiva 92/12.

⁴³⁹ Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97, ECLI:EU:C:2000:110.

⁴⁴⁰ El legislador creó un impuesto municipal sobre bebidas alcohólicas en virtud del artículo 14, apartados 1, número 8, y 2, de la Ley de Compensación Financiera austriaca (Bundesgesetzblatt n° 30/1993, en la versión de la Ley federal publicada en el Bundesgesetzblatt n° 853/1995), cuya dicción literal establecía: “los impuestos sobre la entrega a título oneroso de helados, incluidas las frutas transformadas que contienen o las suministradas con ellos, y de bebidas, comprendidos en ambos casos los envases y accesorios vendidos con ellos, siempre y cuando la entrega no tenga por objeto la reventa en el marco de una actividad permanente. Quedarán exentas de tributación las entregas de "vino" en el sentido del artículo 10, apartado 3, número 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 1994, Bundesgesetzblatt n° 663, siempre que la transmisión de la facultad de disposición se produzca en el lugar de producción, sin que medie ningún transporte o envío, así como las entregas de leche”.

⁴⁴¹ El impuesto se crea sobre bebidas alcohólicas, bebidas no alcohólicas y sobre los helados, aunque, como el análisis sobre la finalidad específica, que es el que nos interesa en este momento, únicamente se realiza sobre el impuesto sobre bebidas alcohólicas, los impuestos sobre las bebidas no alcohólicas y sobre los helados se analizan posteriormente.

⁴⁴² Además, la venta de dicho vino, en virtud del artículo 10, apartado 3, número 1, de la Umsatzsteuergesetz, tributaba a un tipo de IVA reducido del 12 por ciento, cuando el tipo general era el 20 por ciento.

Así, el tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“2) El artículo 3, apartado 2 o apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Directiva sobre los impuestos especiales), ¿se opone al mantenimiento de un impuesto como el descrito en la primera cuestión?”⁴⁴³

Esto es, se pretende aclarar si un impuesto como el austriaco respeta el artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12, equivalente al artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva 2008/118.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, se confirma que los requisitos de finalidad específica y de respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al IVA, que tienen por objeto evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo⁴⁴⁴, como se desprende del propio tenor del artículo 1, apartado 2, de esa misma Directiva.

En primer lugar, recuerda que, como ya trajo a colación en el asunto C-434/97⁴⁴⁵, una finalidad específica es aquella que persigue un objetivo distinto del puramente presupuestario.

Si bien no se puede exigir que no se persiga una finalidad presupuestaria en absoluto, ya que todo impuesto persigue una finalidad presupuestaria, lo importante es que no se persiga exclusivamente dicha finalidad,

⁴⁴³ Sentencia de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 18.

⁴⁴⁴ Además, este criterio fue posteriormente reiterado en sentencia de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 36; y de 27 de febrero de 2014... *op. cit.* apartado 22.

⁴⁴⁵ Sentencia de 24 de febrero de 2000... *op. cit.* apartado 19.

Como indica Saggio (1999)⁴⁴⁶, para determinar su significado debe recurrirse a la ratio de la disposición y al contexto en el que se inscribe. Teniendo en cuenta que la expresión “fines específicos” se refiere a “otros impuestos indirectos”, es decir, a impuestos indirectos distintos de los impuestos especiales, no pueden considerarse finalidades específicas aquellas que se persiguen, o pueden perseguirse, mediante los impuestos especiales.

Así pues, pueden calificarse de impuestos indirectos con una finalidad específica todos aquellos impuestos que persigan fines distintos al de cubrir las necesidades generales de financiación pública y que no sean contrarios a los objetivos comunitarios.

De acuerdo con este criterio, están comprendidos en dicha categoría, por ejemplo, los impuestos que tienen por objeto proteger el medio ambiente y la salud pública, así como aquellos impuestos destinados a promover el turismo, el deporte, la cultura y los espectáculos. Basándose en este criterio, el Tribunal analiza cada una de las finalidades específicas alegadas por las autoridades austriacas.

En primer lugar, las autoridades austriacas defienden que se persigue el refuerzo de la autonomía financiera de las entidades territoriales, ya que se les reconoce potestad tributaria. Sin embargo, el Tribunal consideró que esta finalidad constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

En segundo lugar, las autoridades austriacas defendían que dicho impuesto perseguía la compensación de las cargas soportadas por los municipios debido a las obligaciones que causa el turismo. Sin embargo, teniendo en cuenta que no se impone a los municipios

⁴⁴⁶ Escrito de Conclusiones del Abogado General, Sr. ANTONIO SAGGIO, presentadas el 1 de julio de 1999 (asunto C-437/97), ECLI:EU:C:1999:342, apartado 39.

ninguna afectación predeterminada, ni existe relación de dichas cargas con el fomento del turismo ni con sus instalaciones, ya que este impuesto también se percibe en zonas que no son turísticas, el Tribunal entiende que esta finalidad no puede constituir una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Por último, las autoridades austriacas defienden que el objetivo perseguido por el gravamen es proteger la salud pública, incitando al consumo de bebidas no alcohólicas que se encontraban menos gravadas que las bebidas alcohólicas. Sin embargo, el Tribunal entiende que hay otras medidas que incitan a pensar que esa no ha sido la finalidad perseguida, ya que, por ejemplo, la venta directa de vino en Austria estaba exenta y, además, el vino de uva producido y vendido directamente por las explotaciones vinícolas austriacas se beneficiaba de un tipo impositivo reducido en el IVA, por lo que la venta de vino austriaco vendido directamente en los lugares de producción estaba globalmente menos gravada que una bebida no alcohólica. Con ello, no puede entenderse que dicha medida sea disuasoria del consumo de bebidas alcohólicas para proteger la salud pública.

Fallo

Así, el Tribunal concluye:

“El artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas alcohólicas como el controvertido en los procedimientos principales.”⁴⁴⁷

Con todo, el Tribunal establece que un impuesto sobre las bebidas alcohólicas como el austriaco no persigue una finalidad específica, por lo que es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

⁴⁴⁷ Sentencia de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 50.

III.2.1.B.c Experiencia práctica italiana: Tributo sobre el consumo de los aceites lubricantes

& Sentencia de 25 de septiembre de 2003, Comisión/Italia, C-437/01

Antecedentes de hecho

El Tribunal ha resuelto, en sentencia de 25 de septiembre de 2003⁴⁴⁸, un recurso interpuesto por la Comisión frente a Italia en el que solicitaba que se declarase que Italia había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 al haber mantenido en vigor un tributo italiano sobre el consumo de los aceites lubricantes.

En Italia, el legislador italiano crea un impuesto sobre el consumo de los aceites lubricantes, en virtud del cual dichos aceites estaban sujetos a un impuesto sobre el consumo cuando estuviesen destinados, se pusiesen a la venta o se usasen para unas finalidades distintas de la combustión o de la carburación.

La Comisión defendía que los aceites lubricantes únicamente estaban sujetos a un impuesto especial cuando se destinasen a ser utilizados como carburantes o combustibles, estando obligatoriamente exentos del impuesto especial armonizado en los demás casos⁴⁴⁹.

Las autoridades italianas, por su parte, se defienden alegando que habían ajustado la legislación nacional al Derecho Comunitario suprimiendo dicho impuesto. Sin embargo, la Comisión, si bien no niega que el impuesto sobre el consumo que gravaba los aceites lubricantes hubiese sido suprimido, entendía que se había vuelto a crear bajo otra forma,

⁴⁴⁸ Sentencia de 25 de septiembre de 2003, Comisión/Italia, C-437/01, ECLI:EU:C:2003:498.

⁴⁴⁹ Y ello en virtud de los artículos 8, apartado 1, letra a), y 2, apartado 2, de la Directiva 92/81, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82.

esta vez denominado “exacción de reciclado y de saneamiento del medio ambiente”, pero que gravaba los mismos aceites lubricantes que los que anteriormente gravaba el impuesto sobre el consumo y que constituía la “continuidad”, bajo otra forma, del impuesto sobre el consumo suprimido.

Fundamentos de Derecho

Pues bien, el Tribunal entiende que, en virtud de las Directivas 92/81 y 92/82⁴⁵⁰, los aceites lubricantes únicamente podían estar sujetos al impuesto especial si se destinaban a utilizarse, a ponerse a la venta o a utilizarse como carburantes o combustibles, quedando necesariamente exentos en el resto de los supuestos.

El supuesto previsto por la normativa italiana, en cambio, se encontraba exento en virtud del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, al establecer la exención a los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción.

En este sentido, el Tribunal considera que, para los productos obligatoriamente exentos del impuesto especial armonizado, los Estados miembros no pueden mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica, bajo la habilitación prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12⁴⁵¹.

⁴⁵⁰ Como afirmaba la Comisión, basándose específicamente en el artículo 8, apartado 1, letra a), y el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 92/81, en relación con el artículo 2 de la Directiva 92/82.

⁴⁵¹ En este mismo sentido se había pronunciado también el Tribunal en sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens, C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291, apartado 24.

Fallo

Por ello, el Tribunal concluye que:

“(…) la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 y del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, al haber mantenido (...), mediante el artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo n° 504, un tributo sobre el consumo de aceites lubricantes.”⁴⁵²

Por tanto, el Tribunal declara que Italia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, ya que ha gravado el consumo de aceites lubricantes, cuando dichos productos se encuentran necesariamente exentos del impuesto especial armonizado por la normativa comunitaria.

III.2.1.B.d Experiencia práctica española: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

& Sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 27 de febrero de 2014⁴⁵³, resuelve sobre si el IVMDH español respetaba el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

⁴⁵² Sentencia de 25 de septiembre de 2003... *op. cit.* apartado 37.

⁴⁵³ Sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108.

En España, el legislador español creó el IVMDH, que entró en vigor el 1 de enero de 2002 y que fue transferido a las Comunidades Autónomas en virtud de la Ley 21/2001⁴⁵⁴. Los rendimientos que se derivaban de este impuesto, en virtud del artículo 9, apartado 1, punto 3, de la Ley 24/2001⁴⁵⁵, quedaban “afectados en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria orientados por criterios objetivos fijados en el ámbito nacional. No obstante lo anterior, la parte de los recursos derivados de los tipos de gravamen autonómicos podrá dedicarse a financiar actuaciones medioambientales que también deberán orientarse por idéntico tipo de criterios”.

Con base en el mismo, una empresa española de transporte de mercancías abona, en condición de consumidor final, el IVMDH, solicitando posteriormente que se le devolviera el mismo al entender que dicho impuesto era contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. Esta sociedad defendía que el IVMDH tenía una finalidad meramente presupuestaria y que el devengo no respetaba ni el sistema de la normativa de la Unión en materia de IVA ni el de los impuestos especiales.

Con ello, el tribunal nacional plantea varias cuestiones prejudiciales, que son examinadas conjuntamente, mediante las cuales pretende conocer si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, el Tribunal reitera que, al igual que ocurría en el asunto C-437/97, la finalidad específica tiene que perseguir un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. Además, también recuerda que, en el mismo sentido que en el asunto C-

⁴⁵⁴ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 2001, núm. 313, pp. 50.383-50.419.

⁴⁵⁵ Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 2001, núm. 313, pp. 50.493-50.619.

437/01, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica.

En este asunto, el hecho de que los rendimientos del impuesto se afecten de forma predeterminada a la financiación por parte de autoridades regionales, en este caso las Comunidades Autónomas, de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente, en general, no determina, en sí mismo, que se persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12⁴⁵⁶.

Para que existiese una finalidad específica sería necesario que el destino al que se afecten los fondos contribuya específicamente a la consecución de la finalidad no presupuestaria del impuesto, por ejemplo, si los rendimientos del IVMDH debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava. De esta forma existiría un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto.

En el caso en cuestión, la ley española establece que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios y medioambientales en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados, por lo que no puede entenderse que se persiga una finalidad específica.

En cambio, sí que se habría considerado que un impuesto persigue una finalidad específica si la estructura del impuesto, especialmente en lo que respecta al hecho imponible y al tipo de gravamen, estuviese concebida de tal forma que permitiese alcanzar los objetivos perseguidos, por ejemplo, que disuadiese a los contribuyentes de usar

⁴⁵⁶ Y ello porque tal afectación es fruto realmente de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, con independencia de la finalidad perseguida, por lo que cualquier Estado podría ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, fuese cual fuese la finalidad, lo que vaciaría completamente de contenido el concepto de finalidad específica.

hidrocarburos o que fomentase el uso de otros productos menos perjudiciales para el medioambiente⁴⁵⁷.

Así pues, a efectos de determinar la existencia de una finalidad específica, conviene destacar que la estructura del impuesto tiene un carácter prioritario frente a la afectación de los rendimientos. En la misma línea, Wahl (2013) entiende que un impuesto rara vez escapa a las limitaciones de una finalidad presupuestaria, a menos que su estructura atestigüe la existencia de otro objetivo, no presupuestario⁴⁵⁸.

Fallo

Así, el Tribunal concluye:

“(…) el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.”⁴⁵⁹

Por tanto, el hecho de que los rendimientos del IVMDH se afecten de forma predeterminada a la financiación por parte de las Comunidades Autónomas de

⁴⁵⁷ En el mismo sentido, escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. NILS WAHL, presentadas el 24 de octubre de 2013 (asunto C-82/12), ECLI:EU:C:2013:694, apartado 23; Escrito de Conclusiones del Abogado General, Sr. ANTONIO SAGGIO... *op. cit.* apartado 40; Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. NIAL FENNELLY, presentadas el 12 de noviembre de 1998 (asunto C-346/97), ECLI:EU:C:1998:538, apartado 15.

⁴⁵⁸ Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. NILS WAHL... *op. cit.* apartado 24.

⁴⁵⁹ Sentencia de 27 de febrero de 2014... *op. cit.* apartado 36.

competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente, en general, no determina, en sí mismo, que se persiga una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Con ello, no puede considerarse que el IVMDH persiga una finalidad específica en el sentido previsto por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, siendo contraria al ordenamiento jurídico europeo la norma española que regula dicho impuesto.

Al concluir en este sentido, el Tribunal no analiza si se cumple el siguiente requisito, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA, dado que si no se cumple uno de los requisitos ya no se respeta el artículo en cuestión.

III.2.1.B.e Experiencia práctica estonia: Impuesto sobre las ventas minoristas de combustible líquido

& Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13

Antecedentes de hecho

El Tribunal se pronuncia en sentencia de 5 de marzo de 2015⁴⁶⁰, en relación con si el impuesto estonio sobre las ventas⁴⁶¹, que se recauda para el funcionamiento del transporte público⁴⁶², respetaba el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

⁴⁶⁰ Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149.

⁴⁶¹ El Ayuntamiento de Tallín adopta, el 17 de diciembre de 2009, la Ordenanza nº 45, modificada por la Ordenanza nº 22, de 8 de abril de 2010, por la que se crea el impuesto sobre las ventas, en virtud del cual se gravan los productos y servicios vendidos o prestados por un sujeto pasivo en un establecimiento sito en el término municipal de Tallín o desde aquel, a una persona física, en el comercio al por menor, en el sector gastronómico o en el sector de servicios.

⁴⁶² El 22 de junio de 2010, el Ayuntamiento de Tallín adoptó la Ordenanza nº 39, modificadora del presupuesto del municipio de Tallín para el ejercicio 2010 y primer presupuesto complementario. Dicha Ordenanza, que entró en vigor el 25 de junio de 2010, modificó la Ordenanza nº 45, relativa al impuesto

En este asunto, una sociedad que se encarga, entre otras, de la venta al por menor de combustible líquido y que tributó por dicho impuesto, reclama la devolución del mismo con base en que dicho impuesto no persigue un fin específico, ya que la finalidad del mismo es el funcionamiento del transporte público, objetivo general del sistema presupuestario, y, por tanto, es contrario al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

La Administración, por su parte, defiende que el impuesto sobre las ventas sí que se recauda con un fin específico, esto es, el fomento del transporte público para reducir la densidad del tráfico rodado y su impacto negativo sobre el medio ambiente, penalizando el consumo de algunos productos y servicios que pueden producir un coste social o causar efectos externos negativos.

El Tribunal nacional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

“1) ¿Puede considerarse que la financiación del funcionamiento del transporte público en el territorio de una corporación local es un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], cuando la corporación local está obligada a ejercer y a financiar dicha función?

2) En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], en el sentido de que es conforme con dicha disposición prever en el Derecho interno un impuesto indirecto que grava la venta al consumidor final de un producto sujeto a

sobre las ventas en el municipio de Tallin (müügimaks Tallinnas), insertando en ella el siguiente artículo 9: “El impuesto sobre las ventas se recauda para el funcionamiento del transporte público en el término municipal de Tallin, indicado en el artículo 6, apartado 1, de la Ley de organización de las corporaciones locales [(kohaliku omavalitsuse korralduse seadus), de 2 de junio de 1993 (en lo sucesivo, “Ley de organización de las corporaciones locales”)]. Los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas se destinarán específicamente al cumplimiento de dicha finalidad.”

impuestos especiales y que se destina exclusivamente al funcionamiento del transporte público, cuando el funcionamiento del transporte público es una obligación de la corporación local, beneficiaria del impuesto, que ésta deberá cumplir con independencia de un impuesto indirecto de este tipo, y la cuantía de la financiación del funcionamiento del transporte público, en el fondo, no resulta automáticamente del volumen recaudado por dicho impuesto, pues la cuantía de los fondos previstos para el funcionamiento del transporte público está establecida con exactitud, de modo que cuando los ingresos por el impuesto indirecto son mayores, los poderes públicos aportarán, en proporción, menores recursos financieros de otro origen para el funcionamiento del transporte público y, a la inversa, cuando la recaudación del impuesto sobre las ventas es inferior, la corporación local deberá incrementar, en proporción, los demás recursos financieros para el funcionamiento del transporte público, en el bien entendido de que, cuando la recaudación fiscal se aparta de la previsión, es posible modificar la cuantía del gasto para el funcionamiento del transporte público, modificando los presupuestos de la corporación local?”⁴⁶³

Es decir, se busca aclarar si un impuesto como el estonio, que persigue la financiación del funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación local que recauda dicho impuesto, estando obligado a ejercer y a financiar dicha actividad con independencia de dicho impuesto, persigue un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, teniendo en cuenta que los ingresos procedentes de dicho impuesto se han utilizado exclusivamente para la realización de esa actividad, y no de otras.

⁴⁶³ Sentencia de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 31.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal recuerda, de nuevo, que el concepto de finalidad específica requiere la consecución de un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario, no debiendo descartarse un objetivo por el mero hecho de ser presupuestario.

Además, también reitera que la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación por parte de autoridades locales de competencias que les han sido atribuidas no constituye, en sí mismo, un requisito suficiente para entender que existe un fin específico, sino que debe existir un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el fin específico invocado.

En caso de no existir tal afectación predeterminada, únicamente podría entenderse que el impuesto persigue un fin específico si la estructura del impuesto, especialmente respecto al hecho imponible y al tipo impositivo, influye en el comportamiento de los consumidores, desalentando, por ejemplo, el consumo de un producto.

En el asunto en cuestión, en primer lugar, el Tribunal acepta que el Ayuntamiento de Tallín destina los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas exclusivamente a la organización del transporte público en su término municipal⁴⁶⁴.

Sin embargo, aunque se haya destinado en exclusiva a dicho fin, se trata de gastos generales que corresponden al Ayuntamiento de Tallín, los cuales se pueden financiar a través de cualquier tipo de tributo, por lo que se entiende que persigue una finalidad exclusivamente presupuestaria.

⁴⁶⁴ Artículo 6, apartado 1, de la Ley de organización de las corporaciones locales de Estonia establece: “Dentro del respectivo término municipal, las corporaciones locales deberán organizar [...] el transporte público en los pueblos o ciudades, [...] siempre que el funcionamiento de este servicio no haya sido encomendado a otra empresa o entidad.”

Además, aunque se alegue que, gravando los combustibles líquidos, se pretende alcanzar una organización eficaz del transporte público y así aumentar la protección del medio ambiente y de la salud pública, no se ha fijado ningún mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos del impuesto a dichos fines medioambientales o de salud pública. Con ello, no puede afirmarse que exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y los fines medioambientales y de salud pública.

Por último, dicho impuesto no está concebido con una estructura que disuada a los contribuyentes de utilizar dichos combustibles o tendente a promover un comportamiento que sea menos perjudicial para el medio ambiente o la salud pública.

Fallo

Con todo ello, la sentencia del Tribunal concluye:

“(…) que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no permite considerar que un impuesto como el controvertido en el litigio principal, en la medida en que afecta a las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, persigue un fin específico en el sentido de la citada disposición cuando tiene por objeto financiar el funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación local que recauda el mencionado impuesto, y la referida corporación local, independientemente de la existencia de aquel impuesto, está obligada a ejercer y a financiar dicha actividad, aunque los ingresos provenientes del impuesto se hayan utilizado exclusivamente para la realización de tal actividad. Por consiguiente, procede interpretar la citada disposición en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la

controvertida en el litigio principal, que establece tal impuesto sobre las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales.”⁴⁶⁵

Por tanto, un impuesto como el estonio no persigue un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ya que financia el funcionamiento de un servicio, como es el transporte público, que debe ser igualmente ejercido y financiado por el Ayuntamiento con independencia de la existencia de dicho impuesto, y ello con independencia de que los ingresos obtenidos por el impuesto se hayan destinado en exclusividad para realizar dicha actividad.

Por ello, el Tribunal concluye que el impuesto estonio sobre las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales no respeta el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, al no perseguir una finalidad específica.

Por tanto, como en la sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, el Tribunal no analiza si se cumple el requisito relativo a respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA.

III.2.1.B.f Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad

& Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17

Antecedentes de hecho

Como se ha mencionado previamente, la sentencia de 25 de julio de 2018⁴⁶⁶ se centra en determinar si la CSPE respetaba el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

⁴⁶⁵ Sentencia de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 47.

⁴⁶⁶ Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17, ECLI:EU:C:2018:587.

Según la ley reguladora de la CSPE, las finalidades que se perseguían eran: 1) Cubrir los gastos inherentes al funcionamiento administrativo del *Mediateur national de l'énergie* y de la *Caisse de dépôts et consignations* para la gestión de la CSPE⁴⁶⁷; 2) Financiar finalidades de cohesión social y territorial⁴⁶⁸; y 3) Financiar finalidades medioambientales⁴⁶⁹.

En este sentido, mientras que la sociedad francesa que abonó la CSPE entendía que se trataba de un tributo indirecto contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 al no perseguir una finalidad específica, la Administración francesa defendía que dicho impuesto sí que perseguía las finalidades específicas mencionadas por la norma.

Con ello, el tribunal nacional plantea, además de la cuestión prejudicial analizada en el apartado anterior, las siguientes cuestiones prejudiciales:

“2) ¿Debe considerarse que una contribución basada en el consumo de electricidad, cuya recaudación se destina simultáneamente a la financiación de los gastos vinculados a la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración y a llevar a cabo una compensación tarifaria geográfica y una reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad, tiene finalidades específicas a efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2, de la [Directiva 92/12], retomado en el artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118]?”

⁴⁶⁷ El *Mediateur national de l'énergie* hace referencia al Mediador nacional de la energía y la *Caisse de dépôts et consignations* a la Caja de Depósitos y Consignaciones.

⁴⁶⁸ Esta finalidad se persigue a través de la compensación de los sobrecostes de producción en las zonas no conectadas a la red metropolitana continental, las pérdidas de ingresos y los costes adicionales de gestión soportados por los suministradores de electricidad como consecuencia, por un lado, de la aplicación de la tarificación especial de la electricidad catalogada como “producto de primera necesidad” y, por otro lado, de su participación en el régimen aplicable a las personas en situación de precariedad.

⁴⁶⁹ Dicha finalidad se persigue fomentando la producción de electricidad procedente de fuentes de energía renovables y de cogeneración, a través del pago de los sobrecostes producidos por la obligación de compra, por los suministradores, de la electricidad obtenida a partir de estas fuentes de energía.

3) En el supuesto de que solo ciertas finalidades puedan considerarse específicas a efectos de dichas disposiciones, ¿pueden solicitar los sujetos pasivos el reembolso total de la contribución controvertida o solo un reembolso parcial, en función de la parte de los gastos totales financiados que no se destine a una finalidad específica?”⁴⁷⁰

Es decir, mediante la segunda cuestión prejudicial, se busca aclarar si la CSPE francesa puede calificarse como “otro impuesto indirecto” en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, esto es, si persigue una finalidad específica y si respeta las normas impositivas europeas aplicables a los impuestos especiales o al IVA respecto a la determinación de la base imponible el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyéndose las disposiciones relativas a las exenciones.

Por su parte, respecto a la tercera cuestión prejudicial, se pretende conocer si, en caso de que únicamente algunas de las finalidades perseguidas puedan calificarse de específicas, si se podría solicitar el reembolso total o solo un reembolso parcial de la proporción, respecto del total de los gastos financiados mediante la CSPE, que no corresponda a una finalidad específica.

Fundamentos de Derecho

Como en las sentencias anteriores, de modo preliminar, el Tribunal recuerda que la finalidad específica es un objetivo distinto del presupuestario, debiendo existir un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y la finalidad específica. La afectación predeterminada de los ingresos que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro no puede, por sí mismo, constituir un requisito suficiente a este respecto.

⁴⁷⁰ Sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 19.

Respecto a las finalidades específicas, en primer lugar, se entiende que los gastos inherentes al funcionamiento administrativo del *Mediateur national de l'énergie* y de la *Caisse de dépôts et consignations* para la gestión de la CSPE están vinculados al funcionamiento general del sistema establecido por la legislación nacional, no al consumo específico de energía eléctrica, pudiendo financiarse estos gastos mediante el rendimiento de toda clase de tributos.

En segundo lugar, la finalidad de promover la cohesión social y territorial se manifiesta con la existencia de una compensación tarifaria geográfica y la reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad. Sin embargo, estas finalidades suelen ser sufragadas con cargo al presupuesto del Estado, por lo que no puede considerarse que dicha contribución tenga una finalidad específica.

Así pues, respecto a estas dos finalidades, el Tribunal concluye que, aunque la legislación nacional preveía un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos obtenidos de la CSPE, dichos ingresos no se encuentran vinculados específicamente al consumo de energía eléctrica.

En tercer lugar, respecto a la finalidad medioambiental se fija un mecanismo de pago de los sobrecostes resultantes de la obligación de compra por los suministradores de la electricidad obtenida a partir de fuentes de energía renovables y por cogeneración. Con ello, el Tribunal entiende que, a través de este mecanismo, la CSPE promueve la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración, dado que contribuye a su financiación, persiguiendo por sí misma la realización del objetivo específico invocado.

Por último, teniendo en cuenta que no todas las finalidades perseguidas tienen la consideración de específicas, hay finalidades que no respetan el Derecho de la Unión y,

en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los impuestos recaudados en contra del Derecho de la Unión⁴⁷¹.

La única excepción al derecho este reembolso se produce cuando un impuesto indebido hubiera sido directamente repercutido por el sujeto pasivo sobre el comprador⁴⁷².

Pues bien, en este asunto, en el que parte de las finalidades tienen la consideración de específicas y otra parte tiene la consideración de no específicas, siempre y cuando las cantidades indebidamente pagadas en concepto de CSPE no hayan sido repercutidas, actuando por tanto como consumidor final de la electricidad, podrá solicitar el reembolso de las cantidades, en la proporción de los ingresos recaudados en concepto de CSPE que se hayan afectado a las finalidades que no son específicas, esto es, la financiación de finalidades de cohesión social y territorial y de finalidades puramente administrativas, en particular al funcionamiento administrativo del Mediador nacional de la energía y de la Caja de Depósitos.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye:

“En tercer lugar, en lo tocante a la finalidad medioambiental de la CSPE, como ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, la CSPE incentiva la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración, contribuyendo a su financiación, de

⁴⁷¹ En el mismo sentido, entre otras, sentencia de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail* y otros, C-591/10, ECLI:EU:2012:478, apartado 24; de 12 de diciembre de 2006... *op. cit.* apartado 202; de 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World* y otros, C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533, apartado 93; de 14 de enero de 1997, *Comateb* y otros, C-192/95 a C-218/95, ECLI:EU:C:1997:12, apartado 20; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft* y otros, C-397/98 y C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134, apartado 84.

⁴⁷² En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Accor*, C-310/09, ECLI:EU:C:2011:581, apartado 74.

manera que por sí misma persigue la realización del objetivo específico invocado. Por tanto, existía un vínculo directo entre la finalidad medioambiental perseguida por la contribución y la atenuación de los efectos negativos del consumo de electricidad para el medioambiente.”⁴⁷³

Por tanto, según el Tribunal, si bien no puede entenderse que la CSPE persiga una finalidad específica de cubrir los gastos mencionados y de financiar la cohesión social y territorial, al fijarse un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos obtenidos de la CSPE, sí que puede entenderse que persigue una finalidad medioambiental, al existir un vínculo directo entre la finalidad medioambiental perseguida y la atenuación de los efectos negativos del consumo de electricidad para el medioambiente.

Ahora bien, aunque la CSPE cumple el requisito de perseguir una finalidad específica, para determinar si respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 se debe analizar también si cumple el segundo requisito, relativo al respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA, como analizaremos posteriormente.

Por su parte, respecto a la tercera cuestión prejudicial, el Tribunal concluye:

“Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe ser interpretado en el sentido de que los contribuyentes afectados pueden solicitar un reembolso parcial de una contribución como la controvertida en el litigio principal, en la proporción de los ingresos recaudados a través de esta última que esté destinada a finalidades no específicas, siempre que dicha contribución no haya sido repercutida por los contribuyentes a sus propios

⁴⁷³ Sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 45.

clientes, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.”⁴⁷⁴

Por tanto, teniendo en cuenta que no todas las finalidades perseguidas por la CSPE francesa tienen la consideración de finalidades específicas, se puede obtener el reembolso del impuesto satisfecho, en proporción a los ingresos recaudados que no estén destinados a finalidades específicas, siempre y cuando no se haya repercutido el mismo a los clientes.

III.2.1.B.g Características principales de la persecución de fines específicos

En conclusión, el concepto de finalidad específica es un concepto abstracto que, por su propia naturaleza, ha generado una gran controversia en la práctica, siendo considerado como un concepto poco transparente⁴⁷⁵.

Sin embargo, se han fijado una serie de criterios jurisprudenciales que son trascendentales para poder interpretar el mismo. Además, esta cuestión ha sido muy estudiada por la doctrina española, especialmente, a raíz de la famosa sentencia del céntimo sanitario⁴⁷⁶.

De hecho, como afirma Szpunar (2015), si bien los órganos nacionales son los encargados de evaluar la finalidad de un impuesto, éstos “deben tener en cuenta, no obstante, los criterios, además extremadamente estrictos, establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. (...) Si el órgano jurisdiccional nacional aprecia que el impuesto en

⁴⁷⁴ Sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 60.

⁴⁷⁵ RÜSKEN, R. “Was ist eine Steuer mit “mit besonderer Zielsetzung”? (EuGH, 25.7.2018 - C-103/17, Messer France)”, *Betriebs-Berater*, Nº 49, 2019, pp. 2.903-2.904.

⁴⁷⁶ Entre otros, IBÁÑEZ GARCÍA, I. “Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria (a propósito de la recuperación del ‘céntimo sanitario’”, *CEF. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 379, 2014, pp. 5-58; GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P. “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el caso del ‘céntimo sanitario’”, *CEF. Revista de contabilidad y tributación*, Nº 399, 2016, pp. 33-84.

cuestión no cumple estos criterios, éste no puede ser considerado conforme con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.⁴⁷⁷

1º) Carácter acumulativo

De modo preliminar, es importante tener en cuenta que el requisito de finalidad específica y el requisito de respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA tienen carácter acumulativo.

Si bien esta conclusión parece evidente si se analiza el literal de la norma en su versión española, hay que recordar que, al tratarse de una directiva europea, existen multitud de versiones lingüísticas.

Por ello, más allá de que la versión española ya permitiese inducir esta conclusión, es importante tenerla en cuenta para aquellos casos en los que pueda existir controversia dada la variedad de versiones lingüísticas.

En este sentido también se ha pronunciado Fernández de Buján y Arranz (2016), subrayando que este carácter acumulativo pretende evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales⁴⁷⁸.

2º) Finalidad no exclusivamente presupuestaria

Respecto a dichos criterios, en primer lugar, como ha sido reiterado, se entiende que un tributo persigue una finalidad específica cuando se persigue una finalidad que no es exclusivamente presupuestaria.

⁴⁷⁷ Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. MACIEJ SZPUNAR, presentadas el 3 de febrero de 2015 (Asunto C-5/14), ECLI:EU:C:2015:51, apartado 51.

⁴⁷⁸ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “El establecimiento de un régimen general de los impuestos especiales por la directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE”... *op. cit. pp. 9-10*.

Y la exigencia de que no sea “exclusivamente” presupuestaria no es casual, ya que se reconoce que, necesariamente, todos los gravámenes indirectos persiguen una finalidad presupuestaria, al estar destinados al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello, la exigencia se centra en que dicha finalidad presupuestaria no sea la única razón de ser del tributo.

Todo tributo tiene una finalidad presupuestaria, como establece la propia Constitución española⁴⁷⁹, por lo que, si se exigiese que el tributo no tuviese finalidad presupuestaria alguna, sería un requisito de imposible cumplimiento.

Es decir, la finalidad presupuestaria y la finalidad específica, o extrafiscal, son compatibles entre sí. Sin embargo, no puede existir finalidad específica, o extrafiscal, si la finalidad que se persigue es exclusivamente fiscal.

3º) Afectación predeterminada de los rendimientos

Pues bien, se persigue una finalidad específica en aquellas ocasiones en las que existe una afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación por parte de las autoridades locales de competencias que les han sido atribuidas.

Ahora bien, no es suficiente que exista una mera afectación formal⁴⁸⁰, sino que es necesario que los rendimientos de los impuestos se utilicen obligatoriamente para cumplir con los objetivos previstos, como, por ejemplo, disminuir los costes sociales y medioambientales vinculados al consumo de los hidrocarburos.

⁴⁷⁹ La dicción literal del artículo 31, apartado 1, de la Constitución española: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

⁴⁸⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. *et. al.* “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”... *op. cit.* pp. 312-320.

De esta forma, podría entenderse que existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el fin específico invocado, por lo que podría garantizar, por sí mismo, la realización de este fin específico. Al fin y al cabo, como afirma Sánchez Revilla (2016), el objetivo fundamental es garantizar una adecuada asignación de los costes sociales⁴⁸¹.

De hecho, con base en dicho criterio, el Tribunal ha declarado contrario al Derecho europeo dos impuestos, el impuesto estonio sobre las ventas minoristas de combustible líquido y el impuesto español sobre las ventas minoristas de hidrocarburos.

El aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria transferida por el Estado en alguna materia en general, por ejemplo, sanidad o medioambiente, no determina, en sí mismo, que se produzca la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto y, por ende, se persiga una finalidad específica.

En este sentido, también se pronuncia Simón Acosta (2008), al entender que el IVMDH, al ser un impuesto creado para aumentar los recursos financieros de las Comunidades Autónomas tras haberles sido transferidas las competencias sobre sanidad, perseguía claramente una finalidad exclusivamente presupuestaria, por lo que no perseguía una finalidad específica⁴⁸².

Sin embargo, este razonamiento provoca serias dudas sobre la definición y el alcance de un principio fundamental para constituir la Unión, como es el principio de autonomía de

⁴⁸¹ SÁNCHEZ REVILLA, M. A. *El impuesto sobre las labores del tabaco en la Unión Europea. Efectos fiscales y armonización en España*, tesis (Dir. F. J. Salinas Jiménez), Madrid, España, Universidad Autónoma de Madrid, 2016, p. 52.

⁴⁸² SIMÓN ACOSTA, E. A. “Tarjeta roja al céntimo sanitario”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, Nº 757, 2008, p. 3. En el mismo sentido, RIGAUX, A. “Huiles minérales”, *Europe*, Nº 4, 2014, pp. 32-33.

los entes regionales y locales en la UE, expresamente previsto en el TUE⁴⁸³. Este principio, que forma parte de la identidad nacional inherente a la estructura constitucional de los Estados, debe ser respetado por la Unión⁴⁸⁴.

En la misma línea, no se puede entender que la afectación de los ingresos procedentes de un impuesto especial a la financiación de servicios públicos, como el transporte público, que debe ser financiado por la entidad pública con independencia de la existencia de dicho impuesto, constituya un fin específico, con independencia de que los ingresos obtenidos por el impuesto se hayan destinado en exclusividad para realizar dicha actividad.

Y ello es importante ya que, realmente, toda finalidad específica puede financiarse con cargo a fondos públicos procedentes del presupuesto estatal, por lo que si no existe un mecanismo que claramente vincule los rendimientos del impuesto con el fin específico, el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 carecería de sentido.

Como afirma Campos Sánchez-Bordona (2018), todo Parlamento nacional puede destinar una parte de los presupuestos públicos a aquellas cuestiones que considere conveniente, por lo que, de nuevo, se vaciaría de contenido la habilitación para crear nuevos gravámenes⁴⁸⁵.

⁴⁸³ Concretamente, el artículo 4, apartado 2, del TUE establece: “La Unión respetará la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, así como su identidad nacional, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional. Respetará las funciones esenciales del Estado, especialmente las que tienen por objeto garantizar su integridad territorial, mantener el orden público y salvaguardar la seguridad nacional. En particular, la seguridad nacional seguirá siendo responsabilidad exclusiva de cada Estado miembro.”

⁴⁸⁴ Entre ellos, CIENFUEGOS MATEO, M. “Las dificultades para la recuperación de lo indebido en el Contencioso sobre el céntimo sanitario en España”, *Revista catalana de derecho público*, N° 50, 2015, pp. 89-120; ARMENGOL FERRER, F. y CIENFUEGOS MATEO, M. “La legislación española sobre el céntimo sanitario ante el derecho de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del tribunal de justicia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora S. L. c. Generalitat de Catalunya”, *Revista General de Derecho Europeo*, N° 35, 2015; RIGAUX, A., “Huiles minerales”... *op. cit.* pp. 32-33; URCELAY LECUE, M. C. “El céntimo sanitario vulnera el Derecho de la UE. STJUE de 27 de febrero 2014”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, N° 1, 2014, pp. 165-167.

⁴⁸⁵ Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA... *op. cit.* apartado 73.

4º) Importancia de la estructura del impuesto

En cualquier caso, incluso no existiendo un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos en el sentido comentado, se consideraría que un impuesto persigue una finalidad específica si la estructura del impuesto, especialmente en lo que respecta al hecho imponible y al tipo de gravamen, estuviese concebida de tal forma que permitiese alcanzar los objetivos perseguidos, influyendo en el comportamiento de los contribuyentes y permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado.

Esto ocurre, por ejemplo, cuando se gravan considerablemente unos productos con la finalidad de desalentar el consumo, ya que en ese caso el mecanismo utilizado influye directamente en el comportamiento de los contribuyentes.

Como afirman, entre otros, Puebla Agramunt (2014) y Borrero Moro (2010)⁴⁸⁶, los impuestos con una finalidad meramente fiscal, cuya recaudación no se afecta a la financiación de gastos específicos, y cuya regulación y estructura no manifiestan una finalidad extrafiscal, no pueden ser calificados de impuestos con finalidad específica.

Igualmente, Pitrone (2015), afirmando que no es suficiente que el objetivo fijado sea el desalentar el consumo de un producto que es perjudicial para el medioambiente, sino que la estructura del impuesto debería estar diseñada específicamente para alcanzar dicho objetivo. Esto último podría ocurrir si existe un vínculo directo entre el empleo del importe recaudado y la finalidad extrafiscal en cuestión, como la protección del medio ambiente. Sin embargo, dichos ingresos deben asignarse a unas medidas

⁴⁸⁶ Entre otros, PUEBLA AGRAMUNT, N. “El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido”, *Quincena fiscal*, Nº 7, 2014, p. 23; y BORRERO MORO C.J. “La necesaria reconversión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico”, *Crónica Tributaria*, Nº 137, 2010, p. 91.

medioambientales específicas que permitan confirmar la existencia de una finalidad extrafiscal⁴⁸⁷.

Esto es lo que Miras Marín (2019) define como “política sectorial”, ya que lo realmente relevante es que el tributo financie un fin concreto⁴⁸⁸. Rüsken (2019), además, enfatiza que los ingresos deben promover los objetivos específicos de forma directa, y no de forma indirecta mediante el fortalecimiento del presupuesto general a través de ingresos adicionales⁴⁸⁹.

Como puede observarse, la persecución de una finalidad específica debe respetar los criterios jurisprudenciales, los cuales no son sencillos de cumplir, como se desprende del hecho de que únicamente la CSPE francesa ha superado con éxito el análisis de los mismos⁴⁹⁰.

Sin embargo, aunque no sean sencillos de cumplir, la jurisprudencia, como se ha visto, ha resuelto en reiteradas ocasiones con base en los mismos, por lo que es posible extraer criterios sobre los mismos. Es más, en caso de no cumplirlos, esto es, aquellos Estados miembros que sean condenados por no respetar estos criterios, no podrán ver limitados los efectos de las sentencias que se dicten, produciendo efectos *ex tunc*, como ocurrió, por ejemplo, en la sentencia previamente expuesta C-82/12⁴⁹¹.

⁴⁸⁷ PITRONE, F. “Defining “environmental taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, N° 69, 2015, pp. 58-64.

⁴⁸⁸ MIRAS MARIN, N., *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta... op. cit.* p. 122.

⁴⁸⁹ RÜSKEN, R. “Was ist eine Steuer mit “mit besonderer Zielsetzung”? (EuGH, 25.7.2018 - C-103/17, Messer France)”... *op. cit.* pp. 2.903-2.904.

⁴⁹⁰ En el mismo sentido, Conclusiones del Abogado General, Sr. M. Campos Sánchez-Bordona, presentadas el 7 de marzo de 2018... *op. cit.* apartado 74.

⁴⁹¹ En este sentido, ver también GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, N° 167, 2015, pp. 384-386.

Por otra parte, Alonso García y Ferreiro Serret (2016) reflexionan sobre la posibilidad de determinar la existencia de un fin específico en función de la proporción de los ingresos destinados a fines específicos respecto al total de dichos ingresos⁴⁹².

Sin embargo, bajo nuestro punto de vista, si bien podría facilitar que los Estados miembros incrementasen el número de impuestos creados para perseguir una finalidad específica, ya que tendrían un mayor interés al ser su aplicabilidad más factible, a su vez ocasionaría una serie de problemas.

Entre ellos, el principal problema sería de control, debiéndose crear un sistema específico de remisión de información por parte de los Estados y de revisión por parte de alguna autoridad europea independiente, lo cual conllevaría un incremento significativo en los costes. Además, en función del porcentaje que se fijase, podría existir la tentación de algunos Estados para emplear este mecanismo como una forma de obtener ingresos tributarios a toda costa, sin centrarse en el aspecto fundamental de perseguir un fin específico.

5º) Impuestos exentos del impuesto especial armonizado

Por último, no se permite que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto, basándose en esta habilitación prevista en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, a aquellos productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado.

⁴⁹² ALONSO GARCÍA, R., y FERREIRO SERRET, E. “Hardening the preliminary reference procedure in a Union in crisis: Kernkraftwerke Lippe-Ems”, *Common Market Law Review*, Nº 53, 2016, pp. 819 – 837.

Esta interpretación también la trae a colación Martín Jiménez (2004), el cual reafirma que, si no se siguiese esta interpretación, se privaría de todo efecto útil a la norma comunitaria que prevé la exención del impuesto especial armonizado⁴⁹³.

6º) Reembolso

Teniendo en cuenta que no todas las finalidades perseguidas por la CSPE francesa tienen la consideración de finalidades específicas, el contribuyente tiene el derecho de reclamar la devolución del impuesto satisfecho, en proporción a los ingresos recaudados que no estén destinados a finalidades específicas, siempre y cuando no se haya repercutido el mismo a los clientes.

Por tanto, si bien para pedir el reembolso total es necesario que el impuesto no persiga ninguna finalidad específica, en aquellos casos en los que el impuesto persiga alguna finalidad específica, y otras finalidades que no tengan la consideración de específicas a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, podrá pedir la devolución del importe correspondiente a las finalidades no específicas.

En este sentido se manifiesta también Rigaux (2018), incidiendo en la posibilidad de que los contribuyentes soliciten la devolución parcial del impuesto, si no lo han repercutido al cliente, cuando parte de las finalidades perseguidas no tienen la consideración de específicas a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118⁴⁹⁴.

⁴⁹³ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista española de Derecho Financiero*, N° 123, 2004, pp.729-730.

⁴⁹⁴ RIGAUX, A. “Taxation de l'électricité en France: le difficile respect des directives 92/12/CEE et 2003/96/CE”, *Europe: actualité du droit communautaire*, N° 10, 2018, pp. 47-48.

7º) Impuestos nacionales contrarios al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118

Como consecuencia de todo ello, se ha considerado que cuatro impuestos, que habían sido aprobados en Estonia, España, Austria e Italia, no habían respetado el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118:

- El impuesto estonio sobre las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales no respeta el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, al no perseguir una finalidad específica.
- El impuesto español sobre las ventas minoristas de hidrocarburos no respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, al no perseguir una finalidad específica.
- El impuesto austriaco sobre las bebidas alcohólicas no respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, al no perseguir una finalidad específica.
- El impuesto italiano sobre el consumo de los aceites lubricantes no respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, al gravar unos productos que se encuentran necesariamente exentos de impuestos especiales armonizados por la norma comunitaria.

III.2.1.B.h Fijación de criterios relativos a la persecución de fines específicos

De las cinco sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, los criterios relativos a la persecución de fines específicos, previstos en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 serían:

1. Los gravámenes indirectos que se introduzcan sobre los productos sujetos a impuestos especiales deben tener un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario.
2. No persigue una finalidad específica, en sí mismo, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria.
3. No persigue una finalidad específica, en sí mismo, la afectación de los ingresos procedentes del impuesto especial de que se trate a la financiación de gastos generales que incumban a la entidad pública en un determinado ámbito.
4. Persigue una finalidad específica la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación de la finalidad perseguida, que tendrá lugar cuando exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el fin específico invocado que permita garantizar, por sí mismo, la realización de este fin específico.
5. Persigue una finalidad específica, aunque no exista un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, cuando haya sido creado con una estructura, especialmente en relación con el hecho imponible y al tipo de gravamen, que influya en el comportamiento de los contribuyentes, permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado.

6. No puede gravarse con otro impuesto indirecto a aquellos productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado.
7. Si un impuesto persigue finalidades específicas y finalidades no específicas, el contribuyente puede reclamar la devolución parcial del impuesto satisfecho, en proporción a los ingresos recaudados que no estén destinados a finalidades específicas, siempre y cuando no se haya repercutido el mismo a los clientes.

III.2.1.C Respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA

III.2.1.C.a Problemática: remisión genérica y disparidad de versiones lingüísticas

Por último, el nuevo gravamen indirecto debe respetar, además de los requisitos mencionados en los apartados anteriores, las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyéndose específicamente las disposiciones relativas a las exenciones⁴⁹⁵.

Sin embargo, el literal del apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 se refiere, de forma genérica, a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA, sin especificar las normas comunitarias específicas que resultan aplicables. Por tanto, surge la controversia sobre si dicha remisión genérica a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al IVA se refiere a todas las normas comunitarias que regulan dichos impuestos, e, incluso, si dentro de dichas normativas se refiere a todos los artículos regulados en los mismos o únicamente a alguno de ellos.

⁴⁹⁵ Sentencia de 20 de septiembre de 2017... *op. cit.* apartado 57; de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 35.

Además, con relación al respeto de las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA, teniendo en cuenta la multitud de idiomas oficiales que existen en los Estados miembros, surge un problema añadido en relación con las distintas versiones lingüísticas y el modo de resolverlo. Así, por ejemplo, respecto a la Directiva 92/12, derogada por la Directiva 2008/118, pero cuyo artículo 3 era muy similar al artículo 1 de la Directiva 2008/118, existía una disparidad entre las distintas versiones lingüísticas en relación, precisamente, con el apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12.

III.2.1.C.b Experiencia práctica francesa: Impuesto sobre las bebidas alcohólicas

& Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97

Antecedentes de hecho

Como se ha comentado previamente, en Francia, se creó, en beneficio de la *Caisse nationale d'assurance maladie*, un impuesto sobre las bebidas alcohólicas “destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social”⁴⁹⁶ en razón de los riesgos que produce a la salud el consumo desenfrenado de los citados productos.

Sin embargo, la Comisión entiende que Francia ha incumplido el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, con la creación de dicho impuesto, por lo que interpuso un recurso por incumplimiento, solicitando que se declarase que el impuesto francés sobre las bebidas alcohólicas era contrario a dicho artículo.

⁴⁹⁶ Se creó por el artículo 26 de la Ley n° 83-25, de 19 de enero de 1983, la cual, en sus apartados II y IV, establece: “II. Por lo que se refiere a las bebidas alcohólicas, el impuesto se devengará por la compra por los consumidores de bebidas con un contenido de alcohol superior al 25 % vol. (...) IV. Por lo que se refiere a las bebidas alcohólicas, el importe del impuesto especial se fija en 1 franco por decilitro o fracción de decilitro (...)”.

Pues bien, en el caso en cuestión, aunque la Comisión admite que el impuesto “destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social” persigue una finalidad específica, entiende que no respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 dado que su ámbito de aplicación y su base imponible son incompatibles con la estructura de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, en la forma definida por la Directiva 92/83.

En primer lugar, respecto al ámbito de aplicación, la Comisión entiende que, mientras que el impuesto francés grava bebidas con un contenido alcohólico mayor al 25% vol., el artículo 20 de la Directiva 92/83, define el “alcohol etílico” cuando el grado alcohólico volumétrico es superior al 22 % vol. Dicha diferencia de ámbito de aplicación entre la legislación francesa y la Directiva 92/83 supone la creación, dentro de la categoría fiscal comunitaria del “alcohol etílico”, de una subcategoría específica de productos alcohólicos no prevista por la referida Directiva.

Las autoridades francesas defienden que, en ese caso, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 solamente permitiría a los Estados miembros elevar el impuesto especial existente. Además, al no poder modificar otros elementos tributarios distintos al tipo impositivo, no sería posible la persecución de finalidades específicas, privando de todo efecto útil al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

En segundo lugar, respecto a la base imponible, la Comisión critica que el importe del impuesto “destinado a financiar determinadas prestaciones de Seguridad Social” es proporcional al volumen de bebida, con independencia de su grado alcohólico.

Las autoridades francesas defienden que las modalidades de cálculo del impuesto son las más correctas para alcanzar el objetivo de protección de la salud pública, ya que, al recaer sobre el volumen de la bebida y no sobre el porcentaje de alcohol que ésta contiene, el impuesto grava de manera uniforme aquellas bebidas que tengan un grado de alcohol comprendido entre 25 y 50 % vol., que se hallan entre las más vendidas.

Fundamentos de Derecho

Si bien el Tribunal resuelve sobre ambas cuestiones, con carácter preliminar realiza una reflexión sobre el proceso armonizador. Considera que la armonización realizada por las Directivas tiene una finalidad parcial, centrándose en elementos objetivos, especialmente relacionados con los procedimientos de fabricación utilizados, las condiciones de exigibilidad, organización de un régimen de circulación, determinar la base imponible y fijar los tipos mínimos.

Además, como ya se ha mencionado previamente, el Tribunal entiende que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en materia de impuestos especiales y el uso habitual de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias⁴⁹⁷.

Así pues, a la hora de juzgar los impuestos creados por los Estados miembros respecto al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, se tendrán en cuenta dichas tradiciones, siempre que persigan una finalidad específica y respeten las normas de IVA o impuestos especiales en los puntos específicos comentados.

Sin embargo, respecto al segundo requisito mencionado, esto es, el respeto de determinadas normas impositivas, existían distintas versiones lingüísticas de la Directiva 92/12 que no coincidían. Dado que influía en la posterior resolución del caso, el Tribunal analiza esta problemática, identificando principalmente dos razones de dichas diferencias.

En primer lugar, la versión en lengua española exigía el respeto de las “normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el

⁴⁹⁷ Reflexión reiterada, entre otras, por Sentencia de 20 de septiembre de 2017... *op. cit.* apartado 58; de 4 de junio de 2015... *op. cit.* apartado 54.

valor añadido”, es decir, se empleaba la partícula “o” entre las normativas aplicables a los impuestos especiales y el IVA, por lo que preveía la aplicación alternativa de una normativa u otra. En el mismo sentido se encontraba redactada la versión en lengua italiana, francesa, portuguesa y alemana.

Sin embargo, la partícula empleada en otras versiones lingüísticas, como la inglesa, danesa, finesa, griega, neerlandesa y sueca, era el término “y”, por lo que parecía exigir el respeto de ambas normas, y no de forma alternativa como sí quedaba claro con la versión prevista, entre otras, en lengua española.

Ahora bien, los impuestos especiales y el IVA presentan unas características diferentes, entre las que destaca la naturaleza, los productos a los que se dirige y la base imponible sobre la que se calculan, que son incompatibles entre sí⁴⁹⁸. Por ello, si se interpretase que los Estados miembros deben respetar simultáneamente las normas impositivas aplicables en relación con estas dos categorías de impuestos, conllevaría la fijación de un requisito que sería imposible de cumplir.

En segundo lugar, las versiones lingüísticas presentaban otra diferencia que podía dar lugar a confusión. Así, en las versiones en lenguas inglesa, danesa, finesa, neerlandesa, portuguesa y sueca, la Directiva sobre los impuestos especiales exigía el respeto de la normativa o de las normativas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA. En cambio, en su versión en lengua alemana, únicamente exigía a los Estados miembros el respeto a los principios de tributación⁴⁹⁹ en materia de impuestos

⁴⁹⁸ De modo genérico, las principales diferencias son: 1) El IVA tiene una naturaleza plurifásica, es decir, se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución, teniendo un papel importante el mecanismo de la deducción, mientras que los impuestos especiales tienen una naturaleza monofásica, es decir, sólo gravan una fase en el proceso de comercialización, sin que exista un mecanismo similar de deducción; 2) El IVA se dirige a una generalidad de productos, mientras que los impuestos especiales están concebidos para gravar a unos productos específicos, más limitado; y 3) La base imponible del IVA se calcula sobre el precio del bien en cuestión, mientras que en los impuestos especiales se calcula sobre el volumen del producto.

⁴⁹⁹ En la versión en lengua alemana se hace referencia a “Besteuerungsgrundsätze”.

especiales o de IVA, en contraposición a lo previsto en la versión en lengua española⁵⁰⁰, francesa⁵⁰¹, italiana⁵⁰² y griega⁵⁰³.

Pues bien, en este sentido, el Tribunal recuerda que, en caso de existir varias interpretaciones, como ocurre en este caso, debe prevalecer aquella que permita garantizar el efecto útil⁵⁰⁴. Además, en caso de existir disparidad entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, la interpretación de dicha disposición debe llevarse a cabo atendiendo a la estructura general y a la finalidad de la norma en que se incluya⁵⁰⁵.

Con todo ello, el Tribunal concluye que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 no exige el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, cálculo, devengo y control del impuesto⁵⁰⁶, sino que basta con que respete el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria.

Partiendo de esta conclusión, el Tribunal resuelve las dos cuestiones objeto de controversia determinando su respeto al sistema general de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales.

⁵⁰⁰ En la versión en lengua española se definía: “las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA”.

⁵⁰¹ En la versión en lengua francesa se definía: “les règles applicables pour les besoins des accises ou de la TVA”.

⁵⁰² En la versión en lengua italiana se definía: “le regole di imposizione applicabili ai fini della accise o dell'IVA”.

⁵⁰³ En la versión en lengua griega se definía: “κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ”.

⁵⁰⁴ Criterio reiterado posteriormente, entre otras, en sentencia de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 41; de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre/Ministre de l'Industrie, C-187/87, ECLI:EU:C:1988:439, apartado 19.

⁵⁰⁵ Criterio reiterado posteriormente, entre otras, en sentencia de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 42; de 27 de marzo de 1990, Milk Marketing Board/Cricket St Thomas, C-372/88, ECLI:EU:C:1990:140, apartado 19.

⁵⁰⁶ Criterio reiterado posteriormente, entre otras, en sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 48; de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 47.

En primer lugar, respecto al ámbito de aplicación, el Tribunal especifica que el argumento de la Comisión se basa en el ámbito de aplicación material de la Directiva 92/83. Sin embargo, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, que es la que regula el régimen general, no exige, en este apartado concreto, el cumplimiento de las normas aplicables respecto a los impuestos especiales o el IVA, por lo que el impuesto francés, en este punto, no es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

En segundo lugar, respecto a la base imponible, el Tribunal entiende que se respeta el sistema general de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales.

Incluso, aunque no sea requisito, también respeta la directiva específica, ya que, a la hora de calcular la base imponible, ésta se calcula sobre la misma cantidad empleada para la determinación de la base imponible del impuesto especial sobre el vino y sobre las bebidas fermentadas distintas del vino y de la cerveza. Así pues, el impuesto francés tampoco es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 en este punto.

Fallo

Teniendo en cuenta que el ámbito de aplicación y la base imponible del impuesto francés sobre las bebidas alcohólicas eran conformes al sistema general de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales, el impuesto francés no es contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Así pues, el recurso interpuesto por la Comisión fue desestimado, siendo favorable a la procedencia del impuesto francés “destinado a financiar determinadas prestaciones de la Seguridad Social” percibido sobre las bebidas alcohólicas, tal y como se regula en la normativa nacional.

III.2.1.C.c Experiencia práctica francesa: Contribución al Servicio Público de Electricidad

& Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17

Antecedentes de hecho

Como se ha mencionado previamente, la sentencia de 25 de julio de 2018⁵⁰⁷ se centra en determinar si la CSPE respetaba el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

En primer lugar, ya se ha analizado previamente que sí que se cumplía el requisito de perseguir una finalidad específica al perseguir una finalidad medioambiental, entendiendo el Tribunal que, a través del mecanismo previsto por la legislación nacional, la CSPE promovía la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración, dado que contribuía a su financiación, persiguiendo por sí misma la realización del objetivo específico invocado.

Con ello, se entiende que existía un vínculo directo entre la finalidad medioambiental perseguida por la contribución y la atenuación de los efectos negativos del consumo de electricidad para el medioambiente, por lo que, en cuanto a su finalidad medioambiental, la CSPE sí perseguía una finalidad específica.

Tras ello, procede analizar el segundo requisito, esto es, determinar si la CSPE es conforme con el sistema general de los impuestos especiales o del IVA en relación con la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto, tal y como las regula la normativa de la Unión Europea.

⁵⁰⁷ Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17, ECLI:EU:C:2018:587.

Cabe recordar que la cuestión prejudicial pretendía aclarar si una contribución con la CSPE francesa puede calificarse como “otro impuesto indirecto” en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, teniendo en cuenta que la cuantía de la CSPE se calculaba sobre el volumen de energía eléctrica consumida, no siendo proporcional al precio del bien, y que la percepción de la CSPE no se realizaba en cada fase del proceso de producción y distribución, sino que se efectuaba en el momento del consumo, la estructura de la CSPE no podía entenderse asimilable a la del IVA.

En cambio, las normas impositivas propias de la CSPE podían entenderse similares al sistema general de los impuestos especiales, en relación con la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto.

Y ello porque, respecto a la base imponible y la liquidación del impuesto, el importe de la CSPE se calculaba, al igual que el de los impuestos especiales, en función de los kilovatios consumidos.

Respecto al devengo de la CSPE, tenía lugar en el momento del consumo de la electricidad, tal y como ocurre en el sistema general de los impuestos especiales, en el que se produce con el despacho a consumo.

Por último, en relación con el control del impuesto, en la legislación francesa los suministradores de electricidad recaudaban la CSPE, que posteriormente trasladaban a la Caja de Depósitos, la cual distribuía estos fondos a los distintos operadores. No obstante, el control de la recepción de esta contribución correspondía al poder público, a través de la Comisión de Regulación de la Energía, y los tribunales contencioso-administrativos

eran los responsables de conocer del contencioso relacionado con esta recepción, tal y como se regula en materia de impuestos indirectos.

Por tanto, teniendo en cuenta estos extremos, la CSPE respetaba las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales y cumplía, por tanto, el segundo requisito establecido en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, equivalente al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye:

“(…) que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que una contribución como la controvertida en el litigio principal puede calificarse como «otro impuesto indirecto», atendiendo a su finalidad medioambiental, que persigue financiar los sobrecostes vinculados a la obligación de compra de energía verde, excluyendo de tal calificación sus finalidades de cohesión social y territorial, como la compensación tarifaria geográfica y la reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad, y sus finalidades puramente administrativas, en concreto, la financiación de los gastos inherentes al funcionamiento administrativo de autoridades o instituciones públicas tales como el Mediador nacional de la energía o la Caja de Depósitos, sin perjuicio de la comprobación por parte del órgano jurisdiccional remitente del cumplimiento de las normas fiscales aplicables a los impuestos especiales.”⁵⁰⁸

Por tanto, el Tribunal concluye que la CSPE sí que respeta el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, al perseguir una finalidad específica y resultar conforme al sistema

⁵⁰⁸ Sentencia de 25 de julio de 2018... *op. cit.* apartado 54.

general de los impuestos especiales previsto por la normativa de la Unión Europea, en relación con la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto.

Así, el Tribunal reitera, como en el asunto C-434/97, que este segundo requisito se entiende cumplido, dado que el CSPE resulta conforme al sistema general de los impuestos especiales, con independencia de que también respete el sistema general del IVA.

III.2.1.C.d Respeto a las normas del IVA e impuestos especiales

En conclusión, aparte de perseguir una finalidad específica, los impuestos especiales también deben respetar las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA respecto a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Esto es, deben respetar o bien las normas comunitarias de los impuestos especiales o bien las normas comunitarias del IVA, una de ellas, ya que, si se exigiese el cumplimiento simultáneo de ambas, dadas las características de los impuestos, podría derivar en un requisito de imposible cumplimiento. Si bien este requisito se desprende claramente del literal de la Directiva 2008/118 en su versión traducida al castellano, han existido versiones lingüísticas en las que existía cierta confusión.

Incluso, como afirma Arnold (2000), lo importante es que se siga la técnica impositiva de los impuestos especiales o el IVA, no permitiéndose formas mixtas, por lo que la correspondencia debe existir estructuralmente, es decir, en el diseño sistemático del impuesto, pero no necesariamente en todos los detalles. Así pues, las desviaciones son

admisibles siempre que, como consecuencia de ello, las características estructurales no se modifiquen permanentemente⁵⁰⁹.

Cuestión distinta es la determinación de las normas europeas concretas que deben respetarse, esto es, si debe respetarse el sistema general o/y las Directivas específicas de cada impuesto. En este sentido, como se ha analizado, el requisito se refiere al respeto del sistema general, no de todas las normas reguladoras de cada impuesto especial. Ahora bien, pueden existir diferencias idiomáticas entre las versiones de dichos sistemas generales. En caso de ocurrir, hay que tener en cuenta que siempre debe prevalecer aquella que garantice su efecto útil.

Por último, también hay que tener en cuenta que, en aquellos casos en los que haya varias versiones lingüísticas, el Tribunal entiende que se deben interpretar teniendo en cuenta la estructura general y la finalidad de la normativa.

Además, la doctrina reconoce la importancia de una interpretación armonizadora e integradora de todas las traducciones oficiales de una misma disposición, no solo teniendo en cuenta la finalidad de la norma, sino también su contexto. De hecho, esa es la razón de que los proyectos de actos comunitarios pretendan redactarse con terminología y estructuras de las frases que respeten el carácter multilingüe de la legislación comunitaria⁵¹⁰.

Con todo ello, dado que respetan los criterios expuestos anteriormente, el Tribunal entiende que el impuesto francés sobre las bebidas alcohólicas y la CSPE no son contrarios al Derecho europeo en relación con el respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA.

⁵⁰⁹ ARNOLD, N. “Getränkesteuer gemeinschaftswidrig!”, *Ecolex*, Nº 3, 2000, pp. 225-228.

⁵¹⁰ *Informe del Consejo de Estado sobre la Inserción del Derecho Europeo en el ordenamiento español*. Madrid: Consejo de Estado. Documento nº E 1/2007, 2008, pp. 177 y ss. Disponible en: <https://www.consejo-estado.es/wp-content/uploads/2021/02/Europa.pdf>

III.2.1.C.e Fijación de criterios relativos al respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA

De las dos sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, los criterios relativos al respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA, previstos en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 serían:

1. Es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas respeten, en relación con la determinación de la base imponible, cálculo, devengo y control del impuesto, el sistema general de los impuestos especiales o el sistema general del IVA, tal como las regula la normativa de la Unión.
2. En aquellas ocasiones en las que una disposición del Derecho comunitario pueda ser objeto de varias interpretaciones idiomáticas, la interpretación que debe prevalecer es aquella que permita garantizar su efecto útil.
3. Cuando la discrepancia se manifieste como consecuencia de las diferentes versiones lingüísticas existentes de una disposición comunitaria, la norma en cuestión debe interpretarse con base en la estructura general y la finalidad de la normativa en que se encuentra incluida, así como su contexto.

III.2.1.D Propuesta de *lege ferenda*

Así pues, teniendo en cuenta las conclusiones alcanzadas previamente respecto ambos requisitos, entendemos que sería conveniente hacer una propuesta de *lege ferenda* que aportara una mayor seguridad jurídica.

En primer lugar, respecto al fin específico, si bien el TJUE entiende que podrían calificarse de impuestos indirectos con una finalidad específica todos aquellos impuestos que persigan fines distintos al de cubrir las necesidades generales de financiación pública y que no sean contrarios a los objetivos comunitarios, entendemos que es una definición excesivamente genérica.

Bajo nuestro punto de vista, una propuesta de *lege ferenda* más acotada, y que podría incluirse como un párrafo adicional en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, sería la siguiente:

“Se entenderá que un gravamen indirecto persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cuando exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del gravamen y el fin específico invocado, de tal forma que permita garantizar, por sí mismo, la realización de la finalidad perseguida. En particular, cuando un gravamen indirecto haya sido creado con una estructura, especialmente en relación con el hecho imponible y al tipo de gravamen, que influya en el comportamiento de los contribuyentes, permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado.”

Además, en relación con el respeto de las normas de impuestos especiales o IVA, bajo nuestro punto de vista, la regulación existente induce a error, especialmente al no especificar que las normas comunitarias que deben respetarse son las reguladoras del régimen general. Esta indefinición afecta especialmente a los impuestos especiales, ya que, como es sabido, además de la norma reguladora del régimen general, existen normas específicas para cada producto.

Así pues, entendemos necesario hacer la siguiente propuesta de *lege ferenda*, incluyendo en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 la expresión “reguladoras del

régimen general” antes de la expresión “aplicables a los impuestos especiales”, quedando el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, de la siguiente forma:

“2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias reguladoras del régimen general aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

Se entenderá que un gravamen indirecto persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cuando exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del gravamen y el fin específico invocado, de tal forma que permita garantizar, por sí mismo, la realización de la finalidad perseguida. En particular, cuando un gravamen indirecto haya sido creado con una estructura, especialmente en relación con el hecho imponible y al tipo de gravamen, que influya en el comportamiento de los contribuyentes, permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado.”

III.2.2 Nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales

En virtud del apartado 3, del artículo 1, de la Directiva 2008/118, existe la posibilidad de crear un impuesto indirecto sobre un producto que no se encuentre sujeto a los impuestos especiales en el sentido previsto en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118,

así como sobre las prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

Así, el literal del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 establece:

“Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

- a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;
- b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.”

Por tanto, estos impuestos, aparte de poder gravar productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, también pueden gravar las prestaciones de servicios relacionadas con los productos sujetos a impuestos especiales.

Así pues, si se pretende crear un impuesto indirecto sobre un producto en concreto y, tras analizar dicho producto, se llega a la conclusión de que no se encuentra englobado dentro de los productos previstos en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, la habilitación para poder crearlo se encuentra prevista en el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, por lo que se deben de respetar las previsiones y los criterios que rigen el mismo. En este sentido, conviene destacar que la norma supedita la posible creación de estos impuestos a “la imposición de dichos gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras”.

Sin embargo, en el caso de que los productos no se entiendan englobados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, la habilitación se encuentra en el apartado 2, siendo los requisitos exigidos normativamente la persecución de una finalidad específica y el respeto del sistema general de los impuestos especiales o del IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Por tanto, en función del apartado que resulte aplicable del artículo 1 de la Directiva 2008/118, los requisitos exigidos serán distintos, no exigiéndose que los impuestos englobados en el artículo 1, apartado 3, respeten los requisitos exigidos en el apartado 2, y viceversa⁵¹¹.

Además, conviene destacar que, como ocurría en relación con el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, los criterios fijados en las sentencias dictadas en relación con el apartado 3, artículo 2, de la Directiva 92/12 son plenamente aplicables en relación con el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118.

En este sentido, el Tribunal, en sentencia de 12 de febrero de 2015, establece literalmente que:

“Cabe destacar, con carácter preliminar, que el litigio principal se refiere a una cuestión de interpretación del Derecho nacional planteada por OTP cuando la Directiva 92/12 estaba aún en vigor, mientras que la respuesta del Ministro a la mencionada cuestión se produjo tras la derogación de esta Directiva, el 1 de abril de 2010, por la Directiva 2008/118. Dado que dicha respuesta puede aplicarse a operaciones efectuadas tanto antes como después de la entrada en vigor de la Directiva 2008/118, ambas Directivas deben

⁵¹¹ Entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de derecho financiero*, N° 166, 2015, pp. 225-260.

considerarse aplicables *ratione temporis* a los efectos de dicho litigio. Y ello es así, a mayor abundamiento, dado que el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 se corresponde con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12.”⁵¹²

Con ello, a efectos de analizar los criterios fijados por el Tribunal respecto al apartado 3, del artículo 1, de la Directiva 2008/118, también procede tener en cuenta las sentencias dictadas por el Tribunal en relación con el apartado 3, artículo 3, de la Directiva 92/12.

III.2.2.A Ámbito de aplicación

III.2.2.A.a Problemática: concreción del ámbito de aplicación

Tal y como se prevé en el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, los Estados miembros pueden recaudar impuestos sobre los productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, pero, también, sobre las prestaciones de servicios, incluyendo en este sentido, además, las prestaciones de servicios relacionadas con los productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. Todo ello, bajo el requisito de que, como consecuencia del establecimiento de estos gravámenes, no se generen trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros.

Es preciso recordar que, en caso de tratarse de impuestos que graven productos sujetos a impuestos especiales, resultaría aplicable el apartado 2 del artículo 1, de la Directiva 2008/118, en los términos expuestos previamente. En cambio, si el impuesto se crea sobre las prestaciones de servicios relacionadas con dichos productos sujetos a impuestos especiales, resultaría aplicable el apartado 3, del artículo 1, de la Directiva 2008/118.

⁵¹² Sentencia de 12 de febrero de 2015, *Oil Trading Poland*, C-349/13, ECLI:EU:C:2015:84, apartado 29.

Ahora bien, la comercialización de un producto siempre va acompañada de una mínima prestación de servicios, como, por ejemplo, su presentación en estantes, la entrega de factura, etc., por lo que, en muchas ocasiones, existe confusión sobre si se trata de una prestación de servicios o si se trata de una entrega de bienes, con las consecuencias que se derivan según se trate de una operación u otra.

III.2.2.A.b Experiencia práctica alemana: Impuesto sobre bebidas alcohólicas

& Sentencia de 10 de marzo de 2005, Hermann, C-491/03

Antecedentes de hecho

El Tribunal resuelve en sentencia de 10 de marzo de 2005⁵¹³ sobre si el impuesto alemán sobre bebidas alcohólicas⁵¹⁴ respetaba el artículo 3, apartado 3 de la Directiva 92/12.

En este asunto, la empresa alemana Volkswirt Weinschänken GmbH explotaba un restaurante en el territorio de la ciudad de Frankfurt am Main, debiendo abonar el impuesto sobre las bebidas mencionado⁵¹⁵. Mientras que la compañía entiende que este impuesto vulneraba, entre otras, las disposiciones de la Directiva 92/12, por lo que recurrió la liquidación del mismo, las autoridades alemanas defendían que, conforme a la ordenanza, el impuesto no grava la entrega de bienes, sino las prestaciones de servicios⁵¹⁶.

⁵¹³ Sentencia de 10 de marzo de 2005, Hermann, C-491/03, ECLI:EU:C:2005:157.

⁵¹⁴ Este impuesto fue creado por la Ordenanza reguladora del impuesto sobre las bebidas en el territorio de la ciudad de Frankfurt am Main, de 13 de diciembre de 1991.

⁵¹⁵ En virtud del artículo 5 de la Ordenanza reguladora del impuesto sobre las bebidas en el territorio de la ciudad de Frankfurt am Main, el sujeto pasivo es quien suministra las bebidas, concretamente: “(1) Serán sujetos pasivos del impuesto quienes suministren a título oneroso bebidas gravadas para su consumo inmediato, en el marco de una actividad profesional. (2) La deuda tributaria se generará por el despacho de la bebida o, en el caso del artículo 2, apartado 2, por su consumo. [...]”.

⁵¹⁶ Y ello en virtud del artículo 2 de la ordenanza, que establecía: “(1) El impuesto gravará el despacho, efectuado a título oneroso por un empresario, de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato, con excepción de la sidra. (2) Se considerará que constituye despacho a título oneroso el autoconsumo de

Así pues, entendía que los Estados miembros son libres de recaudar impuestos como el impuesto sobre las bebidas en virtud del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

Teniendo en cuenta las circunstancias del caso, el tribunal nacional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

“1) Una ordenanza municipal reguladora de un impuesto sobre las bebidas establece como hecho imponible «el despacho, efectuado a título oneroso [...], de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato» y define tal despacho como «el efectuado para consumo in situ». ¿Constituye dicho impuesto otro impuesto indirecto sobre productos objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 3, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 [...] o un gravamen sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12?

2) En caso de respuesta afirmativa a la segunda alternativa planteada en la primera cuestión: En el caso de la tributación de prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12, ¿se refiere la expresión "con la misma limitación", contenida en el artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12, únicamente a la condición establecida en el artículo 3, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva -"siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras"- o debe también concurrir en ese

bebidas por el sujeto pasivo, incluido el suministro al personal de su empresa, si el valor de dicho autoconsumo supera el 5 % del volumen de negocios realizado con tales bebidas. (3) Se considerará que constituye despacho para consumo inmediato el efectuado para consumo in situ. [...]"

caso la "finalidad específica" a que alude el artículo 3, apartado 2, de dicha Directiva?"⁵¹⁷

Esto es, en primer lugar, se pretende conocer si un impuesto como el alemán se considera como otro impuesto indirecto sobre productos objeto de impuestos especiales en el sentido del artículo 3, apartados 2, de la Directiva 92/12 o un gravamen sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de dicha Directiva.

En segundo lugar, se pretende aclarar si un impuesto que grava prestaciones de servicios en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12 debe perseguir una finalidad específica, en el sentido del apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, para determinar si un impuesto grava productos sujetos a impuestos especiales o si, por el contrario, grava servicios prestados en relación con tales productos, debe tenerse en cuenta el elemento preponderante de la transacción gravada⁵¹⁸.

En este sentido, teniendo en cuenta que toda comercialización de un producto implica una inevitable prestación de servicios, por muy reducida que sea, como, por ejemplo, presentación en los estantes, entrega de factura, etc., por muy reducida que sea, a efectos de determinar el porcentaje que supone la prestación de servicios en el total de la operación, únicamente deben computarse aquellos servicios que no sean los que necesariamente se derivan de dicha comercialización.

⁵¹⁷ Sentencia de 10 de marzo de 2005... *op. cit.* apartado 14.

⁵¹⁸ En el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184, apartados 12 a 14.

Por tanto, habrá que determinar, caso por caso, cuál es el porcentaje que representa la prestación de servicios sobre el total de la operación y, sobre dicha base, determinar para cada transacción cuál es el elemento preponderante. Teniendo en cuenta que la empresa alemana explota un restaurante, el Tribunal establece que el despacho de bebidas alcohólicas en el marco de una actividad de restauración se caracteriza por una serie de elementos y de actos en los que predominan los servicios y entre los que se incluye, como un componente más, la entrega del producto.

Es decir, el despacho de bebidas alcohólicas se acompaña de otros servicios que no son los que necesariamente lleva consigo la comercialización de tales productos. Por ejemplo, se pone a disposición del cliente una infraestructura, como el comedor, mobiliario, guardarropa, aseos, etc., se le asesora e ilustra sobre las bebidas ofrecidas, se presentan dichas bebidas en un recipiente adecuado y se sirven, recogen y limpian las mesas⁵¹⁹.

Con ello, el Tribunal considera que un impuesto que se recauda por el despacho de bebidas alcohólicas en el marco de una actividad de restauración grava prestaciones de servicios “relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales”, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12, o artículo 1 apartado 3 de la Directiva 2008/118.

En cualquier caso, aun considerando que el hecho imponible de un impuesto sea el consumo inmediato *in situ*, existiendo, por tanto, un elemento relativo a prestaciones de servicios que no son las que necesariamente acompañan la comercialización de bebidas alcohólicas, no puede afirmarse con carácter general que en todas las operaciones incluidas en el ámbito de aplicación de dicho impuesto el elemento relativo a las prestaciones de servicios sea siempre preponderante.

⁵¹⁹ En el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 2 de mayo de 1996... *op. cit.* apartado 13.

Por último, teniendo en cuenta que esta disposición solo se aplicaba a una categoría determinada de productos, como son las bebidas alcohólicas, el Tribunal establece que este impuesto no se consideraba como un impuesto sobre el volumen de negocios.

Respecto a la segunda cuestión prejudicial, el Tribunal entiende que la Directiva 2008/118 no exigía que los impuestos englobados en el apartado 3 del artículo 1 persiguiesen una finalidad específica, tal y como prevé el apartado 2, por lo que no se podía exigir que el impuesto sobre bebidas alcohólicas cumpliera con dicho requisito.

Fallo

Por tanto, el Tribunal concluye respecto a la primera cuestión prejudicial⁵²⁰ y respecto a la segunda cuestión prejudicial:

“30 Por lo tanto, debe responderse a la primera cuestión que un impuesto que grava el despacho, efectuado a título oneroso en el marco de una actividad de restauración, de bebidas alcohólicas para su consumo inmediato in situ constituye un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales que no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12. (...)”

34 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que la «misma limitación» a la que quedan supeditados los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 3, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/12 se refiere únicamente al requisito previsto en el párrafo primero de dicho apartado, que consiste en que «dichos gravámenes no den

⁵²⁰ Sentencia de 10 de marzo de 2005... *op. cit.* apartado 30.

lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras».»⁵²¹

Por tanto, el Tribunal concluye que el impuesto alemán sobre bebidas alcohólicas es un impuesto que grava las prestaciones de servicios relacionados con productos objeto de impuestos especiales, sin tener el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, así como que el requisito que debe de cumplir es el relativo a la no existencia, en el comercio entre Estados miembros, de formalidades relativas al cruce de fronteras, y no el requisito de perseguir una finalidad específica.

III.2.2.A.c Delimitación entre gravar productos vs prestación de servicios

A efectos de poder determinar si un impuesto grava productos sujetos a impuestos especiales o grava servicios prestados en relación con tales productos, se debe determinar caso por caso cuál es el porcentaje que representa la prestación de servicios sobre el total de la operación y, basándose en ello, determinar para cada transacción cuál es el elemento preponderante.

Ahora bien, para realizar dicho cómputo no deben tenerse en cuenta todos los servicios, sino exclusivamente aquellos que no sean los que necesariamente se prestan con la comercialización. Por ejemplo, en el caso de la restauración, en el que normalmente se ofrecen servicios adicionales al mero despacho de bebidas alcohólicas, como el servicio en mesa, limpieza antes y después del consumo, etc., habitualmente existe una prestación de servicios, si bien se debe analizar caso por caso.

Y, en estos casos en los que se grava la prestación de servicios relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, el requisito exigido es que no existan formalidades relativas al cruce de fronteras, no siendo necesario que se persiga un fin específico.

⁵²¹ Sentencia de 10 de marzo de 2005... *op. cit.* apartado 34.

De hecho, como afirma Schröer-Schallenberg (2012), esta regulación pretende que los Estados miembros puedan conservar impuestos locales sobre determinados gastos, especialmente en materia de restauración⁵²².

En el mismo sentido, Martín Rodríguez (2020) considera que el Tribunal avala el impuesto alemán que gravaba el despacho de bebidas alcohólicas en establecimientos de restauración, sin necesidad de valorar su finalidad específica, por considerarlo un impuesto sobre prestaciones de servicios relacionadas con productos objeto de impuestos especiales que no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocio⁵²³.

III.2.2.A.d Fijación de criterios relativos al ámbito de aplicación

De la sentencia dictada por el Tribunal en esta materia, los criterios relativos al ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, serían las siguientes:

1. El elemento preponderante es el que determinará, caso por caso, si un impuesto grava productos sujetos a impuestos especiales o si, por el contrario, grava servicios prestados en relación con tales productos.
2. A efectos de determinar el porcentaje que supone la prestación de servicios en el total de la operación, únicamente deben computarse aquellos servicios que no sean los que necesariamente se prestan con la comercialización.

⁵²² SCHRÖER-SCHALLENBERG, S. “The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal republic of Germany as an example”, *World Customs Journal*, N° 2, Vol. 6, 2012, p. 11.

⁵²³ MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. *Los impuestos sobre las bebidas azucaradas. Opciones regulatorias, efectos y encaje en el sistema tributario... op. cit.* p. 275.

3. El despacho de bebidas alcohólicas en el marco de una actividad de restauración, en la cual se incluyen otros servicios como la puesta a disposición del cliente de una infraestructura, el asesoramiento sobre la oferta existente de bebidas, la presentación de las bebidas en un recipiente correcto, el servicio en mesa y la recogida y limpieza tras el consumo, se considera un servicio más dentro de un conjunto de elementos y de actos entre los que prevalecen los servicios.
4. Aunque el hecho imponible de un impuesto sea el consumo inmediato *in situ* y ello implique la prestación de servicios adicionales a los que necesariamente lleve la comercialización del producto, debe analizarse caso por caso si la prestación de servicios es el elemento preponderante, no pudiendo afirmarse con carácter general.
5. Los impuestos que gravan las prestaciones de servicios relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, sin tener el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, deben respetar el requisito de no existencia, en el comercio entre Estados miembros, de formalidades relativas al cruce de fronteras.

III.2.2.B Formalidades relativas al cruce de fronteras

III.2.2.B.a Problemática: formalidades adicionales a las aduaneras

El requisito de evitar las formalidades relativas al cruce de fronteras se encuentra previsto, además de en el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, en el considerando 5 de la Directiva 2008/118, en el cual se establece:

“A fin de garantizar la libre circulación, la imposición de productos distintos de los sujetos a impuestos especiales no ha de generar trámites en relación con el cruce de fronteras.”

Así, manifiesta claramente que la finalidad de dicha Directiva es evitar que la imposición de estos gravámenes adicionales, en ningún caso, obstaculice indebidamente los intercambios creando trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros⁵²⁴.

Esto ocurriría, en particular, si los operadores económicos estuvieran sometidos a formalidades distintas de las previstas por la normativa comunitaria aplicable en relación con los impuestos especiales o el IVA, dado que las citadas formalidades pueden diferir de un Estado miembro a otro⁵²⁵.

III.2.2.B.b Experiencia práctica polaca: Impuesto sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción

& Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13

Antecedentes de hecho

El Tribunal se pronuncia en sentencia de 12 de febrero de 2015⁵²⁶ sobre el impuesto polaco sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción, mediante el que se grava dichos aceites⁵²⁷, y su respeto al artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118.

⁵²⁴ Sentencia de 12 de febrero de 2015... *op. cit.* apartado 31; de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C-145/06 y acumulado C-146/06, ECLI:EU:C:2007:411, apartado 44.

⁵²⁵ Sentencia de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 46; de 24 de febrero de 2000... *op. cit.* apartado 26.

⁵²⁶ Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, ECLI:EU:C:2015:84.

⁵²⁷ En Polonia, el artículo 1, apartado 1, de la Ley de impuestos especiales polaca (Ustawa o podatku akcyzowym, z. U. de 2011, n° 108, poz. 626), establecía: “La Ley prevé la exacción de un impuesto especial, denominado en lo sucesivo “impuesto especial” que gravará los productos sometidos a impuestos especiales, así como los vehículos de uso particular, la organización de la comercialización de productos sujetos a impuestos especiales y el marcado fiscal.”

El supuesto en cuestión versa sobre una sociedad polaca, OTP, cuya actividad consiste en la venta de aceites lubricantes destinados a usos distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción, sobre los que las autoridades polacas exigen el impuesto sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción.

OTP presentó una petición de interpretación del derecho tributario polaco, concretamente sobre la cuestión de si dichos aceites lubricantes están sujetos a impuestos especiales. Las autoridades polacas respondieron afirmativamente a dicha cuestión, siendo recurrida por OTP.

Tras ello, el tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 - concordante con el actual artículo 1, apartado 3, párrafo primero, letra a), y segundo párrafo, de la Directiva 2008/118— en el sentido de que dicha disposición no se opone a que un Estado miembro grave los aceites lubricantes de los códigos NC 2710 19 71 a 2710 19 99, utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción o combustible para calefacción, con un impuesto especial conforme a las normas de los impuestos especiales armonizados sobre el consumo de productos energéticos?”⁵²⁸

Esto es, se pretende conocer si es posible que unos productos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/12 y 2008/118 pueden estar sujetos a un impuesto que se rige por reglas idénticas a las previstas por dichas Directivas.

⁵²⁸ Sentencia de 12 de febrero de 2015... *op. cit.* apartado 27.

Fundamentos de Derecho

De modo preliminar, cabe traer a colación el comentario inicial del Tribunal, afirmando que, si bien el litigio principal se refiere a una cuestión de interpretación del Derecho nacional planteada por OTP cuando la Directiva 92/12 estaba aún en vigor, mientras que la respuesta de las autoridades polacas a la mencionada cuestión se produjo tras la derogación de esta Directiva por la Directiva 2008/118. Dado que dicha respuesta puede aplicarse a operaciones efectuadas tanto antes como después de la entrada en vigor de la Directiva 2008/118, ambas Directivas deben considerarse aplicables *ratione temporis* a los efectos de dicho litigio, siendo además que el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 se corresponde con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12.

Tras esta cuestión preliminar, el Tribunal establece que el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 únicamente condiciona la potestad de los Estados miembros de crear gravámenes indirectos sobre productos distintos de los sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados a que estos impuestos no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

En este sentido, a diferencia del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en relación con el considerando 4 de dicha Directiva⁵²⁹, que se refiere a los productos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados, el mencionado artículo 1, apartado 3, no prevé que los impuestos deban perseguir objetivos específicos.

Así, por ejemplo, el Tribunal afirma que es perfectamente válida la creación de un impuesto indirecto sobre aceites lubricantes destinados a usos distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción, es decir, un producto distinto

⁵²⁹ Considerando 4 de la Directiva 2008/118: “Los productos sujetos a impuestos especiales pueden estar gravados con otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta. En tales casos, no obstante, y para no menoscabar la utilidad de las normas comunitarias en materia de impuestos indirectos, es indispensable que los Estados miembros se atengan a determinados elementos esenciales de esas normas.”

de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados, que se rija por reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales armonizados establecido por la Directiva 2008/118, como ocurre en el caso polaco.

Con relación a las formalidades relativas al cruce de fronteras, en primer lugar, respecto a las exigencias relativas al régimen suspensivo de los impuestos especiales, dado que se fijaban tanto para los productos importados de otro Estado miembro como para los adquiridos en el mercado nacional polaco, dichas formalidades no podían considerarse como formalidades relativas al cruce de fronteras.

Por otra parte, en relación con la obligación de prestar una garantía del pago del impuesto especial antes de la importación de los productos en cuestión, prevista en el artículo 78, apartado 1⁵³⁰, número 1, de la Ley de impuestos especiales polaca, teniendo en cuenta que la constitución de la misma tenía como objetivo garantizar el pago del impuesto y que, por ello, estaba vinculada al devengo, no se entendía como una formalidad relativa al cruce de fronteras.

Así, en este tipo de supuestos, se entiende que la formalidad se encontraría relacionada con el hecho imponible de los impuestos especiales, esto es, la adquisición

⁵³⁰ El artículo 78, apartado 1, de la Ley de impuestos especiales establecía: “1. Cuando el sujeto pasivo, con el fin de ejercer una actividad comercial en territorio nacional, adquiera productos sujetos a impuestos especiales en el interior de la Comunidad y por los que en otro Estado miembro se hayan pagado impuestos especiales, estará obligado: 1) antes de la importación en el territorio nacional de productos sujetos a impuestos especiales, a presentar ante el director de la oficina competente de la autoridad aduanera una declaración de la adquisición intracomunitaria prevista y a prestar una garantía por los impuestos especiales; 2) a anotar la recepción de los productos sujetos a impuestos especiales en el documento simplificado de acompañamiento y a adjuntar al documento simplificado de acompañamiento destinado a su devolución una confirmación de que se prestó la garantía o se pagaron los impuestos especiales en territorio nacional; 3) a presentar ante la oficina competente de la autoridad aduanera, sin necesidad de requerimiento de la autoridad fiscal, una declaración simplificada con arreglo al modelo establecido, así como a calcular el importe exigible del impuesto y a abonarlo en territorio nacional en un plazo de diez días desde el devengo del impuesto en la cuenta de la oficina aduanera competente; 4) a llevar registros de los productos sujetos a impuestos especiales adquiridos en operaciones intracomunitarias.(...)”

intracomunitaria, y no con el cruce de fronteras en el sentido previsto en el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118⁵³¹.

Con ello, en aquellos casos en los que se fijen formalidades a un importador de productos sujetos a un impuesto nacional, y se persiga de este modo asegurar el pago de la deuda correspondiente, no se entiende que esta formalidad se encuentre incluida en aquellas prohibidas por el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118.

Además, se debe tener en cuenta que las obligaciones recogidas en el artículo 78, apartado 1, de la Ley de impuestos especiales polaca eran las mismas que se preveían en el artículo 34, apartado 2, primer párrafo, letra a) de la Directiva 2008/118 respecto a las obligaciones que se debían cumplir cuando se trataba de productos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados, por lo que no podían entenderse como formalidades relativas al cruce de fronteras.

Fallo

Por tanto, el Tribunal concluye que:

“Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 y el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que los productos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación de dichas Directivas, como los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción, estén sujetos a un impuesto que se rige por reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales

⁵³¹ El Tribunal ya se había pronunciado en este sentido, en Sentencia de 18 de enero de 2007, Maciej Brzeziński contra Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, C-313/05, ECLI:EU:C:2007:33, apartados 47 y 48; y de 3 de junio de 2010... *op. cit.* apartado 27.

armonizados establecido por dichas Directivas, siempre que el hecho de gravar tales productos mediante el mencionado impuesto no dé lugar, en el comercio entre los Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.”⁵³²

Por tanto, el Tribunal concluye que el impuesto polaco sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción no se opone al artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 ni al artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, salvo que se fijen formalidades relativas al cruce de fronteras, teniendo en cuenta que no se consideran formalidades en este sentido las discutidas previamente respecto a este impuesto.

Por tanto, el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 no se opone, por sí mismo, a que los Estados miembros graven productos distintos de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados mediante un impuesto que se rija por reglas idénticas a las relativas a dicho régimen, siempre y cuando no se fijen formalidades relativas al cruce de fronteras.

III.2.2.B.c Experiencia práctica austriaca: Impuesto sobre bebidas no alcohólicas y sobre helados

& Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en la sentencia de 9 de marzo de 2000⁵³³ explicada previamente respecto al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, también resuelve sobre el respeto al artículo

⁵³² Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, ECLI:EU:C:2015:84, apartado 52.

⁵³³ Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97, ECLI:EU:C:2000:110.

3, apartado 3, de la Directiva 92/12 por parte del impuesto austriaco sobre bebidas alcohólicas.

A modo recordatorio, se resuelven dos litigios, llevados a cabo por dos sociedades austriacas, una encargada de explotar la cafetería de un hospital y la otra dedicada a la comercialización de vinos, frente a las autoridades del mismo país. Ambas sociedades alegan que las disposiciones relativas al impuesto sobre las bebidas alcohólicas eran contrarias al artículo 3 de la Directiva 92/12.

La cuestión prejudicial planteada pretendía aclarar si un impuesto como el austriaco respeta el artículo 3, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12.

Fundamentos de Derecho

En este sentido, dado que se trata de un impuesto que gravaba las bebidas no alcohólicas y los helados, se deduce del artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12, recordemos, plenamente aplicable en relación con el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, que los Estados miembros pueden mantener un impuesto que grava productos distintos de los mencionados en el apartado 1, o prestaciones de servicios, y que no tenga el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, si cumple el requisito de no dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

En este caso, dado que no se ha negado que el impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados cumpla el requisito anterior, el Tribunal confirma que dicho impuesto es compatible con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva sobre los impuestos especiales.

Fallo

Por tanto, el Tribunal concluye:

“El artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, no se opone al mantenimiento de un impuesto sobre las bebidas no alcohólicas y los helados como el controvertido en los procedimientos principales.”⁵³⁴

Por tanto, el impuesto austriaco sobre bebidas no alcohólicas y sobre helados respeta el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12, al no dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

III.2.2.B.d Rechazo de las formalidades relativas al cruce de fronteras

Los Estados miembros pueden fijar los gravámenes que estimen convenientes sobre los productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando esos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras.

No existe formalidad relativa al cruce de fronteras cuando las formalidades exigidas a los productos importados de otro Estado miembro son las mismas que las exigidas a los adquiridos en el mercado nacional.

Tampoco se considera una formalidad relativa al cruce de fronteras aquella formalidad impuesta a un importador de productos sujetos a un impuesto nacional, cuando se persigue asegurar el pago de la deuda correspondiente, ya que en ese caso la formalidad

⁵³⁴ Sentencia de 9 de marzo de 2000... *op. cit.* apartado 50.

se entiende vinculada al hecho imponible y no al cruce de fronteras. En el mismo sentido se pronuncia Fernández de Buján y Arranz (2016), afirmando que, en aquellos casos en los que el objetivo es garantizar el pago de la deuda, la formalidad estaría relacionada con el hecho imponible, y no con el cruce de una frontera en el sentido de la norma⁵³⁵.

Sí que es posible que un producto distinto de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados se rija por reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales armonizados establecido por la Directiva 2008/118. En este sentido también se manifiesta García Heredia (2015), el cual considera que nada impide que gravámenes no armonizados puedan regirse por las mismas reglas que los impuestos especiales armonizados⁵³⁶.

En ese caso, si las obligaciones exigidas son las mismas que las que se debían cumplir cuando se trataba de productos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados, no puede entenderse que existan formalidades relativas al cruce de fronteras.

Como el TJUE entiende que el impuesto polaco sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción y el impuesto austriaco sobre bebidas no alcohólicas y sobre helados no generan formalidades relativas al cruce de fronteras, dichos impuestos no son contrarios al Derecho europeo en este sentido.

⁵³⁵ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., “El establecimiento de un régimen general de los impuestos especiales por la directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE”... *op. cit.* pp. 9-11.

⁵³⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. *et. al.* “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”... *op. cit.* pp. 254-257.

III.2.2.B.e Fijación de criterios por las formalidades relativas al cruce de fronteras

De las dos sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, los criterios relativos a las formalidades relativas al cruce de fronteras del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, serían las siguientes:

1. No se entiende como una formalidad relativa al cruce de fronteras en este sentido, aquella formalidad fijada al importador de un producto sujeto a un impuesto nacional si el objetivo de dicha formalidad es asegurar el pago de la deuda correspondiente al importe de dichos impuestos especiales.
2. No se entiende como una formalidad relativa al cruce de fronteras cuando la normativa nacional establece una serie de exigencias a los productos procedentes de otro Estado miembro que son exigidas también a los productos adquiridos en el mercado nacional.
3. Un producto distinto de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados puede regirse por reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales armonizados establecido por la Directiva 2008/118
4. No existe una formalidad relativa al cruce de fronteras en aquellas ocasiones en las que la normativa nacional crea un impuesto especial nacional, y en su regulación replica las formalidades previstas por la Directiva 2008/118.

III.3 Aportaciones finales

Como se ha observado, el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes, regulados en el artículo 1 de la Directiva 2008/118, son los que han generado

una mayor controversia, habiéndose llegado a dictar 15 asuntos, los cuales han permitido que se puedan fijar 19 criterios.

De estos 15 asuntos, hay 8 casos que se centran en la posibilidad de crear nuevos gravámenes indirectos, regulada en el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, y de los cuales destaca que hay 5 sentencias que se centran en analizar el requisito de perseguir fines específicos, permitiendo fijar 7 criterios sobre el mismo.

Además, de estos 8 casos hay 2 sentencias que analizan específicamente el otro requisito exigido relativo al respeto de las normas comunitarias reguladoras de los impuestos especiales o IVA y sobre el que se han fijado 3 criterios. Asimismo, hay 4 asuntos que analizan, en general, la habilitación para crear nuevos gravámenes indirectos, fijándose 3 criterios generales sobre la misma.

Aparte de los 8 casos mencionados, hay 4 asuntos que se centran en analizar el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, regulado en el artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, y sobre el que se fijan 2 criterios.

Por último, de los 15 asuntos que se centran en el artículo 1 de la Directiva 2008/118, hay 3 casos que analizan la posibilidad de crear nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales y formalidades relativas al cruce de fronteras, regulada en el apartado 3 del artículo 1 de la Directiva 2008/118, fijándose 4 criterios sobre la misma.

CAPÍTULO IV. Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo de la Directiva 2008/118 desde una perspectiva jurisprudencial europea: Problemática y criterios

IV.1 Hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación

IV.1.1 Fabricación e importación

Con vistas a que exista una armonización correcta y así se pueda garantizar el funcionamiento del mercado interior, la Directiva 2008/118, como ya hacía la Directiva 92/12, reafirma la importancia de uniformidad entre los Estados miembros respecto al concepto del término “impuesto especial” y a las condiciones de devengo.

Por ello, en la Directiva 2008/118, existe una definición más clara sobre el momento en que se produce el despacho a consumo y la figura del deudor del impuesto, habiéndose redefinido el objeto del impuesto y, con ello, el hecho imponible respecto a supuestos que no formarían parte de él, como algunas pérdidas en régimen suspensivo y algunos supuestos de irregularidad en la tenencia, fabricación o circulación de los productos sujetos a impuestos especiales⁵³⁷.

⁵³⁷ BUENO MALUENDA, C. “Principales aspectos de la nueva regulación de los Impuestos Especiales en España tras la Directiva 2008/118/CE”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 323, 2011, p. 73.

El hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación, regulado en el artículo 2 de la Directiva 2008/118, tiene lugar o bien cuando se produce la fabricación de los productos sujetos a impuestos especiales, o bien cuando se produce la importación de dichos productos⁵³⁸. Así pues, los productos que se encuentran sujetos a impuestos especiales lo están desde el momento en que se produce su fabricación o su importación en el territorio de la Unión.

En este sentido, si bien la fabricación ha planteado controversia respecto a su inclusión en un régimen suspensivo en supuestos de transformación, como explicaremos posteriormente, la importación ha generado controversia sobre el hecho imponible de la misma. Esta controversia de la importación es en la que nos vamos a centrar en este apartado.

IV.1.2 Problemática: Entrada en territorio de sujeción a impuestos especiales

Si bien el hecho imponible se regula en el artículo 2, apartado b, de la Directiva 2008/118, la definición del término importación se puede encontrar en el artículo 4, punto 8, de la Directiva 2008/118⁵³⁹, definiendo el mismo como la entrada en el territorio de la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales.

Así pues, salvo que se incluya en un régimen suspensivo, cuando se produce la importación de productos, el hecho imponible tiene lugar en el momento de la entrada en

⁵³⁸ El literal del artículo 2 de la Directiva 2008/118 establece que: “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.”

⁵³⁹ El literal del artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2008/118 establece que la importación de productos sujetos a impuestos especiales tiene lugar con “la entrada en el territorio de la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales —a menos que los productos, en el momento de su entrada en la Comunidad, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo—, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo”.

el territorio de la Comunidad. Por tanto, la determinación de este momento es absolutamente esencial.

Sin embargo, la Directiva 2008/118 se limita a afirmar que el hecho imponible se produce “en el momento de (...) la importación al territorio de la Comunidad”, sin especificar el momento en que se produce la importación.

Además, la definición de la expresión “importación de productos sujetos a impuestos especiales” se encuentra prevista en el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2008/118⁵⁴⁰, estableciendo que tiene lugar cuando, por una parte, se produce la entrada en el territorio de la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales salvo que, en el momento de la entrada, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo y, por otra parte, se produce su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo.

Sin embargo, si bien la Directiva 2008/118 define el concepto de importación, en ningún momento se centra en determinar, por ejemplo, cuándo se produce la entrada en el territorio de la Comunidad para poder concretar cuándo se produce el hecho imponible mencionado en primer lugar.

Con ello, nos encontramos ante una situación en la que, por una parte, la Directiva 2008/118 fija que el hecho imponible de los impuestos especiales se produce en el momento de la entrada en territorio de la Comunidad, pero, por otra parte, no se especifica en qué momento se entiende producida dicha entrada.

⁵⁴⁰ La dicción literal del artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2008/118 establece que la “importación de productos sujetos a impuestos especiales” se produce con “la entrada en el territorio de la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales —a menos que los productos, en el momento de su entrada en la Comunidad, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo—, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo”.

Este hecho puede derivar en varios problemas en la práctica, como que, por ejemplo, cada Estado miembro determine que el momento de la entrada en territorio de la Comunidad, a efectos de los impuestos especiales, se produce en un momento distinto, por lo que podrían ocasionarse costes financieros e, incluso, podría llegar a producirse algún vacío de tributación.

Pues bien, con ello, ha sido objeto de controversia ante el TJUE a partir de qué momento se considera que las mercancías sujetas a impuestos especiales han entrado en territorio de sujeción de los impuestos especiales.

Además, también surgió controversia sobre qué ocurría con el hecho imponible de los impuestos especiales en el caso de que se produjese una importación al territorio de la Comunidad de forma irregular. Si bien esta cuestión ya se encuentra resuelta con el literal de la Directiva 2008/118, en la cual ya se incluye la importación irregular, expresamente, como un supuesto de despacho a consumo⁵⁴¹, no se encontraba regulada con la Directiva 92/12, la cual se encontraba vigente cuando surgió este conflicto.

Ahora bien, además de la importación irregular, también ha surgido controversia respecto a la importación de productos ilegales o ilícitos, ya que no existe claridad sobre si, la importación o entrega de productos ilegales realizada a título oneroso en el interior del territorio de un Estado miembro se encuentra gravada por impuestos especiales.

⁵⁴¹ Concretamente, en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118, se establece que se produce el despacho a consumo, entre otros supuestos, cuando tenga lugar “d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.”

IV.1.3 Experiencia práctica danesa: Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08

Antecedentes de hecho

El TJUE, en sentencia de 29 de abril de 2010⁵⁴², se pronuncia en un asunto en el que unas mercancías se introducen irregularmente en el territorio aduanero de la Comunidad por vía marítima y por vía terrestre.

Las mercancías se introducen por vía marítima a través de Dinamarca, donde son descubiertas por las autoridades locales, mientras que por vía terrestre se introducen a través de Alemania, sin que las autoridades alemanas se percaten, y llegan a Dinamarca, donde son descubiertas. Estas mercancías fueron retenidas y, posteriormente, destruidas por las autoridades.

El órgano jurisdiccional nacional, entre otras, plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse la Directiva sobre [impuestos especiales] en el sentido de que ha de considerarse que las mercancías irregularmente importadas que sean intervenidas con motivo de su importación o simultánea o posteriormente destruidas han sido colocadas en “un régimen suspensivo” con el efecto de que no se devenga el impuesto especial o de que se extingue la obligación de pagarlo [véanse el artículo 5, apartado 2, párrafo primero, y el artículo 6, apartado 1, letra c), de la Directiva sobre [impuestos especiales], en relación con los artículos 84, apartado 1, letra a), y 98 del Código aduanero, y el artículo 867 bis [del Reglamento de aplicación]?”⁵⁴³

⁵⁴² Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231.

⁵⁴³ Sentencia de 29 de abril de 2010... *op. cit.* apartado 44.

Es decir, si se tiene que considerar que las mercancías intervenidas en el momento de su introducción en el territorio comunitario y destruidas simultánea o posteriormente por las autoridades competentes están “en régimen suspensivo de (...) derechos especiales” y, por tanto, no existe tributación por impuestos especiales.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, el TJUE confirma que el momento de la importación no se encuentra definido por la normativa reguladora de los impuestos especiales, por lo que, con vistas a asegurar una interpretación coherente de la normativa comunitaria afectada, debe acudirse a la normativa aduanera. En la normativa aduanera, el término empleado es el de “introducción”, sin hacer referencia, tampoco, al momento en el que se entiende producida dicha introducción.

De hecho, el propio TJUE tuvo que resolver sobre esta cuestión. Así pues, el TJUE, en sentencia de 2 de abril de 2009, determinó que el momento en que se produce la “introducción” es cuando los productos pasan la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad⁵⁴⁴.

Así pues, basándose en dicha resolución, y con vistas a dotar de coherencia a la normativa comunitaria afectada, el TJUE entiende que esa misma interpretación debe aplicarse respecto al momento en que se produce la importación desde una perspectiva de los impuestos especiales.

Es decir, el Tribunal considera que las mercancías sujetas a impuestos especiales entran en el interior de la Comunidad, y por tanto se produce el hecho imponible de la

⁵⁴⁴ Sentencia de 2 de abril de 2009, Veli Elshani contra Hauptzollamt Linz, C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224, apartado 25.

importación, a partir del momento en que pasan la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad⁵⁴⁵.

Por tanto, pueden darse dos situaciones:

- 1) Que la mercancía sea intervenida y posteriormente destruida por las autoridades antes de dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, en cuyo caso se entiende que no se ha producido el hecho imponible de la importación y, por ende, no están sujetas a tributación por impuestos especiales.
- 2) Que la mercancía sea intervenida y posteriormente destruida por las autoridades después de dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, en cuyo caso se entiende que sí que se ha producido el hecho imponible de la importación y, por tanto, está sujeta a tributación por impuestos especiales.

En el procedimiento aquí analizado, como las mercancías son intervenidas y destruidas por las autoridades tras dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, se entiende que han sido importadas en la Comunidad, de manera que se ha producido respecto de las mismas el hecho imponible de los impuestos especiales.

Este criterio aplica con independencia de que las mercancías se hayan introducido de forma irregular, ya que no hay que olvidar que los productos que se encuentran en régimen suspensivo son productos respecto de los que se ha producido el hecho imponible, pero el devengo se ha retrasado hasta que se produzca un supuesto de devengo.

⁵⁴⁵ Sentencia de 29 de abril de 2010... *op. cit.*, apartado 72.

Sin embargo, al producirse una importación irregular, no se encuentran bajo ningún régimen suspensivo, por lo que, aunque dichos productos posteriormente se incluyesen en un régimen de depósito aduanero, las mercancías de contrabando fueron puestas a consumo, por lo que su posterior inclusión en el régimen de depósito aduanero no afecta en modo alguno al devengo, ya producido, de los impuestos especiales.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal de Justicia concluye que estos artículos deben interpretarse:

“en el sentido de que debe considerarse que las mercancías intervenidas por las autoridades aduaneras y tributarias locales en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad y simultánea o posteriormente destruidas por dichas autoridades, sin haber dejado de obrar en su poder en ningún momento, no han sido importadas en la Comunidad, de manera que no se ha producido el hecho imponible de los impuestos especiales sobre las mismas. No puede considerarse que las mercancías intervenidas después de su introducción irregular en dicho territorio, a saber, a partir del momento en que dejaron la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior de dicho territorio, y simultánea o posteriormente destruidas por dichas autoridades, sin haber dejado de obrar en su poder en ningún momento, estén en “régimen suspensivo de (...) derechos especiales” (...) de manera que se ha producido el hecho imponible de los impuestos especiales sobre dichas mercancías y, en consecuencia, se han devengado los impuestos especiales sobre las mismas.”⁵⁴⁶

Por tanto, el TJUE establece que no se ha producido el hecho imponible de la importación en aquellos casos en los que las mercancías han sido intervenidas y destruidas por las

⁵⁴⁶ Sentencia de 29 de abril de 2010... *op. cit.* apartado 86.

autoridades antes de dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, incluso con independencia de que la importación haya sido irregular.

En caso de que las mercancías han sido intervenidas y destruidas por las autoridades después de dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, sí que se produce el hecho imponible de la importación. Esta conclusión sigue aplicando, incluso aunque posteriormente las mercancías se incluyan en régimen aduanero, ya que al haberse importado de forma irregular ya han sido puestas a consumo.

IV.1.4 Experiencia práctica finlandesa: Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98

Antecedentes de hecho

Otro debate interesante que ha existido en esta materia es el relacionado a si se produce el devengo de los impuestos especiales con motivo de la importación o entrega ilegal de productos realizada a título oneroso en el interior del territorio de un Estado miembro.

Así pues, el TJUE, en sentencia de 29 de junio de 2000⁵⁴⁷, resuelve un supuesto en el que se acusaba al Sr. Salumets y otras personas por haber importado a Finlandia alcohol etílico de contrabando procedente de un Estado tercero.

El Sr. Salumets y otras personas defienden que la Directiva 92/12 no resulta aplicable por tratarse de una importación de alcohol etílico de contrabando, debiendo considerarse tal operación como la importación de determinados estupefacientes, ya que, al no ser comercializables, no pueden gravarse por los impuestos indirectos.

⁵⁴⁷ Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352.

Por otra parte, los Gobiernos finlandés, helénico e italiano, así como la Comisión, defienden que, al tratarse de mercancías fraudulentamente comercializadas que compiten con otros productos comercializados en el mercado legal, sí que resulta aplicable la Directiva 92/12.

Con ello, el órgano jurisdiccional nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Deben interpretarse las Directivas comunitarias en materia fiscal 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, y 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, así como el Código aduanero comunitario [Reglamento (CEE) n° 2913/92, del Consejo, de 12 de octubre de 1992], en el sentido de que sus disposiciones relativas a la sujeción al impuesto y a la deuda fiscal se aplican al contrabando de alcohol etílico?”⁵⁴⁸

Es decir, si las disposiciones de la Directiva 92/12 relativas a la sujeción al impuesto especial son aplicables al contrabando de alcohol etílico.

Fundamentos de Derecho

En estos casos, a la hora de determinar si se produce el devengo de los impuestos especiales o no, se tiene que determinar si la mercancía en cuestión tiene carácter intrínseco de mercancía ilícita o no.

En el pasado, la jurisprudencia⁵⁴⁹ se había mostrado partidaria de que, en los casos de importación o entrega ilegal a título oneroso, si los productos importados o entregados

⁵⁴⁸ Sentencia de 29 de junio de 2000... *op. cit.* apartado 14.

⁵⁴⁹ Sentencia de 5 de julio de 1988, *Happy Family/Inspecteur der Omzetbelasting*, C-289/86, ECLI:EU:C:1988:360, apartado 23; de 5 de julio de 1988, *Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359, apartado 21; de 28 de febrero de 1984, *Einberger/Hauptzollamt Freiburg*, C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, apartado 22; de 26 de octubre de 1982, *Wolf/Hauptzollamt Düsseldorf*, C-

ilegalmente no formaban parte del circuito económico vigilado por las autoridades para su utilización con fines médicos y científicos, no se producía el devengo de los derechos de aduana ni del impuesto sobre el volumen de negocios.

En el mismo sentido se había pronunciado con la importación de moneda falsa, considerando que los razonamientos aplicados a los estupefacientes eran aplicables también, incluso con más razón, a la moneda falsa⁵⁵⁰.

Por tanto, en la medida en que se produzca la importación o entrega ilegal de unos productos en los términos indicados, no procede la tributación por los derechos de aduana ni el impuesto sobre el volumen de negocios.

Sin embargo, si bien los estupefacientes y la moneda falsa son productos que no pueden introducirse en el circuito económico debido a su carácter intrínseco de mercancías ilícitas, el alcohol etílico no reviste tal carácter, ya que podría venderse en condiciones ilícitas a un precio mucho más económico que las bebidas alcohólicas lícitas y con un objetivo de consumo idéntico.

Y ello, porque el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, por lo que la calificación de censurable de un comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto, sino que tal excepción sólo resulta de aplicación en situaciones específicas en las que, por las características concretas de determinadas mercancías o prestaciones, queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y un sector ilícito⁵⁵¹.

221/81, ECLI:EU:C:1982:363, apartado 16; y de 5 de febrero de 1981, Horvath/Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34, apartado 12.

⁵⁵⁰ Sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte, C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445, apartado 20.

⁵⁵¹ En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 29 de junio de 1999, Coffeeshop “Siberië”, C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334, apartados 14 y 21.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal de Justicia concluye:

“De todo cuando antecede se desprende que procede responder a la cuestión planteada que la Sexta Directiva, las Directivas 92/12 y 92/83, así como el Código aduanero, deben interpretarse en el sentido de que sus disposiciones relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal se aplican asimismo a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros.”⁵⁵²

Así pues, a los efectos que nos interesan en este análisis, la Directiva 92/12 resulta plenamente aplicable a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros, ya que se trata de un producto que no tiene el carácter intrínseco de mercancía ilícita.

Por tanto, en la medida en que se produzca la importación o entrega ilegal de unos productos que no formen parte del circuito económico estrictamente vigilado por las autoridades competentes para ser utilizados con fines médicos y científicos, y siempre y cuando la ilegalidad de la mercancía se deba a su carácter intrínseco, no se producirá el devengo de los impuestos especiales.

⁵⁵² Sentencia de 29 de junio de 2000, *Salumets y otros*, C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352, apartado 24.

IV.1.5 Delimitación de la importación como hecho imponible

Al no existir claridad normativa sobre el momento en que se produce la importación a efectos de los impuestos especiales, se debe acudir a la regulación prevista en la normativa aduanera⁵⁵³.

Sobre este particular, tradicionalmente habían existido dos posturas principales enfrentadas. Por una parte, algunos autores, como Giannini (1957), defendían que el nacimiento de la deuda aduanera se producía con el paso de la línea aduanera⁵⁵⁴. Por otra parte, otra parte de la doctrina, como Pelecha Zozaya (2009), defendía que el hecho imponible de los Derechos arancelarios tiene lugar con la introducción de los productos con vistas a ser destinados a consumo en el territorio aduanero⁵⁵⁵.

Sin embargo, el Código aduanero, concretamente en su artículo 201, parece haber decantado la balanza hacia esta segunda postura, al considerar que las mercancías no pertenecientes a la Unión que se destinan a ser introducidas en el mercado de la Unión o se destinan a su utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

Además, como se concluye en el asunto C-230/08, el momento en que se produce la importación a efectos de los impuestos especiales es cuando se deja la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, con independencia de que la importación sea irregular. En esta línea, Herrera Orozco (2015) afirma que la zona

⁵⁵³ En este sentido, Massimo Basilavecchia afirma que, si bien la normativa aduanera absorbe parte de la norma sobre los impuestos especiales, ello no implica que éstos pierdan su identidad. BASILAVECCHIA, M. *Corso di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Turín, Italia, 2017, p. 282.

⁵⁵⁴ GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducido por SAINZ DE BUJANDA, F. 1ª edición. Editorial de Derecho financiero, Madrid, España, 1957, pp. 523-524.

⁵⁵⁵ PELECHA ZOZAYA, F. *Fiscalidad sobre el Comercio exterior: el Derecho aduanero tributario...* op. cit. p. 34.

fronteriza⁵⁵⁶ sería similar a una zona franca, ya que mientras los productos se encuentren en esta zona “no generan deuda aduanera”, ya que, en caso de ser descubiertas antes de llegar a la primera aduana serán decomisadas, extinguiendo con ello la deuda aduanera y, a su vez, los impuestos especiales⁵⁵⁷.

Esta conclusión no cabe confundirla con la postura defendida por Cutrera (1941), en virtud de la cual la declaración aduanera es el presupuesto de hecho de la obligación⁵⁵⁸, ya que por medio de la misma se limita a aportar una serie de información exigida por la administración⁵⁵⁹.

Por tanto, en aquellos supuestos en los que las mercancías transportadas son intervenidas y posteriormente destruidas por las autoridades aduaneras y tributarias locales antes de dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, se entiende que dichas mercancías no fueron importadas y, por tanto, no están sujetas a impuestos especiales. En cambio, cuando dichas mercancías son intervenidas y destruidas por las autoridades tras dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, procede considerar que efectivamente han sido importadas en la Comunidad, de manera que se ha producido respecto de las mismas el hecho imponible de los impuestos especiales.

⁵⁵⁶ Entendiendo zona fronteriza según el significado dado por el World Customs Organization, esto es, como “An area of the Customs territory adjacent to the land frontier, the extent of which is determined in national legislation and whose limits serve to distinguish frontier traffic from other traffic. Note This term is defined in Annexes B.8 and D to the Istanbul Convention”. *Glossary Of International Customs Terms*. Bruselas: World Customs Organization, 2018, p. 19. Disponible en: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf>

⁵⁵⁷ HERRERA OROZCO, C.G. *El nacimiento de la deuda aduanera en la Unión Europea y México. Estudio comparado*. tesis (Dir. Chamorro y Zarza, J.A.), Salamanca, España, Universidad de Salamanca, 2015, p. 189.

⁵⁵⁸ CUTRERA, A. *Principi di diritto e politica Doganale*, CEDAM, Padova, Italia, 1941, pp. 5-7.

⁵⁵⁹ AGULLÓ AGÜERO, A. “La renta de Aduanas: configuración técnico jurídica y aspectos penales”, *Instituto de Estudios Fiscales, Serie Monografías*, N° 3, 1978, p. 42; y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Impuestos aduaneros”. En: FERREIRO LAPATZA, J.F. *et. al.* (Coord.) *Curso de Derecho tributario parte especial: sistema tributario. Los tributos en particular*. 18ª edición. Marcial Pons, Madrid, ESPAÑA, 2002, pp. 755 - 756; y GARRE, F. “Importación, mercancía, territorio”. En: GARRE, F. *et. al.* (Coord.) *Estudios aduaneros*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1974, p. 164.

En caso de que la importación haya sido irregular, la importación se produce, aunque posteriormente los productos se incluyan en régimen aduanero, dado que dichos productos ya han sido puestos a consumo. Como se ha indicado previamente, es importante tener en cuenta que, si bien la Directiva 92/12 no incluía la importación irregular como hecho imponible de los impuestos especiales, la Directiva 2008/118 sí que incluye expresamente la importación “incluso irregular” como dicho hecho imponible de los impuestos especiales. Por tanto, si bien dicha conclusión ya se encuentra prevista en la Directiva 2008/118, puede entenderse que el concepto de “importación, incluso irregular” de mercancías en el sentido de la Directiva 2008/118 supone que las mercancías han dejado la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad.

Respecto a la importación de productos ilegales de contrabando, en la medida en que se produzca la importación o entrega ilegal de unos productos, que sean ajenos al circuito económico vigilado por las autoridades para su utilización con fines médicos y científicos, no se producirá el devengo de los impuestos especiales si la ilegalidad de la mercancía se debe a su carácter intrínseco, como ocurre con los estupefacientes o la moneda falsa.

El alcohol etílico, por su parte, no es una mercancía cuya comercialización esté prohibida por su propia naturaleza o por sus características específicas, por lo que es un producto intrínsecamente lícito, no pudiendo ser asimilado a un estupefaciente por motivos relacionados con su procedencia, su calidad o su pureza. Por tanto, el alcohol importado de contrabando compite plenamente con los productos alcohólicos de venta legal, no pudiendo considerarse un producto excluido del circuito económico, por lo que origina una deuda aduanera y fiscal.

En este sentido, Herrera Orozco (2016) manifiesta que, en el caso de tratarse de mercancías ilícitas, nacerá la obligación de tributar si se trata de productos que compiten

con mercancías que se encuentran dentro del circuito legal⁵⁶⁰. Misma postura defiende Deza Villasanz (2019), el cual entiende que el nacimiento de la obligación tributaria se produce de forma independiente a una posible infracción penal o administrativa y, en caso de tratarse de mercancías cuya comercialización sea ilícita, cuando éstas compitan de forma desleal con productos que se comercialicen dentro del circuito legal, pudiendo ser vendidos en condiciones ilícitas satisfaciendo las mismas necesidades que las mercancías comercializadas lícitamente⁵⁶¹.

Así pues, las normas relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal de las Directivas reguladoras del régimen general de impuestos especiales resultan plenamente aplicables a la importación en el territorio aduanero comunitario del alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros.

IV.1.6 Fijación de criterios relativos al hecho imponible de la importación

De las sentencias dictadas por el TJUE en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 2, apartado b, de la Directiva 2008/118:

1. En materia de importación de productos sujetos a impuestos especiales, cuando no haya claridad sobre alguna cuestión relativa al hecho imponible, deberá acudirse a la interpretación dada en la normativa aduanera.

⁵⁶⁰ HERRERA OROZCO, C.G. *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea (Nacimiento de la deuda aduanera)*. J.M. Bosch Editor, Barcelona, España, 2016, pp. 144 y ss.

⁵⁶¹ DEZA VILLASANZ, R. *Derecho aduanero. Vertiente tributaria y fiscal*. Servicio de Publicaciones UNIA, Sevilla, España, 2019, p.131. Ver también CONTE, D. “The influence in terms of law of the principle of fiscal neutrality”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, Nº 3, 2000, pp. 150-154; KIPPENBERG, J. “Mehrwertsteuer: Anwendung der Einfuhrumsatzsteuer auf Schmuggelware”, *Internationales Steuerrecht*, 2000, p. 522; MARCHESELLI, A. “Operazioni illecite ed imposizione indiretta in una recente interpretazione della Corte di Giustizia CE”, *Diritto e pratica tributaria*, II, 2001, pp. 560-562; y CONTE, D. “Riflessi giuridici del principio di neutralità fiscale”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, Nº 3, 2000, pp. 154-157.

2. Se entiende que una mercancía ha sido importada al territorio de la Comunidad una vez deja la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, aunque la importación sea irregular y aunque la mercancía sea intervenida y destruida por las autoridades tras dejar la primera oficina aduanera.
3. En caso de importación irregular, si la mercancía es intervenida y destruida por las autoridades tras dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, se entiende que han sido importadas a la Comunidad, con independencia de que posteriormente se incluya en un régimen aduanero.
4. En caso de importación de productos ilegales, se produce el hecho imponible cuando el producto importado o entregado no es intrínsecamente ilícito, como el alcohol etílico.
5. Si se produce la importación o entrega ilegal de unos productos intrínsecamente ilícitos, que sean ajenos al circuito económico vigilado por las autoridades para su utilización con fines médicos y científicos, no se producirá el devengo de los impuestos especiales.

IV.2 Devengo de los impuestos especiales de fabricación

IV.2.1 Problemática: limitación temporal en la venta de productos comercializados

En primer lugar, tal y como se ha expuesto previamente, conviene volver a traer a colación que, en virtud del artículo 7 de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará

en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo⁵⁶². Además, la misma Directiva, en su artículo 9, párrafo primero⁵⁶³, considera que las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo. Con ello, de una lectura combinada de estos artículos se puede observar que, aunque la regulación de la Unión determina el momento en el que los impuestos especiales se devengan, se remite al Derecho nacional de los Estados miembros para fijar las condiciones de devengo y los tipos de los impuestos especiales.

Ahora bien, no se fija ningún tipo de límite, más allá del respeto a los principios generales del derecho. Por ello, puede desprenderse del mismo que no existen límites para que los Estados miembros fijen las condiciones de devengo y el tipo impositivo. Sin embargo, precisamente por esta indefinición, ha surgido controversia sobre si los Estados miembros pueden limitar en el tiempo la venta de productos sujetos a impuestos especiales que ya han sido legalmente comercializados.

IV.2.2 Experiencia práctica portuguesa: Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 29 de junio de 2017⁵⁶⁴, resuelve un supuesto en el que Portugal, a través del artículo 27 de la Orden nº 1295/2007⁵⁶⁵, de 1 de octubre de 2007,

⁵⁶² El literal del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 establece que “El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.”

⁵⁶³ El literal del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 considera: “Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.”

⁵⁶⁴ Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, ECLI:EU:C:2017:504.

⁵⁶⁵ Orden nº 1295/2007 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. *Diário da República*, de 1 de octubre de 2007, Serie I, núm. 189.

limitaba en el tiempo la venta de cigarrillos legalmente comercializados hasta el tercer mes del año siguiente.

La Comisión inició un procedimiento de infracción contra la República Portuguesa al sujetar los productos del tabaco manufacturados ya gravados y despachados a consumo a una prohibición de comercialización y de venta en un periodo posterior al que figura en la precinta adherida al producto⁵⁶⁶. La Comisión, si bien acepta que los objetivos perseguidos por la norma son legítimos, entiende que es contraria al artículo 7 y al artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, ya que el artículo 27, letra a), de la Orden nº 1295/2007, establece que las cajetillas de cigarrillos que llevan la precinta de un ejercicio determinado únicamente pueden venderse y comercializarse hasta el final del tercer mes del año siguiente a aquel en que se despacharon a consumo, por lo que dicha regulación es contraria a la normativa de la Unión.

Y ello porque la Comisión entiende que, con esta medida, se están gravando dichos productos con un impuesto especial complementario al impuesto devengado y se está limitando la distribución tras la comercialización de los productos por razones fiscales, medidas prohibidas por la normativa de la Unión.

Portugal, por su parte, sostiene que dicha regulación se basa en motivos de interés público, ya que busca evitar una venta masiva de los productos en cuestión antes de final de año por el incremento del tipo impositivo aprobado para el año siguiente, luchando así contra el fraude y la evasión fiscal. Además, también defiende que la normativa controvertida no conlleva la obligación de pagar un impuesto especial adicional, ya que, en caso de colocar una nueva marca fiscal al nuevo tipo vigente a aquellos productos que

⁵⁶⁶ El literal del artículo 27 de la Orden nº 1295/2007: “A efectos el artículo 93, apartado 7, del [CIEC], los productos del tabaco manufacturados pueden ser objeto de comercialización y de venta al público dentro de los siguientes plazos: a) cajetillas de cigarrillos: hasta el final del tercer mes del año siguiente al indicado en la precinta; b) picadura fina de tabaco para liar cigarrillos y otros tabacos de fumar: hasta el final del año siguiente al indicado en la precinta; c) cigarros puros y cigarrillos: hasta el final del quinto año siguiente al indicado en la precinta.”

no se hayan vendido, el impuesto especial satisfecho con base en el tipo impositivo anterior es devuelto al sujeto pasivo.

Fundamentos de Derecho

La lectura literal de los artículos 7 y 9 de la Directiva 2008/118 no determina la prohibición para los Estados miembros de limitar temporalmente la venta de productos sujetos a impuestos especiales. Más bien al contrario, ya que, mientras que el artículo 7 se limita a determinar el momento del devengo del impuesto especial, el artículo 9 se remite a la legislación de los Estados miembros respecto a los requisitos del devengo y al tipo impositivo aplicable.

En virtud del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros deben adoptar medidas que garanticen los derechos de la Hacienda Pública pero que, además, aseguren la aplicación eficaz de los impuestos especiales⁵⁶⁷. Así pues, la posibilidad de que los operadores económicos realicen ventas masivas de producto antes de final de año, con vistas a evitar el pago de impuestos especiales a un tipo incrementado, pondría en peligro la aplicación eficaz de los impuestos especiales.

Además, se entiende que la finalidad de la norma portuguesa no es obligar a los operadores económicos a pagar un impuesto especial complementario por las cajetillas de cigarrillos que ya han sido despachadas a consumo legalmente, como defiende la Comisión. Y ello porque, en el caso de que los operadores tengan cajetillas de cigarrillos que no hayan podido ser comercializadas tras expirar el plazo previsto en el mencionado artículo 27, se les permite realizar un nuevo despacho a consumo de los productos, ya sea mediante la colocación de una nueva precinta bajo supervisión aduanera, lo que constituye la realización autónoma del hecho imponible, o bien mediante la solicitud de

⁵⁶⁷ En este sentido ya se había pronunciado el TJUE en sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia, C-132/06, ECLI:EU:C:2008:412, apartado 37, y sentencia de 7 de mayo de 2013, Åkerberg Fransson, C-17/10, ECLI:EU:C:2013:105, apartado 25.

la devolución del impuesto especial previamente satisfecho, en el caso de que las cajetillas sean destruidas bajo supervisión aduanera.

Por último, conviene tener presente el principio de proporcionalidad⁵⁶⁸, ya que se trata de un principio que debe respetarse para poderse cumplir el artículo 9, primer párrafo, de la Directiva 2008/118⁵⁶⁹. Basándose en el principio de proporcionalidad, debe tenerse en cuenta que, cuando existan varias alternativas que permitan lograr la finalidad perseguida, debe optarse por aquella alternativa que sea menos onerosa y que produzca unas desventajas que no sean desproporcionadas en relación con la finalidad perseguida⁵⁷⁰.

En este caso, conviene destacar que la medida no se aplica únicamente a aquellos productos respecto de los cuales se produce un incremento del tipo impositivo al año siguiente, sino que se aplica a todos los productos. Así pues, hay supuestos en los que el tipo impositivo se va a mantener, o incluso reducir, y aun así la mencionada limitación va a resultar aplicable.

Pues bien, en estos casos, es evidente que la motivación de los operadores económicos a realizar ventas masivas antes de final de año es nula, ya que los impuestos especiales a pagar el año siguiente no habrán incrementado.

⁵⁶⁸ En virtud de este principio, los Estados miembros deben aplicar los medios necesarios para poder lograr la finalidad establecida en la norma interna, pero sin excederse más allá de lo necesario y causando el menor perjuicio posible a los objetivos y principios establecidos por la norma de la Unión correspondiente.

⁵⁶⁹ Este criterio ha sido reiteradamente afirmado por el TJUE, entre otras, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, ECLI:EU:C:1997:623, apartado 46; de 22 de octubre de 2015, *Impresa Edilux y SICEF*, C-425/14, ECLI:EU:C:2015:721, apartado 29 y jurisprudencia citada.

⁵⁷⁰ Este criterio ha sido reiteradamente afirmado por el TJUE, entre otras, las sentencias de 12 de julio de 2001, *Jippes y otros*, C-189/01, ECLI:EU:C:2001:420, apartado 81; y de 9 de marzo de 2010, *ERG y otros*, C-379/08 y C-380/08, ECLI:EU:C:2010:127, apartado 86.

Fallo

Con ello, el TJUE concluye:

“Por consiguiente, la República Portuguesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118 y del principio de proporcionalidad, al establecer que las cajetillas de cigarrillos que hayan sido despachadas a consumo en un determinado año ya no podrán comercializarse ni venderse al público una vez expirado el plazo previsto en el artículo 27, letra a), de la Orden nº 1295/2007, cuando no haya un incremento del tipo del impuesto especial aplicable a estos productos que surta efectos el año siguiente.”⁵⁷¹

Con ello, una norma como la controvertida, en la que se prohíbe la comercialización y venta de productos sujetos a impuestos especiales, como el tabaco, después de su despacho a consumo, no respeta el principio de proporcionalidad, ya que se aplica a la totalidad de productos, y no únicamente a aquellos respecto a los que se produce un incremento de los tipos impositivos.

Por tanto, la medida controvertida no parece necesaria para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal en aquellos casos en los que no exista incremento de tipos impositivos, por lo que la normativa portuguesa es contraria al principio de proporcionalidad y, por tanto, es contraria al artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118. Si, por su parte, la medida se aplicase únicamente a aquellos casos en los que existiese un incremento de tipos impositivos, la normativa portuguesa sí que respetaría el principio de proporcionalidad, ya que permitiría alcanzar los objetivos legítimos de lucha contra el fraude y la evasión fiscales y la protección de la salud pública, de una forma menos exigente pero igualmente adecuada.

⁵⁷¹ Sentencia de 29 de junio de 2017... *op. cit.* apartado 99.

IV.2.3 La relación entre el devengo y la temporalidad

En primer lugar, respecto a la primera sentencia, queda claro que la prohibición de comercializar y vender cajetillas de cigarrillos después de haberse producido el despacho a consumo, es una medida que respetaría el principio de proporcionalidad y, por ende, el artículo 7 y 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, si únicamente se aplicase a aquellos supuestos en los que se produce un incremento de tipos impositivos en el año siguiente, ya que la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y la protección de la salud pública se consideran objetivos legítimos.

En ese caso, ante el riesgo de que los operadores económicos realizaran ventas masivas de producto antes de final de año para evitar el pago de impuestos especiales a un tipo incrementado, la medida adoptada posibilitaría, además, el cumplimiento de uno de los requisitos exigidos por el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, esto es, que la medida adoptada permita aplicar eficazmente los impuestos especiales.

Por último, indicar que una de las cuestiones que pretende evitar con más ahínco la Directiva 2008/118 son las prácticas abusivas y, precisamente, la búsqueda de fórmulas para evitar pagar el pago de impuestos especiales, como el despacho anticipado de productos, constituiría una forma de abuso.

Como afirma Kokott (2016), los operadores económicos podrían evitar temporalmente, mediante el *forestalling*, un tipo impositivo incrementado, lo que constituye una forma de abuso, siendo la lucha contra las prácticas abusivas una de las finalidades recalculadas continuamente en la Directiva 2008/118⁵⁷².

⁵⁷² Escrito de conclusiones de la Abogado General, Sra. JULIANE KOKOTT, presentadas el 27 de octubre de 2016, C-126/15, apartado 29, ECLI:EU:C:2016:822.

Sin embargo, en un caso como el analizado en el asunto C-126/15, al imponerse las limitaciones de comercialización y venta a todos los supuestos, y no únicamente a aquellos respecto de los que se produce un incremento de tipos impositivos en el año siguiente, no se respeta el principio de proporcionalidad y, por ende, no se respeta el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118, por lo que la normativa portuguesa es contraria a la normativa europea.

IV.2.4 Fijación de criterios sobre el devengo de los impuestos especiales de fabricación

De la sentencia dictada por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 7 y el artículo 9, párrafo primero, de la Directiva 2008/118:

1. El despacho anticipado de productos, con vistas a evitar el pago de impuestos especiales a un tipo incrementado, constituye una forma de abuso, prohibida por la Directiva 2008/118.
2. Una limitación temporal en la comercialización y venta de un producto sujeto a impuestos especiales tras su despacho a consumo, con la que se pretende evitar la venta masiva de productos antes de la entrada en vigor de un tipo impositivo incrementado, está justificada cuando dicha limitación se impone únicamente a aquellos productos que se van a ver afectados por el incremento en el tipo impositivo.
3. Una limitación temporal en la comercialización y venta de un producto sujeto a impuestos especiales tras su despacho a consumo no está justificada cuando dicha limitación se impone a productos cuyo tipo impositivo no va a verse afectado por un incremento en el tipo impositivo, si la finalidad que justifica la medida es la

lucha contra el fraude y la evasión fiscal, al poder adoptarse otras medidas menos gravosas que conducen al mismo resultado.

IV.2.5 Problemática: ausencia de regulación de la tenencia en la Directiva 92/12

En este sentido, es interesante destacar que la Directiva 92/12, en virtud de su apartado 2 del artículo 6⁵⁷³, regulaba tres supuestos de puesta a consumo, que eran la salida de un régimen suspensivo y, estando fuera de un régimen suspensivo, la fabricación y la importación.

Sin embargo, el nuevo apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118⁵⁷⁴ añade, además de los tres supuestos mencionados, uno nuevo, concretamente la letra b), en la que se establece que se producirá la puesta a consumo con “la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional”.

Así pues, en virtud de la letra b) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118, se añade la mera tenencia de productos sujetos a impuestos especiales como un nuevo

⁵⁷³ La dicción literal del artículo 6, apartado 2, de la Directiva 92/12 establece: “Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales: a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo; b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo; c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.”

⁵⁷⁴ La dicción literal del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece: “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; b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional; c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo; d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.”

supuesto de despacho a consumo. Y esta cuestión no es baladí, ya que, como este supuesto no estaba regulado en la Directiva 92/12, surgió controversia sobre si la mera tenencia implicaba el despacho a consumo.

IV.2.6 Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99

Antecedentes de hecho

En este sentido, el Tribunal, en sentencia de 5 de abril de 2001⁵⁷⁵, resuelve un supuesto entre un ciudadano holandés y las autoridades holandesas sobre la exigencia de impuestos especiales por la tenencia de determinados productos alcohólicos.

Una persona física holandesa adquiere de un tercero alcohol puro de 96,2° que utiliza para fabricar ginebra en un almacén en Países Bajos.

Tras un registro de las autoridades de los Países Bajos, descubren cubas con alcohol puro de 96,2° y bidones y botellas repletos de ginebra, girando una liquidación de impuestos especiales, ya que dichos productos no se encontraban amparados por documentos aduaneros y no se había concedido autorización alguna para usar el almacén como depósito fiscal.

Las autoridades holandesas defienden que el artículo 6, apartado 1, párrafo segundo, letra a), de la Directiva 92/12 considera como una puesta a consumo cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo. El impuesto especial se devenga cuando cualquier producto sujeto al impuesto sale de un régimen suspensivo

⁵⁷⁵ Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, ECLI:EU:C:2001:201.

El Tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“La mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva, ¿puede considerarse también como puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva, cuando aún no se haya pagado el impuesto especial por dicho producto con arreglo a las disposiciones comunitarias y a la legislación nacional aplicables?”⁵⁷⁶

Así pues, se pretende conocer si el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, implica que la mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales, conforme al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12, constituye una puesta a consumo, cuando aún no se haya pagado el impuesto especial por dicho producto con arreglo a las disposiciones comunitarias y nacionales.

Fundamentos de Derecho

Por tanto, la puesta a consumo no es únicamente toda fabricación o importación de productos objeto de impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo, sino también cualquier salida, incluso irregular, de dicho régimen.

Así pues, como se equipara la “salida” a una puesta a consumo, el devengo se produce con toda producción, transformación, tenencia o circulación fuera de un régimen suspensivo. Si se demuestra que un producto ha abandonado un régimen suspensivo sin que se hayan pagado los impuestos especiales, queda probado que la tenencia del producto de que se trata constituye una puesta a consumo en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva y que se han devengado dichos impuestos.

⁵⁷⁶ Sentencia de 5 de abril de 2001... *op. cit.* apartado 25.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“Resulta de todo lo que antecede que el artículo 6, apartado 1, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que la mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva constituye una puesta a consumo cuando aun no se haya pagado el impuesto por dicho producto de conformidad con las disposiciones comunitarias y la legislación nacional aplicables.”⁵⁷⁷

Por tanto, el Tribunal de Justicia concluye que la mera tenencia, en los términos expresados, implica el despacho a consumo de los productos objeto de impuestos especiales y, con ello, el devengo del impuesto.

IV.2.7 Influencia del Tribunal en la Directiva 2008/118

El Tribunal, sin estar expresamente regulado en la Directiva 92/12, afirmó que la mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales constituye una puesta a consumo cuando aún no se hubiese pagado el impuesto por dicho producto. Como afirma Ortega Ibáñez (2015), esta conclusión se basa en que la tenencia de productos fuera de un régimen suspensivo implica obligatoriamente que en algún momento los productos se han fabricado o importado fuera de dicho régimen o han salido de él de manera irregular, como también supone necesariamente que en algún momento han sido despachados a consumo, de una forma u otra⁵⁷⁸.

⁵⁷⁷ Sentencia de 5 de abril de 2001... *op. cit.* apartado 42.

⁵⁷⁸ ORTEGA IBÁÑEZ, A. *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, tesis (Dir. Andrés Aucejo, E.), Barcelona, España, Universitat de Barcelona, 2015, p. 121. Ver también SCHRÖER-SCHALLENBERG, S. “Besitz einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware als Anknüpfungspunkt für eine

Por tanto, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, una vez que se demuestra que el producto ha abandonado un régimen suspensivo sin haberse pagado los impuestos especiales, la mera tenencia de los productos constituye una puesta a consumo y, por tanto, se devengan los impuestos especiales.

Tras dicha sentencia, unos años más tarde se aprueba la Directiva 2008/118, en la que se incluye la tenencia como un nuevo supuesto de despacho a consumo, regulado en el apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

Con ello, se muestra una vez más la importancia que presentan los criterios interpretativos del Tribunal, al recogerse en la propia Directiva 2008/118 un nuevo supuesto de despacho a consumo que no se encontraba regulado en la Directiva 92/12, al hilo del criterio interpretativo fijado por la sentencia del Tribunal sobre ese asunto.

IV.3 Régimen suspensivo

IV.3.1 Obligaciones formales

IV.3.1.A Problemática: errores en la documentación

Como se ha mencionado previamente, el hecho imponible de la importación se produce con la entrada de los productos en el territorio de la Comunidad siempre y cuando los productos no se hayan incluido en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo en

Steuerentstehung?", *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 2002, pp. 290-295; y EHRKE, T. "Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne der Verbrauchsteuerrichtlinie", *European Law Reporter*, 2001, pp. 142-143.

el momento de su entrada en la Comunidad, ya que en ese caso el hecho imponible se producirá en el momento de su despacho a consumo.

El régimen suspensivo se caracteriza porque, aunque el hecho imponible ya se haya producido, los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen no son exigibles, sino que este régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo⁵⁷⁹.

Conviene recordar que el “régimen aduanero suspensivo”, en virtud del artículo 4, punto 6, de la Directiva 2008/118⁵⁸⁰, es cualquiera de los regímenes previstos en el Código aduanero para el control aduanero de las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 210 del citado Código⁵⁸¹, equivalente al artículo 84, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) n° 2913/92⁵⁸² previsto en la Directiva 2008/118⁵⁸³.

⁵⁷⁹ Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16, ECLI:EU:C:2018:77, apartado 41; de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62, apartado 22; de 29 de abril de 2010... *op. cit.* apartado 78.

⁵⁸⁰ La dicción literal del artículo 4, punto 6, establece que el régimen aduanero suspensivo es “cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) n° 2913/92 en relación con el control aduanero del que su objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a), del citado Reglamento”.

⁵⁸¹ La dicción literal del artículo 210 del Código aduanero: “Las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales: a) el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo; b) el depósito, que incluirá el depósito aduanero y las zonas francas; c) destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final; d) el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.”

⁵⁸² Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 19 de octubre de 1992, núm. 302, pp. 1-50.

⁵⁸³ En virtud del apartado 1 del Anexo “Tablas de correspondencias”, del Reglamento (CE) n° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (*Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 4 de junio de 2008, núm. 145, pp. 1-64), el artículo 84 del Reglamento (CEE) n° 2913/92 equivale al artículo 135 del Reglamento (CE) n° 450/2008, en virtud del cual “Las mercancías podrán incluirse en cualquiera de las siguientes categorías de regímenes especiales: a) el tránsito, que incluirá el tránsito interno y el tránsito externo; b) el depósito, que incluirá el depósito temporal, el depósito aduanero y las zonas francas; c) destinos especiales, que incluirán la importación temporal y el destino final; d) el perfeccionamiento, que incluirá el perfeccionamiento activo y el perfeccionamiento pasivo.” Asimismo, en el Anexo “Tabla de

Ahora bien, conviene tener presente que, en caso de importarse una mercancía al amparo de un régimen aduanero suspensivo incumpliendo algún requisito esencial exigido por el mismo, conllevaría la salida del régimen y, por tanto, la exigibilidad plena del impuesto. Por ende, los productos que se encuentran sujetos al régimen aduanero suspensivo deben ir acompañados de una documentación específica, la cual, además, debe respetar todos los requisitos exigidos por la normativa comunitaria. En aquellos casos en los que dicha documentación no se encuentra correctamente cumplimentada, la sujeción de la mercancía al régimen aduanero suspensivo se podrá ver afectada dependiendo del error que se haya producido.

IV.3.1.B Experiencia práctica húngara: Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14

Antecedentes de hecho

El Tribunal de Justicia, en sentencia de 8 de septiembre de 2016⁵⁸⁴, se ha pronunciado sobre las consecuencias que se derivan en la sujeción a los impuestos especiales de unos productos que circulan en régimen suspensivo acompañados de documentos en los que existen errores.

Schenker, sociedad húngara que presta servicios aduaneros y logísticos, recibe en régimen aduanero suspensivo de otra sociedad húngara unos cargamentos de tabaco que habían entrado en el territorio de la Unión a través de Eslovenia y su destino era Ucrania. Tras una comprobación mediante muestreo de los contenedores por parte de las

correspondencias” del Código aduanero se establece que el artículo 135 del Reglamento (CE) n° 450/2008 equivale al artículo 210 del Código aduanero.

⁵⁸⁴ Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14, ECLI:EU:C:2016:643.

autoridades húngaras, descubrieron que el tipo de tabaco no coincidía con el declarado en los documentos aduaneros “T1”.

Las autoridades húngaras entendieron que, como en los documentos de acompañamiento del producto sujeto a impuestos especiales aparecía un código NC que no correspondía a la subpartida de la NC propia del producto real, tales documentos no eran aptos para acreditar el origen de la mercancía aduanera en cuanto producto sujeto a impuestos especiales.

Así pues, como Schenker había infringido la Ley de impuestos especiales al guardar, almacenar y poseer un producto sujeto a impuestos especiales sin haber acreditado su origen y procedencia y sin haber satisfecho el impuesto correspondiente, las autoridades húngaras multaron a Schenker.

Por su parte, Schenker, aparte de alegar que las autoridades húngaras estaban clasificando erróneamente la mercancía, defiende que la mercancía no entra en el ámbito de aplicación de la Ley de impuestos especiales, al no haberse producido el despacho a libre práctica de tal mercancía. Además, defiende que la mercancía debe considerarse como incluida en un régimen aduanero suspensivo, con independencia de que el código NC indicado en los documentos de acompañamiento no correspondiera a la descripción enunciada en la subpartida de la NC a la que realmente pertenecía esa mercancía.

Con ello, el tribunal nacional plantea, entre otras, las siguientes cuestiones prejudiciales, que se resuelve conjuntamente:

“2) ¿Debe interpretarse el concepto de “régimen aduanero suspensivo” del artículo 4, punto 6, de la Directiva 2008/118, en el sentido de que también comprende el caso de una mercancía aduanera (producto sujeto a impuestos especiales) que se encuentra en tránsito externo, en depósito temporal o en depósito aduanero al amparo de documentos de acompañamiento en los que

la partida arancelaria está incorrectamente indicada (2401 10 35 de la NC en lugar de 2403 10 9000 de la NC), pero el capítulo pertinente [de la NC] (capítulo 24 — Tabaco) y todos los demás datos de tales documentos (número de contenedor, cantidad, peso neto) son correctos, no habiéndose roto los precintos?

3)¿Procede interpretar el concepto de “importación” del artículo 2, letra b), de la Directiva 2008/118 y el concepto de “importación de productos sujetos a impuestos especiales” del artículo 4, punto 8, de la misma Directiva en el sentido de que también comprenden el caso en que exista disparidad entre la partida arancelaria de la mercancía real en régimen de tránsito externo y la partida arancelaria que aparece en sus documentos de acompañamiento, dándose la circunstancia de que, al margen de esa diferencia, tanto la designación del capítulo (en el presente caso, el capítulo 24 — Tabaco) como la cantidad y el peso neto de la mercancía real son conformes con los datos de los documentos de acompañamiento?”⁵⁸⁵

Esto es, si el concepto de “régimen aduanero suspensivo” regulado en el artículo 4, punto 6, de la Directiva 2008/118 significa que la sujeción de un producto a un régimen aduanero suspensivo se ve alterada si se indica el capítulo correcto del Arancel Aduanero Común en los documentos que acompañan al producto pero la subpartida específica es errónea, y si, por ello, se produce la importación en virtud del artículo 2, letra b), y el artículo 4, punto 8, de la Directiva 2008/118.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal recuerda que, cuando la presentación en aduana de las mercancías se acompaña de la presentación de una declaración sumaria que contiene una descripción

⁵⁸⁵ Sentencia de 8 de septiembre de 2016... *op. cit.* apartado 69.

del tipo de mercancías que no corresponde en absoluto a la realidad, no se produce la comunicación a las autoridades aduaneras de la llegada de las mercancías, por lo que se considera que éstas han sido introducidas irregularmente⁵⁸⁶.

Sin embargo, en este asunto, la declaración sumaria contenía la información necesaria para la identificación de la mercancía, ya que fue declarada con una denominación correcta, siendo errónea sólo la subpartida arancelaria, y fue correctamente identificada la mercancía en cuanto a su tipo, su cantidad y su envasado.

Siendo así, no cabe considerar que las mercancías objeto del asunto principal se introdujeran irregularmente en el territorio aduanero de la Unión, por lo que, al tiempo de su introducción en el territorio aduanero de la Unión, podían ser válidamente incluidas en un “régimen aduanero suspensivo”, en virtud del artículo 4, punto 6, de la Directiva 2008/118, ya que no se había producido ninguna importación conforme a lo previsto en el artículo 2, letra b), de esa Directiva y el impuesto especial no era exigible.

Fallo

Por ello, el Tribunal de Justicia concluye:

“Por todas las consideraciones precedentes se ha de responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el concepto de «régimen aduanero suspensivo» previsto en el artículo 4, punto 6, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la sujeción de una mercancía determinada a un régimen aduanero suspensivo no puede ponerse en cuestión cuando el capítulo del Arancel Aduanero Común al que corresponde esa mercancía se menciona correctamente en los documentos que la acompañan, pero la

⁵⁸⁶ Por analogía, sentencia de 3 de marzo de 2005, *Papismedov y otros*, C-195/03, ECLI: EU:C:2005:131, apartado 31.

subpartida específica está mal indicada. En ese supuesto, el artículo 2, letra b), y el artículo 4, punto 8, de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que hay que considerar que no se ha producido la importación de esa mercancía y que ésta no está sujeta al impuesto especial.”⁵⁸⁷

Por tanto, cuando el capítulo del Arancel Aduanero Común se declara correctamente en los documentos que acompañan a los productos en un régimen aduanero suspensivo, habiéndose incluido en la declaración sumaria la información necesaria para poder identificar correctamente a la mercancía, como el tipo, la cantidad y el envasado de la mercancía, se considerará que la importación de los productos no ha tenido lugar, con independencia de que la subpartida hubiese sido declarada de forma errónea.

IV.3.1.C Experiencia práctica alemana: Sentencia de 17 de junio de 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08

Antecedentes de hecho

En sentencia de 17 de junio de 2010⁵⁸⁸, el Tribunal resolvió un supuesto en el que una sociedad importaba a Alemania procedente de países terceros, en régimen de perfeccionamiento activo con suspensión de impuestos especiales, tabaco en rama (no sujeto a impuestos especiales) que transforma en picadura de tabaco (sujeto a impuestos especiales).

Para dicho tabaco en rama (no sujeto a impuestos especiales), la sociedad contaba con una autorización única a efectos de admisión en el régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, válida para el conjunto de Estados miembros,

⁵⁸⁷ Sentencia de 8 de septiembre de 2016... *op. cit.* apartado 120.

⁵⁸⁸ Sentencia de 17 de junio de 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08, ECLI:EU:C:2010:349.

concedida por las autoridades aduaneras del Reino Unido. Esta autorización le permitía enviar lotes de picadura de tabaco desde Alemania hacia otros Estados miembros utilizando sus albaranes de entrega (*IPR-Delivery Document*) en lugar del documento de acompañamiento exigido en principio para la circulación entre Estados miembros, en régimen de suspensión, de los productos sujetos a impuestos especiales.

Basándose en ello, la sociedad alemana envió, desde su fábrica de producción en Alemania, lotes de picadura de tabaco con destino a un depósito fiscal de una sociedad domiciliada en Francia, la cual acusó recibo de los mismos en los albaranes de entrega antes mencionados, los cuales contenían la indicación de que también se utilizaban como documento de acompañamiento.

Sin embargo, al no contar con el documento de acompañamiento certificado por las autoridades aduaneras francesas, las autoridades alemanas entendieron que la empresa no había probado que los lotes hubieran llegado al depósito fiscal en Francia, por lo que exigieron el pago de los impuestos especiales por los mismos.

El órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“1) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 2, párrafo primero, primer guión, de la Directiva 92/12[...], en el sentido de que se considera que los productos no comunitarios objeto de impuestos especiales, que se encuentran en régimen de perfeccionamiento activo con arreglo al artículo 84, apartado 1, letra a), del [Código aduanero comunitario], también se encuentran en régimen de suspensión, al convertirse tras la importación, mediante la operación de perfeccionamiento activo, en productos no sujetos a impuestos especiales, de manera que según el decimoquinto considerando de la

Directiva 92/12[...] no procede utilizar documento de acompañamiento cuando circulen como exige el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva?”⁵⁸⁹

Es decir, si el artículo 5, apartado 2, párrafo primero, primer guion, de la Directiva 92/12⁵⁹⁰, cuyo equivalente sería el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2008/118⁵⁹¹, considera que los productos objeto de impuestos especiales, como las labores de tabaco, fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales, como el tabaco en rama, importados en la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, están en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales, aunque solamente se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad, pudiendo circular entre Estados miembros sin que sea exigible el documento administrativo o comercial previsto en el artículo 18, apartado 1, de la Directiva 92/12⁵⁹².

⁵⁸⁹ Sentencia de 17 de junio de 2010... *op. cit.* apartado 28.

⁵⁹⁰ Artículo 5, apartado 2, párrafo primero, primer guion, de la Directiva 92/12: “2. Sin perjuicio de las disposiciones nacionales y comunitarias en materia de regímenes aduaneros, cuando los productos objeto de impuestos especiales:- tengan como procedencia o destino países terceros o los territorios a los que se refieren los apartados 1, 2 y 3 del artículo 2, o las islas del Canal, y se encuentren vinculados a uno de los regímenes de suspensión a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 84 del Reglamento (CEE) n° 2913/92, o se hallen en una zona franca o en un depósito franco (...) se considerará que están en régimen suspensivo de dichos derechos especiales”.

⁵⁹¹ Artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2008/118: “1. Los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Comunidad, aún 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, iv) uno de los destinatarios contemplados en el artículo 12, apartado 1, cuando los productos se expidan desde otro Estado miembro; b) desde el lugar de importación a cualquiera de los destinos mencionados en la letra a), si los citados productos han sido expedidos por un expedidor registrado. A efectos de la presente Directiva se entenderá por «lugar de importación» el sitio en el que se hallen los productos en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) no 2913/92.”

⁵⁹² Artículo 18, apartado 1, de la Directiva 92/12: “Sin perjuicio de la posible utilización de procedimientos informatizados, todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor. Podrá tratarse de un documento administrativo o de un documento comercial. La forma y el contenido de este documento se establecerán conforme al procedimiento previsto en el artículo 24 de la presente Directiva.”

Fundamentos de Derecho

El Tribunal entiende que, atendiendo a la finalidad de la Directiva 92/12, la exigencia del documento de acompañamiento se fundamenta en la necesidad de garantizar el control de movimiento de los productos sujetos a impuestos especiales y el respeto de las normas de exigibilidad.

Con ello, el documento de acompañamiento únicamente puede ser exigido cuando es necesario para alcanzar dichos objetivos. Sin embargo, cuando los productos objeto de impuestos especiales se encuentran vinculados a un régimen aduanero comunitario, las normas propias de dicho régimen ya permiten controlar el movimiento de los productos en términos muy similares a como lo hace el documento de acompañamiento, garantizando el respeto de las normas relativas al pago del impuesto especial.

Así, las obligaciones correspondientes al régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, destinadas a garantizar el control de los productos sujetos a este régimen aduanero, se aplican de forma idéntica en ambos casos:

- Si los productos ya estaban sujetos al impuesto al importarse bajo dicho régimen
- Si los productos no entraron en el ámbito de dicho impuesto hasta después de su fabricación en la Comunidad al haberse fabricado a partir de productos no sujetos a impuestos especiales e importados a la Unión al amparo de dicho régimen.

Por tanto, el Tribunal entendió que el artículo 5, apartado 2, párrafo primero, primer guion, de la Directiva 92/12 se aplicaba no sólo a productos objeto de impuestos especiales procedentes de un país tercero, sino también a productos sujetos a impuestos especiales pero fabricados a partir de productos no comunitarios que no son objeto de impuestos especiales y que se importan a la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión.

Con ello, el documento de acompañamiento no es necesario para controlar los movimientos de los productos, dado que ya son controlados por las exigencias propias de un régimen aduanero comunitario, en este caso el régimen de perfeccionamiento activo.

Fallo

El Tribunal concluye:

“Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la primera cuestión planteada que el artículo 5, apartado 2, párrafo primero, primer guion, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se considerará que los productos objeto de impuestos especiales (como las labores de tabaco), fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales (como el tabaco en rama) importados en la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, están en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales en el sentido de esta disposición, aunque únicamente se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad, de manera que pueden circular entre Estados miembros sin que la administración pueda exigir el documento administrativo o comercial previsto en el artículo 18, apartado 1, de esta Directiva.”⁵⁹³

Por tanto, aquellos productos objeto de impuestos especiales que han sido fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales importados a la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, están en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales, aunque únicamente se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad, por lo que no podrá exigir el documento administrativo de acompañamiento.

⁵⁹³ Sentencia de 17 de junio de 2010... *op. cit.* apartado 46.

IV.3.1.D Trascendencia de las formalidades en el régimen suspensivo

Con todo ello, por una parte, la declaración errónea de la subpartida arancelaria no implica que automáticamente los productos no se encuentren al amparo del régimen aduanero suspensivo.

Si se produce dicha declaración errónea, pero la partida se ha declarado correctamente y, además, la documentación que acompaña a los productos incluye información que permite identificar los productos en cuestión, dichos productos seguirían estando incluidos en el régimen aduanero suspensivo. Y ello porque es posible identificar los productos que están al amparo del régimen aduanero suspensivo, ya que, en la declaración sumaria, se incluye la información relativa al tipo de producto, su cantidad y su envasado. Por ello, como afirma García Heredia (2017), si bien esta conclusión no puede trasladarse a todo tipo de errores, sí que puede trasladarse a aquellos errores que no imposibiliten la correcta identificación de los productos⁵⁹⁴.

Por otra parte, aquellos productos objeto de impuestos especiales, los cuales se han fabricado a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales y que han sido importados a la Comunidad en régimen de perfeccionamiento activo, se encuentran bajo el amparo del régimen suspensivo de dichos impuestos especiales. Y ello, con independencia de que se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales únicamente a partir de la transformación de productos no sujetos a impuestos especiales dentro del territorio de la Comunidad.

Ello significa que, en estos casos, dichos productos podrán circular entre Estados miembros sin que la Administración pueda exigir el documento administrativo o

⁵⁹⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *et. al.* “Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 173, 2017, p. 36.

comercial propio de la circulación en régimen suspensivo, dado que ya son controlados por las exigencias propias de un régimen aduanero comunitario, en este caso el régimen de perfeccionamiento activo. En este sentido, como afirma la doctrina, entre otros, Berr (2011), hay que tener en cuenta que el régimen aduanero de perfeccionamiento activo se concede por la administración tras un examen detenido de las garantías ofrecidas por el operador, por lo que, en estos casos, la prueba de la entrega de la mercancía se puede proporcionar por otros medios que no sean el documento de acompañamiento, como los albaranes de entrega⁵⁹⁵.

IV.3.1.E Fijación de criterios sobre la documentación durante la circulación en régimen aduanero suspensivo y en régimen suspensivo

De la sentencia dictada por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 4, puntos 6 y 8, y al artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2008/118:

1. En aquellos casos en los que el capítulo del Arancel Aduanero Común al que corresponde una mercancía determinada se menciona correctamente en los documentos que la acompañan, pero la subpartida específica está mal indicada, no afecta a la sujeción de una mercancía a un régimen aduanero suspensivo si es posible su identificación, por lo que no se produce la importación de la mercancía y ésta no está sujeta al impuesto especial.
2. Se entiende que la identificación de los productos que están al amparo del régimen aduanero suspensivo es correcta si en la declaración sumaria se especifican la

⁵⁹⁵ BERR, C.J. *et. al.* “Cour de Justice de l'Union européenne”, *Journal du droit international*, N° 2, 2011, pp. 522-523. Ver también SÉRANDOUR, Y. “Suspension des droits d'accises pour le tabac manufacturé importé sous le régime du perfectionnement actif”, CJUE, 17 juin 2010, aff. C-550/08, *British American Tobacco GmbH*”, *Droit rural*, LexisNexis, 2011, p. 17.

inclusión del tipo de producto, su cantidad y su envasado y el capítulo del Arancel Aduanero Común es correcto, aunque la subpartida específica sea errónea.

3. Los productos objeto de impuestos especiales, los cuales han sido fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales y que han sido importados en régimen de perfeccionamiento activo, están en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales, aunque únicamente se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad.
4. Los productos objeto de impuestos especiales que circulan bajo un régimen aduanero suspensivo no están obligados a ir acompañados del documento administrativo o comercial propio de la circulación en régimen suspensivo, pudiendo aportarse otros documentos que prueben la entrega de la mercancía.

IV.3.2 Finalización de la circulación en régimen suspensivo

IV.3.2.A Problemática: Recepción de la entrega

El artículo 20 de la Directiva 2008/118 establece el momento en el cual se entiende iniciada y finalizada la circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales⁵⁹⁶. En este sentido, la circulación de productos sujetos a impuestos

⁵⁹⁶ La dicción literal del artículo 20 de la Directiva 2008/118: “1. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo comenzará, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la presente Directiva, en el momento en que dichos productos abandonen el depósito fiscal de expedición y, en los casos contemplados en su artículo 17, apartado 1, letra b), en el momento de su despacho de aduana de conformidad con el artículo 79 del Reglamento (CEE) no 2913/92. 2. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finalizará, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), incisos i), ii) y iv), y el artículo 17, apartado 1, letra b), en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos y, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iii), en el momento en que los productos hayan abandonado el territorio de la Comunidad.”

especiales en régimen suspensivo comienza en el momento en que dichos productos abandonan el depósito fiscal de expedición o, en su caso, en el momento de su despacho de aduana.

Por otra parte, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza en el momento en que el destinatario recibe la entrega de dichos productos o, en su caso, en el momento en que dichos productos hayan abandonado el territorio de la Comunidad. Pues bien, en este sentido, la Directiva 2008/118 únicamente especifica que finalizará “en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega”, sin concretar cuándo se entiende producido dicho momento.

De esta forma, se genera una situación de incertidumbre, ya que la determinación de dicho momento implica la finalización del régimen suspensivo y, por ende, la obligación del pago del impuesto.

IV.3.2.B Experiencia práctica alemana: Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15

Antecedentes de hecho

El Tribunal de Justicia resuelve así, en sentencia de 28 de enero de 2016⁵⁹⁷, un supuesto en el que una sociedad realiza un envío por barco, en régimen suspensivo, desde un depósito fiscal situado en los Países Bajos de 2,4 millones de litros de gasóleo a un depósito fiscal situado en Alemania. Sin embargo, tras la entrega del gasóleo, el propietario del depósito fiscal alemán comprueba que había recibido 4.854 litros menos que la cantidad indicada en el documento administrativo electrónico.

⁵⁹⁷ Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62.

Las autoridades alemanas exigen la tributación en virtud del impuesto sobre la energía por la cantidad de gasóleo no entregada que superaba el margen de tolerancia del 0,2 %, aceptado de forma general por la administración alemana, a lo que se opone la sociedad.

El tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“2) ¿Debe interpretarse el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 en el sentido de que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo sólo finalizará cuando el destinatario haya descargado por completo el medio de transporte que ha llegado a él, de modo que la constatación durante el proceso de descarga de que se ha entregado una cantidad inferior a la prevista se produce todavía durante la circulación?”⁵⁹⁸

Es decir, si, en virtud del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, la circulación en régimen suspensivo finaliza cuando el destinatario verifica, en el momento en que los productos se han descargado completamente del medio de transporte que los contenía, la ausencia de una parte de los productos.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal de Justicia, como ha afirmado de modo reiterado, considera que, a efectos de interpretarse una norma que presenta problemas interpretativos, debe analizarse desde una triple perspectiva, esto es, atendiendo al tenor literal de la norma, atendiendo al contexto de la norma y atendiendo a sus objetivos⁵⁹⁹.

⁵⁹⁸ Sentencia de 28 de enero de 2016... *op. cit.* apartado 20.

⁵⁹⁹ El Tribunal ya había reiterado este criterio en sentencias de 8 de septiembre de 2015, España/Parlamento y Consejo, C-44/14, ECLI:EU:C:2015:554, apartado 44; de 10 de octubre de 2013, van der Helder y Farrington, C-321/12, ECLI:EU:C:2013:648, apartado 36; y de 18 de diciembre de 2007, Reino Unido/Consejo, C-77/05, ECLI:EU:C:2007:803, apartado 55.

En primer lugar, respecto al literal de la norma, en el mismo no se hace mención específica a ningún medio de transporte, si no que se hace referencia a los productos en sí mismos, enfatizando, así, que debe tomarse en consideración el momento de la recepción efectiva del producto, independientemente del medio de transporte que se haya empleado.

Además, en relación con el contexto de la norma, debe tenerse en cuenta que el artículo 20 de la Directiva 2008/118 se encuentra englobado en el capítulo IV de la Directiva, denominado “Circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo”, dentro del cual, concretamente en el artículo 19⁶⁰⁰, se hace referencia a que los destinatarios deben permitir que las autoridades aduaneras realicen todas las inspecciones que estimen convenientes para verificar que se ha producido la recepción efectiva de los productos de que se trata.

De ello cabe inferir que el legislador pone de manifiesto que el elemento definitorio para determinar las condiciones de los productos en el momento de la entrega es el momento de la recepción efectiva de los productos.

En tercer lugar, respecto al objetivo perseguido, este no puede ser otro que la determinación del momento de despacho a consumo, para así conocer el momento en que se produce el devengo del impuesto. Por tanto, teniendo en cuenta que el impuesto, una vez devengado, se debe calcular sobre la cantidad de producto, el momento del devengo

⁶⁰⁰ La dicción literal del artículo 19 de la Directiva 2008/118 establece: “1. Los destinatarios registrados no podrán tener en su poder ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. 2. Los destinatarios registrados deberán cumplir con las siguientes obligaciones: a) antes de la expedición de productos sujetos a impuestos especiales, garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones que establezcan las autoridades competentes del Estado miembro de destino; b) consignar en las cuentas, al final de la circulación, los productos sujetos a impuestos especiales recibidos en régimen suspensivo; c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos. 3. En el caso de los destinatarios registrados que reciban productos sujetos a impuestos especiales tan solo de manera ocasional, la autorización a que se refiere el artículo 4, apartado 9, se limitará a una cantidad determinada de dichos productos, a un único expedidor y a un período de tiempo específico. Los Estados miembros podrán limitar la autorización a una única circulación.”

únicamente puede fijarse cuando esta cantidad de producto pueda determinarse con exactitud, esto es, cuando se produzca la recepción efectiva.

Asimismo, conviene tener presente que el propio legislador hace coincidir la recepción de las mercancías con la obligación de consignar en las cuentas los productos recibidos, lo que únicamente puede producirse en el momento en que se produce la recepción efectiva por el depositario y, por ende, se pueden contabilizar con precisión los productos recibidos.

Fallo

Por ello, el Tribunal de Justicia concluye que:

“(…) el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finaliza, en el sentido de esta disposición, cuando el destinatario de los productos comprueba, una vez que los productos de que se trata han sido descargados completamente del medio de transporte que los contenía, que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía haberse entregado.”⁶⁰¹

Por tanto, no puede entenderse producida la finalización de la circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de impuestos especiales, en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 20 de la Directiva 2008/118, hasta que hayan sido completamente descargados del medio de transporte que los contenía y se haya comprobado que falta una parte de los productos respecto de la cantidad que debía haberse entregado.

⁶⁰¹ Sentencia de 28 de enero de 2016... *op. cit.* apartado 35.

Con todo ello, no puede entenderse finalizado el régimen suspensivo respecto de los litros de gasóleo que no han sido recibidos y cuya ausencia se ha detectado tras la revisión de los productos efectivamente recibidos en el momento de la descarga del medio de transporte.

IV.3.2.C La recepción de mercancía y su influencia en la finalización del régimen suspensivo

La finalización del régimen suspensivo se produce cuando el destinatario ha podido comprobar la cantidad recibida, ya que en ese momento es cuando se sabe la cantidad específica de productos.

Si se entendiese que la recepción de los productos se produce en el momento en el que el medio de transporte alcanza su destino, no habiéndose podido comprobar todavía la cantidad realmente recibida por el destinatario, el devengo del impuesto no respetaría los requisitos exigidos por la propia naturaleza del impuesto de que se trata, el cual necesita una determinación precisa de la cantidad de productos despachados a consumo.

Así pues, la entrega de los productos objeto de impuestos especiales que se encuentran circulando en régimen suspensivo y que conllevan la salida de los mismos de dicho régimen, produciéndose el devengo del impuesto, únicamente puede entenderse producida cuando tenga lugar la recepción efectiva de los productos por el destinatario.

En el mismo sentido se manifiesta la doctrina, afirmando que el régimen no finaliza cuando el medio de transporte llega a su destino, sino cuando los productos han sido

totalmente descargados de dicho medio de transporte y el destinatario ha podido comprobar que falta una parte de los mismos⁶⁰².

IV.3.2.D Fijación de criterios relativos a la finalización de la circulación en régimen suspensivo

De la sentencia dictada por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118:

1. La finalización de la circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de impuestos especiales se produce con la recepción efectiva.
2. La recepción efectiva tiene lugar cuando los productos han sido completamente descargados del medio de transporte que los contenía y se ha verificado la cantidad de producto entregada.

⁶⁰² MARTÍN JIMÉNEZ, A. *et. al.* “Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 170, 2016, p. 32. Ver también BOGAERTS, D. “BP Europa. Occurrence of an irregularity during a movement of excise goods”, *Highlights & Insights on European Taxation*, Nº 5, 2016, pp. 94-95; CAZET S. “Droit d'accise”, *Europe: actualité du droit communautaire*, Nº 3, 2016, p. 59; STEIN, R. M., y WEISMANN, J. “Zum Zeitpunkt der Lieferung fehlende Waren – Erhebung der Verbrauchsteuer mangels Nachweises des Verlustes der Waren”, *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 2016, pp. 70-71; y RIGAUX, A. “Droits d'accise”, *Europe: actualité du droit communautaire*, Nº 4, 2018, p. 31.

IV.3.3 Irregularidad

IV.3.3.A Problemática: irregularidad vs despacho a consumo y competencia para su exigibilidad

Al hilo de lo comentado en el caso anterior, los apartados 2, 4 y 6 del artículo 10 de la Directiva 2008/118 regulan una serie de consecuencias derivadas de un supuesto en el que se produce alguna situación que impide que la circulación en régimen suspensivo finalice.

En primer lugar, en el apartado 2, del artículo 10, de la Directiva 2008/118⁶⁰³ se prevé que, en los casos en los que se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo, al producirse la salida de un régimen suspensivo, se entenderá que este despacho tiene lugar en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado.

Respecto a este apartado en concreto, ha surgido controversia sobre la necesidad de que los Estados miembros, al transponer este artículo a la normativa nacional, incluyan la expresión relativa a que la irregularidad “dé lugar a su despacho a consumo”, y, en caso de que no se incluya, cuáles son los efectos de su no inclusión. Esto es, si, siempre que tenga lugar una irregularidad, se produce necesariamente el despacho a consumo, salvo que pueda probarse la destrucción total o pérdida irremediable de los productos que no han llegado a su destino.

⁶⁰³ La dicción literal del artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece: “2. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), y no sea posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considerará que se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado.”

Por otra parte, en el apartado 4, del artículo 10, de la Directiva 2008/118⁶⁰⁴ se establece que, en el caso de que la irregularidad no se haya observado en ningún Estado miembro, la irregularidad se entenderá cometida en el Estado miembro de expedición y en el momento del inicio de la circulación, salvo que se aporte una prueba que demuestre el final de la circulación o el lugar en que se ha cometido la irregularidad. Así pues, se hace referencia concretamente a aquellos casos en los que la irregularidad ha tenido lugar durante la circulación en régimen suspensivo sin que se haya detectado en el transcurso de la misma.

Y, por último, conviene destacar el apartado 6 del artículo 10 de la Directiva 2008/118⁶⁰⁵, el cual define la “irregularidad” como toda situación que se produce durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, que no se considere una destrucción total o pérdida irremediable⁶⁰⁶, debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado por la recepción de los productos por el destinatario o por la salida de dichos productos del territorio de la Comunidad.

Respecto al apartado 4 y al apartado 6 del artículo 10 de la Directiva 2008/118, también ha surgido controversia, ya que se han mostrado dudas sobre si su aplicación está

⁶⁰⁴ La dicción literal del artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 establece: “4. Cuando los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino y no se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad que entrañe su despacho a consumo de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), se considerará que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición y en el momento del inicio de la circulación, excepto si, en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 1, se aporta la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, del final de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 2, o del lugar en que se ha cometido la irregularidad. (...)”

⁶⁰⁵ La dicción literal del artículo 10, apartado 6, de la Directiva 2008/118 establece: “A efectos del presente artículo, por «irregularidad» se entenderá toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, excepto la mencionada en el artículo 7, apartado 4, debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 20, apartado 2.”

⁶⁰⁶ Siempre y cuando la destrucción total o pérdida irremediable se produzca por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro.

condicionada a que no llegue a su destino la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo, o si también resulta aplicable a aquellos casos en los que no haya llegado de forma parcial.

Pues bien, con ello puede observarse que el artículo 10 de la Directiva 2008/118 genera mucha incertidumbre sobre qué Estado miembro es el competente para recaudar los impuestos especiales en caso de irregularidades⁶⁰⁷. De hecho, la mayoría de Estados miembros han identificado este artículo como uno de los principales puntos de mejora de la Directiva 2008/118, ya que es uno de los problemas a los que más tiempo dedican⁶⁰⁸.

IV.3.3.B Experiencia práctica alemana: Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15

Antecedentes de hecho

Este supuesto se analizó en el asunto previamente expuesto C-64/15⁶⁰⁹, ya que el artículo 14 de la Ley del impuesto sobre la energía alemana, al trasponer el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, no menciona expresamente que su aplicación se encuentra supeditada al hecho de que la irregularidad haya provocado el despacho a consumo de los productos de que se trate.

Si bien damos por reproducidos los antecedentes mencionados en la exposición previa de esta sentencia, conviene añadir que los tribunales nacionales desestimaron el recurso de BP Europa al entender que la cantidad no entregada de gasóleo era el resultado de una

⁶⁰⁷ *Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension... op. cit.* p. 129.

⁶⁰⁸ *Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension... op. cit.* p. 133.

⁶⁰⁹ Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62.

irregularidad supuestamente producida dentro del territorio fiscal, por lo que se había producido el despacho a consumo de dicho producto.

Tras ello, el tribunal nacional plantea varias cuestiones prejudiciales, debiendo destacar, a efectos de este análisis, la primera, tercera y cuarta cuestión prejudicial:

“1) ¿Debe interpretarse el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 en el sentido de que sus requisitos solamente se cumplen cuando la cantidad total de los productos que hayan circulado en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, o puede aplicarse también dicha norma, tomando en consideración el artículo 10, apartado 6, de la misma Directiva, en aquellos casos en los que sólo una parte de los productos sujetos a impuestos especiales que hayan circulado en régimen suspensivo no haya llegado a su destino? (...)

3) ¿Se opone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en relación con el artículo 7, apartado 2, letra a), de ésta, a una disposición nacional que establece que la competencia de recaudación del Estado miembro de destino (junto a la exclusión de los casos contemplados en el artículo 7, apartado 4, de la misma Directiva) depende únicamente de la comprobación de que se ha producido una irregularidad y de la imposibilidad de fijar el lugar en el que ésta ha tenido lugar, o es necesario comprobar también que los productos sujetos a impuestos especiales han sido despachados a consumo a través de su salida del régimen suspensivo?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 en el sentido de que, cuando se compruebe una irregularidad conforme al artículo 10, apartado 2, de dicha Directiva, se ha de considerar que existe un despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales que hayan circulado en régimen suspensivo y que no hayan llegado al lugar de destino en todos los casos en que no pueda aportarse la prueba,

prevista en el artículo 7, apartado 4, de la misma Directiva, de la destrucción total o pérdida irremediable de la cantidad que no se ha entregado?”⁶¹⁰

Así, en virtud de las cuestiones tercera y cuarta, que son las que el Tribunal resuelve en primer lugar y, además, de forma conjunta, se pregunta, principalmente, si el despacho a consumo de los productos en régimen suspensivo que se produce por una irregularidad, que, a su vez, conlleva la salida de los productos del régimen, puede verse afectado por la destrucción total o pérdida irremediable de dichos productos.

Además, también se pretende aclarar si la transposición del artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, sin que se condicione su aplicación a que los productos sujetos a impuestos especiales hayan sido despachados a consumo mediante su salida del régimen suspensivo, es contraria a la Directiva 2008/118.

Por otra parte, mediante su primera cuestión prejudicial, que, como se ha indicado, se resuelve después de la tercera y cuarta cuestión prejudicial, se pretende aclarar si el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 no sólo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que sólo una parte de dichos productos no haya llegado.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal empieza respondiendo a la tercera y cuarta cuestión prejudicial. En este sentido, se establece que la verificación de un error en el momento de la entrega de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo pone de manifiesto una realidad que inevitablemente ha tenido lugar en el pasado, la cual ha provocado que los productos omitidos no se entregasen, por lo que no ha finalizado su circulación.

⁶¹⁰ Sentencia de 28 de enero de 2016... *op. cit.* apartado 20.

Con ello, una irregularidad de estas características conlleva irremediabilmente la salida del régimen suspensivo y, por ende, el despacho a consumo, tal y como se prevé en el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118. Por tanto, aunque en el apartado 2 del artículo 10 de la Directiva 2008/118 se especifique que el supuesto ahí regulado tiene lugar cuando se produzca una irregularidad “que dé lugar a su despacho a consumo”, la irregularidad necesariamente va a dar lugar a su despacho a consumo. Así pues, aunque al trasponer dicho artículo a la normativa nacional no se especifique que la irregularidad “dé lugar a su despacho a consumo”, dicho despacho a consumo se produce necesariamente, por lo que, aunque la norma nacional no lo especifique, cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, el despacho a consumo se produce necesariamente.

Eso sí, no cabe confundir el concepto de irregularidad con el de “destrucción total o pérdida irremediable” de productos sujetos a impuestos especiales, regulado en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118⁶¹¹, ya que en ese caso no se produce el despacho a consumo.

Respecto a la primera cuestión prejudicial, del tenor literal de la norma no puede concluirse que exista ningún tipo de limitación que condicione su aplicación únicamente a aquellos casos en los que no haya llegado a su destino la totalidad de los productos. Además, en relación con el contexto de la norma, cabe recordar que el apartado 6 del artículo 10, cuando define la irregularidad, hace referencia a un supuesto en el que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, o parte de los mismos, no ha

⁶¹¹ La dicción literal del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118: “La destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro, no se considerará despacho a consumo. A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales. Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales, esta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido.”

finalizado conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 20 de la Directiva 2008/118. Con ello, queda claro que la intención del legislador europeo era englobar a todas las situaciones de irregularidad, incluidas, asimismo, aquellas que afectan solamente a una parte de la circulación. Por último, respecto a la finalidad de la norma, este apartado se encuentra dentro del artículo 10, el cual pretende fijar las reglas que permiten identificar el lugar donde se ha producido el despacho a consumo de los productos como consecuencia de las irregularidades producidas durante la circulación. Por tanto, resulta claro que, en el apartado 4, que regula un supuesto en el que la irregularidad ha tenido lugar durante la circulación, pero no se ha detectado en el transcurso de la misma, el legislador europeo no pretende restringir su aplicación a aquellos casos en los que no haya llegado a su destino la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo.

Fallo

Con ello, respecto a la tercera y cuarta cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia concluye que:

“Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 7, apartado 2, letra a), en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que:

- las situaciones reguladas en estas disposiciones son excluyentes de la situación a la que se hace referencia en el artículo 7, apartado 4, de la referida Directiva, y

- el hecho de que una disposición nacional mediante la que se transpone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, como la controvertida en el litigio principal, no mencione explícitamente que la irregularidad a la que se hace referencia en dicha disposición de la Directiva debe haber dado lugar al

despacho a consumo de los productos de que se trate, no impide aplicar la referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que ello implica necesariamente el despacho a consumo.”⁶¹²

Por tanto, salvo que se pruebe que se ha producido la destrucción total o pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, en cuyo caso no se produce el devengo del impuesto, se entenderá que se ha producido una irregularidad y, por tanto, el despacho a consumo y el devengo del impuesto, aunque la disposición nacional, que transpone dicho artículo, no mencione expresamente que la irregularidad debe haber dado lugar al despacho a consumo de los productos de que se trate.

Por otra parte, respecto a la primera cuestión prejudicial, el Tribunal concluye:

“Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 10, apartado 4, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no sólo se aplica cuando la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo no haya llegado a su destino, sino también en aquellos casos en los que sólo una parte de dichos productos no haya llegado.”⁶¹³

Por tanto, el apartado 4 del artículo 10 de la Directiva 2008/118 hace referencia tanto a aquellos supuestos en los que no llegan a su destino la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo, como a aquellos supuestos en los que no llega una parte de ella.

⁶¹² Sentencia de 28 de enero de 2016... *op. cit.* apartado 47.

⁶¹³ Sentencia de 28 de enero de 2016... *op. cit.* apartado 54.

IV.3.3.C Tratamiento de la irregularidad y su relación con el despacho a consumo

En el caso de que una normativa nacional, al transponer el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, no especifique que la irregularidad “dé lugar a su despacho a consumo”, no impide aplicar la referida disposición nacional cuando se comprueba que algunos productos no han sido entregados, puesto que la irregularidad implica necesariamente el despacho a consumo. Por tanto, no es trascendente, en este sentido, que la normativa nacional que transpone dicho artículo especifique que la irregularidad, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, “dé lugar a su despacho a consumo”.

Es decir, que, con independencia de que la normativa nacional que transpone el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118 especifique que la irregularidad “dé lugar a su despacho a consumo”, en caso de que se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo al producirse la salida de un régimen suspensivo, y no sea posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considerará que se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado.

Además, se recuerda la incompatibilidad que existe entre el concepto de “irregularidad” aquí tratado y el supuesto de “destrucción total o pérdida irremediable” de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, ya que, si resulta aplicable este último, no puede aplicarse el primero.

Por último, el apartado 4 del artículo 10 de la Directiva 2008/118 resulta aplicable tanto si no llega a su destino la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo como si no llega a su destino la cantidad parcial de los mismos. Así pues, cuando los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino, total o parcialmente, y no se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad que entrañe su despacho a consumo de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), se considerará que se ha cometido una irregularidad

en el Estado miembro de expedición en el momento del inicio de la circulación, salvo prueba en contrario.

En esta línea, hay autores que afirman que esta sentencia ayuda a dilucidar el devengo de los impuestos especiales cuando se produce alguna irregularidad durante la circulación de los productos en régimen suspensivo, en particular, cuando una parte de las mercancías no llega a su destino, aspecto que resulta fundamental para determinar el Estado miembro competente para su recaudación⁶¹⁴. Es de destacar, además, que esta conclusión es precisamente la que se extrae de la normativa española, donde ya se incluye expresamente, dentro del concepto de irregularidad, aquellos supuestos en los que una expedición de productos, o una parte de ella, no es recibida por el destinatario⁶¹⁵.

IV.3.3.D Fijación de criterios relativos a la irregularidad en régimen suspensivo

Por tanto, de la sentencia dictada por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 10, apartados 2, 4 y 6, de la Directiva 2008/118:

1. En el caso de que una normativa nacional, al transponer el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 2008/118, no especifique que la irregularidad “dé lugar a su despacho a consumo”, no impide aplicar la referida disposición nacional, ya que toda irregularidad conlleva necesariamente el despacho a consumo.
2. El concepto de “destrucción total o pérdida irremediable” tiene preferencia sobre el concepto de “irregularidad”.

⁶¹⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *et. al.* “Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE”... *op. cit.* p. 34.

⁶¹⁵ Artículo 17 de la Ley de Impuestos Especiales: “Si en el curso de una circulación entre dos Estados miembros, o entre un Estado miembro y un tercer país o territorio tercero a través del territorio de otro Estado miembro, una expedición de productos objeto de impuestos especiales de fabricación, o parte de ella, no es recibida por el destinatario de los productos en el territorio de la Comunidad o no abandona efectivamente el territorio de la Comunidad, si su destino era la exportación, por causas distintas a las que dan lugar a la no sujeción a estos impuestos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 o en el artículo 16, apartados 1 y 2, de esta Ley, se considerará producida una irregularidad.”

3. Se produce una “irregularidad” tanto cuando todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino, como si no llega una parte de ellos.

IV.3.4 Despacho a consumo

El momento en que se produce el despacho a consumo se regula en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118⁶¹⁶, distinguiendo dicho momento en función de la operación que ha tenido lugar. En dicho apartado se regulan cuatro supuestos, destacando que tres de ellos, la fabricación, la tenencia y la importación, únicamente devengan los impuestos especiales si tienen lugar fuera de un régimen suspensivo. Así pues, ante unos mismos hechos, las consecuencias en materia de impuestos especiales son distintas, únicamente por el hecho de realizarse dentro de un régimen suspensivo o no.

En cambio, el último supuesto, esto es, la “salida” de un régimen suspensivo, resulta aplicable a todos aquellos supuestos en los que un producto circula en régimen suspensivo, por lo que se puede afirmar que es el apartado sobre el que se basa la tributación por impuestos especiales de los productos que han circulado en régimen suspensivo. Una vez se produce la salida de un producto del régimen suspensivo, dicho producto se despacha a consumo, por lo que deja de estar sometido a un control administrativo tan cercano como el del régimen suspensivo. De hecho, en este sentido, como afirma Bueno Maluenda (2011), la razón sobre la que se basa la imposición del

⁶¹⁶ La dicción literal del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece: “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; b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional; c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo; d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.”

gravamen es el paso de una situación de control administrativo a una situación de “despacho a consumo”, ya sea regular o irregular⁶¹⁷.

Ahora bien, el despacho a consumo tiene una excepción importante, prevista en el apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 2008/118⁶¹⁸, en virtud de la cual, aunque el producto salga del régimen suspensivo, no se produce el despacho a consumo y, por tanto, no se devenga el impuesto. Esto ocurre cuando se produce la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro.

IV.3.4.A Problemática: salida física, inclusión en régimen suspensivo y “fuerza mayor” o “pérdida inherente a la naturaleza de los productos”

Sin embargo, la regulación no es suficientemente clara, sobre todo teniendo en cuenta la importancia que tiene el momento del despacho a consumo, por lo que han surgido numerosos problemas interpretativos.

En este sentido, por ejemplo, han existido dudas sobre el concepto de “salida” al que hace referencia la letra a) del apartado 2, ya que no se especifica si el término “salida” hace referencia a una “salida física” o a otro tipo de salida como, por ejemplo, la “salida de la propiedad”, que se produciría con la venta. Si bien la interpretación del término “salida”

⁶¹⁷ BUENO MALUENDA, C. “Principales aspectos de la nueva regulación de los Impuestos Especiales en España tras la Directiva 2008/118/CE”... *op. cit.* p. 74.

⁶¹⁸ La dicción literal del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118: “La destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro, no se considerará despacho a consumo.”

como “salida de la propiedad” podría parecer forzado, lo cierto es que la norma no especifica su significado y, fruto de ello, ha sido objeto de debate ante el mismo TJUE.

Además, no solo eso, sino que también ha existido controversia sobre los efectos que provoca dicha salida de los productos de un régimen suspensivo. Concretamente, se ha pretendido conocer cómo afecta al devengo de los impuestos especiales el hecho de que un producto sujeto a impuestos especiales, tras salir de un régimen suspensivo, se incluya en otro régimen suspensivo.

Esto es, si se puede entender que, al haber un espacio corto de tiempo entre la salida de un régimen suspensivo y la entrada en otro, puede entenderse que los impuestos especiales en cuestión no se han devengado o si, con independencia del espacio de tiempo que transcurra, al haber salido de un régimen suspensivo, automáticamente, se han devengado los impuestos especiales, no viéndose modificada esta conclusión por el hecho de que, inmediatamente, se haya incluido en otro régimen suspensivo.

En tercer lugar, además de las problemáticas surgidas respecto a la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118, también ha surgido controversia respecto a la excepción al despacho a consumo prevista en el apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

Teniendo en cuenta las importantes consecuencias que se derivan de esta excepción, ni más ni menos que la no tributación por impuestos especiales, en la directiva únicamente se especifica que se engloban en la misma los productos que se hayan destruido totalmente o perdido irremediamente por unas circunstancias concretas⁶¹⁹, no en todo caso, como son por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, por

⁶¹⁹ Como se ha especificado previamente, cuando se produzca la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro.

circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o por autorización de las autoridades competentes del Estado miembro.

Sin embargo, no se incluye definición alguna de estas tres circunstancias, por lo que existe una clara indefinición de cuándo resulta aplicable una de estas tres causas y, por ende, cuando resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

IV.3.4.B Salida física

IV.3.4.B.a Experiencia práctica búlgara: Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14

Antecedentes de hecho

El Tribunal de Justicia se pronunció en sentencia de 2 de junio de 2016⁶²⁰, en un caso en el que las autoridades aduaneras búlgaras impusieron una multa a un depositario autorizado que gestionaba un depósito fiscal situado en Bulgaria, en el que estaba autorizado a fabricar productos energéticos y a almacenarlos en régimen suspensivo, por haber sacado productos energéticos de un depósito fiscal sin haber abonado los impuestos especiales correspondientes.

Si bien las cuestiones prejudiciales inicialmente planteadas no versan sobre el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118, el Tribunal reformula una de ellas, quedando como sigue:

⁶²⁰ Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, ECLI:EU:C:2016:403.

“el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por una parte, si el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto al impuesto especial en el interior de un depósito fiscal, sin que dicho producto haya abandonado físicamente ese depósito fiscal, constituye un despacho a consumo de ese producto.”⁶²¹

Es decir, si se produce un despacho a consumo en aquellos casos en los que se produce la venta de un producto sujeto a impuestos especiales en el interior de un depósito fiscal con carácter previo a que abandone el mismo.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal entiende que debe realizarse un análisis sobre el tenor literal del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, así como de su contexto y de los objetivos perseguidos por la Directiva 2008/118 de la que forma parte⁶²².

Esto es, en primer lugar, respecto al tenor literal de la norma, puede observarse como el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 define el momento del devengo como el del despacho a consumo del producto objeto del impuesto especial. Por su parte, el apartado 2 de dicho artículo, en su letra a), especifica que debe entenderse por “despacho a consumo”, en particular, “la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo”.

Es necesario resaltar que la frase “la salida (...) de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo”, que figura en el artículo 7, apartado 2, letra a), de

⁶²¹ Sentencia de 2 de junio de 2016... *op. cit.* apartado 38.

⁶²² Este criterio ya se reiteró por el TJUE en sentencia de 26 de marzo de 2015, Litaksa, C-556/13, ECLI:EU:C:2015:202, apartado 23; de 4 de septiembre de 2014, Vnuk, C-162/13, ECLI:EU:C:2014:2146, apartado 42; de 11 de julio de 2013, Csonka y otros, C-409/11, ECLI:EU:C:2013:512, apartado 23.

la Directiva 2008/118, hace referencia, teniendo en cuenta el sentido habitual del término “salida” en el lenguaje corriente, a la salida física de estos productos del lugar físico donde se encuentren. Esto es, no puede entenderse que dicho término “salida” haga referencia a la salida de la propiedad, en el sentido de la venta, ya que ello sería una interpretación forzada y que no responde al sentido habitual del término “salida”. Así, en relación con el tenor literal de la norma, el Tribunal considera que el término “salida” a que hace referencia dicha norma no puede referirse a otra salida que no sea la salida física.

En segundo lugar, la interpretación del artículo 7, apartado 1, y del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 también debe realizarse atendiendo a los objetivos pretendidos por la mencionada Directiva. Así, en este sentido, debemos acudir a los considerandos de la Directiva 2008/118, entre los que destaca, a los efectos aquí oportunos, el considerando 9, en virtud del cual “(...) los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, (...)” Y, al hilo de la previsión de dicho considerando, el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/118 expone que esta Directiva prevé “el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación”.

Es decir, que en virtud del considerando 9 y del artículo 1 apartado 1 de la Directiva 2008/118, se establece que los impuestos especiales fijan un gravamen que debe aplicarse sobre los consumos específicos de los productos sujetos a impuestos especiales. Por tanto, dado que los impuestos especiales gravan consumos específicos, y no la venta de productos, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor, que es el que realiza el consumo. Así pues, mientras los productos de que se trate permanezcan físicamente en el lugar donde se encuentran en régimen suspensivo, no puede haber despacho a consumo, aun cuando esos productos hayan sido vendidos por ese depositario autorizado.

Por último, en relación con el contexto de la Directiva 2008/118, el Tribunal de Justicia establece que la referencia concreta que realiza la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de

esta Directiva a la “salida irregular”, únicamente puede entenderse como la salida física de un producto sujeto a impuestos especiales del régimen suspensivo⁶²³. En este caso, además, si se realiza una interpretación conjunta del punto 1 del artículo 4 de la Directiva 2008/118, en el que se define el concepto de “depositario autorizado”⁶²⁴, y del apartado 2 del artículo 15 de la misma Directiva⁶²⁵ puede concluirse que los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo están almacenados por un depositario autorizado en un depósito fiscal.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye que:

“el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal sólo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal.”⁶²⁶

Por tanto, el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la venta de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal sólo implica su despacho a consumo en el momento en que dicho producto abandona físicamente ese depósito fiscal.

⁶²³ Este criterio fue reiterado por el Tribunal en sentencia de 8 de febrero de 2018... *op. cit.* apartado 43.

⁶²⁴ Se entiende por 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”.

⁶²⁵ La dicción literal del artículo 15, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece: “2. La fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realizarán en un depósito fiscal.”

⁶²⁶ Sentencia de 2 de junio de 2016... *op. cit.* apartado 55.

Así pues, no tiene lugar el devengo del impuesto especial en tanto en cuanto los productos en cuestión se encuentren en posesión del depositario autorizado en su depósito fiscal, dado que, en este escenario, no puede considerarse que éstos hayan salido de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118.

IV.3.4.B.b El término “salida” y su relación con el devengo de los impuestos especiales

El término “salida” previsto en el artículo 7, apartado 2, letra a) de la Directiva 2008/118 debe interpretarse como “salida física” y no otras interpretaciones como, como ejemplo, la venta de los productos entendida como la “salida de la propiedad”.

Por tanto, la salida de los productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo que produce el despacho a consumo en virtud de la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe entenderse que se produce con la “salida física” de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo, y no a la venta de dichos productos.

En este sentido se pronuncia también Porcel Gomila (2016), el cual manifiesta que el devengo se produce en el momento de la salida física del depósito fiscal, y no en el momento en que se produce la venta⁶²⁷.

Esta conclusión es, además, reiterada por el TJUE en la sentencia de 8 de febrero de 2018, que explicamos en el siguiente apartado, en la que afirma 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 suspensivo⁶²⁸.

⁶²⁷ PORCEL GOMILA, J. *El momento del devengo en los impuestos especiales a la luz de la STJUE de 2 de junio de 2016*, 2016. Disponible en <https://www.fide.es/2016/06/23/el-momento-del-devengo-en-los-impuestos-especiales-a-la-luz-de-la-stjue-de-2-de-junio-de-2016/>.

⁶²⁸ Sentencia de 8 de febrero de 2018... *op. cit.* apartado 43.

Con ello, mientras los productos permanezcan físicamente en el depósito fiscal de un depositario autorizado, no puede haber despacho a consumo, aunque esos productos hayan sido vendidos por ese depositario autorizado.

El despacho a consumo de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal no se produce con la venta, sino en el momento en que dicho producto abandona físicamente el depósito fiscal.

IV.3.4.C Salida física e inclusión en régimen suspensivo

IV.3.4.C.a Experiencia práctica griega: Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16

Antecedentes de hecho

En este sentido, la sentencia de 8 de febrero de 2018⁶²⁹, resuelve un recurso de la Comisión por la que solicita al Tribunal que declare que Grecia 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 autorizaba la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en las estaciones de servicio situadas en unos puestos fronterizos de Grecia que se encuentran en regiones limítrofes con terceros países.

Grecia defendía que la venta de productos petrolíferos en las estaciones de servicio situadas en los puestos fronterizos no entrañaba el devengo de impuestos especiales, ya

⁶²⁹ Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16, ECLI:EU:C:2018:77.

que los carburantes, una vez salían del régimen suspensivo, se incluían inmediatamente en un “régimen aduanero de exportación”.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal entiende que, tratándose de productos petrolíferos, son productos sujetos a impuestos especiales y que, por tanto, una vez se produce la salida física del régimen suspensivo, reiterando la conclusión del asunto C-355/14, previamente expuesto, necesariamente se produce el devengo de los impuestos especiales.

El hecho de que, tras la salida de un régimen suspensivo, los productos sujetos a impuestos especiales se incluyan en un “régimen aduanero de exportación” no permite cambiar dicha conclusión. Es decir, tal y como se deduce del sistema de la Directiva 2008/118 y de la definición y funcionamiento de los depósitos fiscales y del régimen suspensivo, una vez que un producto sujeto a impuestos especiales no está incluido en un régimen suspensivo, dicho producto necesariamente se habrá despachado a consumo en algún momento, de una forma u otra⁶³⁰. Por tanto, en cuanto se produzca la salida física de un producto sujeto a impuestos especiales del lugar físico donde se encuentra sujeto a un régimen suspensivo, se produce el despacho a consumo, con independencia de que posteriormente se incluya en otro régimen.

Además, a efectos de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, debe tenerse en cuenta que el concepto de devengo y sus condiciones deben ser idénticos en todos los Estados miembros⁶³¹. Así pues, con vistas a garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, es imprescindible que el concepto de devengo del impuesto especial,

⁶³⁰ Este razonamiento ya había sido traído a colación por el TJUE en sentencia de 5 de abril de 2001... *op. cit.* apartado 34.

⁶³¹ Este razonamiento se basa en el considerando 8 de la Directiva 2008/118, cuyo literal establece: “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.”

así como sus condiciones, sean idénticos en todos los Estados miembros, por lo que la Directiva 2008/118 determina a escala de la Unión el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales.

Por tanto, 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. Con todo ello, el término de “salida” de un régimen suspensivo que provoca el despacho a consumo, según lo previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118, debe entenderse en todos los Estados miembros como la “salida física”.

Fallo

Por ello, el Tribunal concluye que:

“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/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 *Evzonoi* (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—.”⁶³²

⁶³² Sentencia de 8 de febrero de 2018... *op. cit.* apartado 58.

Por tanto, el Tribunal considera que la normativa griega que permite la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos en las estaciones de servicio situadas en los puestos fronterizos, que se encuentran en regiones limítrofes con terceros países, es contrario al artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, ya que los productos que salen de un régimen suspensivo necesariamente devengan los impuestos especiales, con independencia de que posteriormente se incluyan en un “régimen aduanero suspensivo”.

Así pues, teniendo en cuenta que el repostaje de los depósitos de carburante de vehículos, como los que se trata en este asunto, debe calificarse de “salida” y, por ende, de “despacho a consumo”, en el sentido del artículo 7 de la Directiva 2008/118, no afecta al devengo del impuesto especial el hecho de que, posteriormente o incluso de forma simultánea, los carburantes estén incluidos en un “régimen aduanero de exportación”⁶³³.

IV.3.4.C.b Imposibilidad de nueva inclusión tras la salida

Los conceptos de “salida” y de “despacho a consumo” deben interpretarse de manera uniforme en todos los Estados miembros, por lo que el término “salida” hace referencia a la “salida física” en todos los Estados miembros.

Con ello, en todos los Estados miembros en los que se produzca la salida física de un régimen suspensivo de un producto sujeto a impuestos especiales, se produce el despacho a consumo, con independencia de que posteriormente se incluya en otro régimen suspensivo. En este sentido se pronuncia Fidelangeli (2018), afirmando que, una vez producido el despacho a consumo en virtud del artículo 7 de la Directiva 2008/118, el hecho de que, posteriormente o incluso al mismo tiempo, los productos sujetos a

⁶³³ En el mismo sentido se pronuncia la sentencia de 29 de abril de 2010... *op. cit.* apartados 80 y 81.

impuestos especiales, como los combustibles, sean sometidos a un régimen aduanero de exportación no tiene ningún efecto sobre la imposición del impuesto especial⁶³⁴.

IV.3.4.D Fijación de criterios relativos a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo

Por tanto, de las dos sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118:

1. La salida de los productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo que conlleva el despacho a consumo en virtud de la letra a) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118 se produce con la “salida física” de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo, no con la venta de dicho producto.
2. El término de “salida” de un régimen suspensivo que provoca el despacho a consumo debe interpretarse como la “salida física” en todos los Estados miembros de modo uniforme.
3. Al producirse la salida física de un producto sujeto a impuestos especiales del lugar físico donde se encuentra bajo el amparo de un régimen suspensivo, se produce el despacho a consumo, con independencia de que posteriormente se incluya en otro régimen suspensivo.
4. No es procedente una normativa que posibilite la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos especiales tras el repostaje en las estaciones de servicio.

⁶³⁴ FIDELANGELI, A. “La destinazione all’esportazione di carburante comunque immesso in consumo: compatibilità del regime nazionale di esenzione d’accisa”, *Rassegna tributaria*, N° 3, 2018, pp. 593-609. Ver también RIGAUX, A. “Droits d'accise”... *op. cit.* p. 31.

IV.3.4.E Destrucción total o pérdida irremediable

Por último, también ha surgido controversia respecto al apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 92/12, cuyo equivalente a los efectos del presente análisis es el apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 2008/118, concretamente respecto al concepto de dos de las causas de la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, como son la “fuerza mayor” y la “causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía”.

IV.3.4.E.a Experiencia práctica francesa: Sentencia de 18 de diciembre de 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06

Antecedentes de hecho

En este sentido, el Tribunal resolvió mediante sentencia de 18 de diciembre de 2007⁶³⁵, un asunto en el que una sociedad, que era depositaria autorizada, explotaba un oleoducto, transportando hidrocarburos en régimen de suspensión de impuestos especiales a Suiza. Sin embargo, en dicho oleoducto se detectaron fugas y, posteriormente, explotó.

Así, la sociedad defendía que no se podían gravar los productos perdidos, ya que concurrían dos circunstancias que lo justificaban: por una parte, la pérdida tuvo lugar por causa de “fuerza mayor”, ya que las fugas y la explosión fueron causadas por circunstancias imprevisibles y ajenas a la sociedad; y, por otra parte, la pérdida de los productos petrolíferos transportados por el oleoducto era inherente a su naturaleza de fluidos y, por tanto, la pérdida de dichos productos era “inherente a la naturaleza de los productos”.

⁶³⁵ Sentencia de 18 de diciembre de 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06, ECLI:EU:C:2007:817.

Las autoridades francesas, por su parte, consideraban que no concurrían los requisitos para alegar la fuerza mayor, por lo que exigían el pago de los impuestos especiales sobre las cantidades perdidas, deduciendo únicamente las cantidades correspondientes a los contaminantes recuperados del suelo.

Con ello, el tribunal nacional planteó las siguientes cuestiones prejudiciales:

“1) ¿Debe interpretarse el concepto de fuerza mayor del que se derivan las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 [...], como circunstancias imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado que invoca dichas circunstancias en apoyo de su solicitud de franquicia o basta que tales circunstancias hayan sido irresistibles para el depositario autorizado?

2) ¿Pueden considerarse inherentes a la naturaleza de los productos, en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la citada Directiva 92/12 [...] las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se han derramado, que han impedido su recuperación y entrañado su gravamen?”⁶³⁶

Esto es, en primer lugar, se pretende determinar si el concepto de “fuerza mayor” en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, es el mismo que el fijado por jurisprudencia reiterada respecto a otros ámbitos, como el de los reglamentos agrícolas o el de las normas sobre los plazos de recurso establecidas en el artículo 45 del Estatuto del Tribunal de Justicia.

⁶³⁶ Sentencia de 18 de diciembre de 2007... *op. cit.* apartado 20.

Es decir, si el concepto de “fuerza mayor” no se reduce a una imposibilidad total, sino que se amplía, englobando dentro de dicho concepto todas aquellas circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada.

Respecto a la segunda cuestión prejudicial, se pretende determinar si las pérdidas de una parte de los productos petroleros vertidos por un oleoducto, que no pudieron recuperarse por su condición de fluidos y por las características del suelo en el que cayeron, pueden englobarse en el concepto de “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos” en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12.

Fundamentos de Derecho

Como ya se ha expuesto previamente, el devengo de los impuestos especiales debe ser igual en todos los Estados miembros, por lo que el concepto de “fuerza mayor”, al ser un elemento que puede condicionar la exigibilidad, también debe interpretarse de modo uniforme en todos los Estados miembros. Además, como la “fuerza mayor” está prevista como una excepción a la regla general, es importante tener en cuenta que debe interpretarse de forma restrictiva.

Con ello, el concepto de “fuerza mayor” engloba todas aquellas circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada, no pudiendo, sin embargo, imponer una responsabilidad absoluta al depositario autorizado por las pérdidas.

En este sentido, para determinar si las circunstancias son ajenas al depositario autorizado, habrá de tenerse en cuenta si escapan objetivamente al control del depositario autorizado

o están fuera del ámbito de responsabilidad de éste⁶³⁷ y no limitarse exclusivamente a las circunstancias externas en un sentido material o físico.

En el caso analizado, las fugas que sufrió el oleoducto y, posteriormente, la explosión de éste, se debieron a un fenómeno de corrosión que producía fisuras en el oleoducto y que era desconocido en la época en que se produjeron los hechos, por lo que no podía ser descubierto con los medios técnicos disponibles en esos momentos. Si bien los fallos técnicos de una instalación están comprendidos, en principio, en el ámbito de responsabilidad de quien lo explota, un fenómeno de corrosión como el mencionado pueda considerarse como causa de “fuerza mayor” en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12, cuyo equivalente a los efectos del presente análisis es el apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 2008/118, siempre y cuando no existiese ningún método que permitiese predecir dicho problema teniendo en cuenta los conocimientos tecnológicos de la época.

En cualquier caso, a la hora de probar que el depositario autorizado ha empleado toda la diligencia debida, ésta debe proceder de un comportamiento activo recurrente, dirigido a la identificación y la evaluación de riesgos potenciales, así como la capacidad de adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que se materialicen esos riesgos. No basta con cumplir las prescripciones técnicas sobre la calidad, la construcción, el mantenimiento y la explotación de, en este caso, un oleoducto, ya que ello es un requisito necesario, pero no es definitivo.

Por otra parte, como los productos petroleros fueron derramados por su carácter de fluidos y no pudieron recuperarse debido a las características del suelo en el que se vertieron, dichas pérdidas no pueden englobarse en el concepto de “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos”, ya que dicho concepto no puede ampliarse a las pérdidas accidentales, como ocurre en este caso, a los efectos del artículo 14, apartado 1, de la

⁶³⁷ Por analogía, sentencia de 5 de febrero de 1987, Denkavit, 145/85, ECLI:EU:C:1987:63, apartado 16.

Directiva 92/12, cuyo equivalente a los efectos del presente análisis es el apartado 4 del artículo 7 de la Directiva 2008/118.

Fallo

Por tanto, respecto a la primera cuestión prejudicial, el Tribunal concluye:

“Habida cuenta de las consideraciones que preceden, procede responder a la primera cuestión que el concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por éste. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste.”⁶³⁸

Así pues, tendrá lugar la “fuerza mayor” cuando se produzcan circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al depositario autorizado, entendiéndose por circunstancias ajenas tanto aquellas circunstancias externas al contribuyente en un sentido material o físico, como las circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste. Todo ello, siempre y cuando las consecuencias no hubiesen podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por el contribuyente.

⁶³⁸ Sentencia de 18 de diciembre de 2007... *op. cit.* apartado 40.

Respecto a la segunda cuestión prejudicial, el Tribunal concluye:

“Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, no pueden considerarse «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos» en el sentido del artículo 14, apartado 1, segunda frase, de la Directiva 92/12.”⁶³⁹

Por tanto, las pérdidas producidas por la condición de fluido del producto y por las características del suelo, que conllevaron la imposibilidad de recuperar dicho fluido, no pueden considerarse “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos”.

IV.3.4.E.b La exigibilidad en los casos de destrucción total o pérdida irremediable

La destrucción total o pérdida irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales por causa de “fuerza mayor” o “causa inherente a la naturaleza del producto” afecta directamente a la exigibilidad del impuesto, por lo que la interpretación de los mismos debe ser uniforme en todos los Estados miembros.

Respecto al concepto de “fuerza mayor”, éste resultará aplicable cuando se produzcan circunstancias anormales, ajenas e imprevisibles al depositario autorizado, siempre y cuando las consecuencias no hubiesen podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por el contribuyente. Esta diligencia requiere un comportamiento activo recurrente, enfocado en identificar riesgos potenciales y adoptar medidas adecuadas para evitarlos, y no limitándose a cumplir las prescripciones técnicas, las cuales son necesarias, pero no definitivas. Las circunstancias ajenas, por su parte, son aquellas circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera

⁶³⁹Sentencia de 18 de diciembre de 2007... *op. cit.* apartado 44.

del ámbito de responsabilidad de éste, y no únicamente las circunstancias externas al contribuyente en un sentido material o físico. Ortega Ibáñez (2015), por su parte, se muestra crítico con la exigencia de la imprevisibilidad, considerando que si, a pesar del empleo de toda diligencia en la toma de precauciones y adopción de medidas adecuadas, hay determinados acontecimientos anormales, ajenos e inevitables, pero previstos por el operador, que ocasionan pérdidas de productos sujetos, debería considerarse que el devengo no se ha producido, debido a su inevitabilidad⁶⁴⁰.

En nuestra opinión, si bien es un punto muy interesante, entendemos que es complicado justificar la existencia de “fuerza mayor” en aquellas ocasiones en las que existe un riesgo previsible, aunque sea inevitable, ya que ello podría dar lugar a prácticas abusivas, las cuales están prohibidas por la Directiva 2008/118.

Por último, respecto a las “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos”, únicamente se engloban en este concepto las pérdidas “técnicas”, pero no las pérdidas “accidentales”⁶⁴¹.

IV.3.4.E.c Fijación de criterios relativos a la destrucción total o pérdida irremediable

Por tanto, de las sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118:

1. El concepto de “fuerza mayor” o “causa inherente a la naturaleza del producto” debe interpretarse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

⁶⁴⁰ ORTEGA IBÁÑEZ, A. *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido... op. cit.* p. 125.

⁶⁴¹ Sobre esta cuestión, DEROUIN, P., y MARTIN, P. *Droit Communautaire et Fiscalité: Sélection d'arrêts et de décisions*, LexisNexis, Francia, 2008, p. 845.

2. El concepto de “fuerza mayor” tiene lugar cuando se produzcan circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al depositario autorizado, siempre y cuando las consecuencias no hubiesen podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por el contribuyente.
3. La diligencia empleada por el contribuyente para entender que se ha producido una causa de “fuerza mayor” requiere un comportamiento activo recurrente, enfocado en identificar riesgos potenciales y adoptar medidas adecuadas para evitarlos, y no limitándose a cumplir las prescripciones técnicas, las cuales son necesarias, pero no definitivas.
4. Se entiende que se producen circunstancias ajenas al depositario autorizado cuando se producen circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste.
5. Las “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos” engloban las pérdidas “técnicas” pero no las pérdidas “accidentales”.

IV.4 Aportaciones finales

Teniendo en cuenta el estudio realizado, de los 10 asuntos que se han dictado respecto al hecho imponible, devengo y régimen suspensivo, se han podido extraer 26 criterios dictados por el Tribunal.

Entre ellos, destacan los 18 criterios extraídos de los 6 asuntos dictados en relación con el régimen suspensivo, especialmente en los artículos 7 y 10, destacando el análisis respecto a las obligaciones formales, el concepto de “salida” y la destrucción total o pérdida irremediable.

Además, se extraen 5 criterios de los 2 asuntos dictados por el Tribunal que hacen referencia al hecho imponible, regulado en el artículo 2 de la Directiva 2008/118, y 3 criterios de los 2 asuntos que versan sobre el devengo, previsto en el artículo 7 y 9 de la Directiva 2008/118.

CAPÍTULO V. Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo: Problemática y jurisprudencia

V.1 Regulación

En el Capítulo V de la Directiva 2008/118, englobando los artículos 32 a 38, se regula la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo.

Así, en la Sección 1, denominada “Adquisición por los particulares”, y que se corresponde con el artículo 32, se fijan las reglas relativas a la adquisición por los particulares de productos sujetos a impuestos especiales, siempre que dichas adquisiciones sean para uso propio y los productos sean transportados por los propios particulares de un Estado miembro a otro.

Además, en la Sección 2, denominada “Tenencia en otro Estado miembro”, y que engloba los artículos 33, 34 y 35, también se prevén una serie de normas relativas a la tenencia con fines comerciales de productos sujetos a impuestos especiales en un Estado miembro distinto de aquel en el que se han despachado a consumo.

Por su parte, en la Sección 3, denominada “Venta a distancia”, y que se corresponde con el artículo 36, regula un supuesto específico de transmisión, esto es, concretamente, las ventas a distancia. Las ventas a distancia tienen lugar cuando los productos sujetos a impuestos especiales, ya despachados a consumo en un Estado miembro, son adquiridos por una persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes

y que sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este.

Finalmente, la Sección 4, denominada “Destrucciones y pérdidas”, y la Sección 5, denominada “Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales”, constituidas por el artículo 37 y 38, respectivamente, regulan las consecuencias derivadas de las contingencias que pueden tener lugar durante la circulación de los productos objeto de impuestos especiales, ya sean destrucciones y pérdidas, o algún tipo de irregularidad.

Con todo ello, como ha sido reiterado por el Tribunal, el objetivo que se persigue con esta regulación es la fijación de una serie de normas que regulan la tenencia, circulación y control de los productos sujetos a impuestos especiales, con vistas, principalmente, a garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros⁶⁴².

Pues bien, respecto a estos artículos incluidos en el Capítulo V de la Directiva 2008/118, los artículos 32 y 33 han sido los que han presentado una mayor controversia en la práctica, habiendo resuelto el Tribunal numerosos asuntos relacionados con ellos.

Además, también conviene destacar el artículo 38 de la Directiva 2008/118, en el que se regula el supuesto específico de la irregularidad en este tipo de circulación, y en el que nos centraremos en la parte final del capítulo.

⁶⁴² Sentencia de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 20; de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, ECLI:EU:C:2013:503, apartado 23; de 14 de marzo de 2013... *op. cit.* apartado 13; de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, ECLI:EU:C:2006:733, apartado 27; de 12 de diciembre de 2002, Cipriani, C-395/00, ECLI:EU:C:2002:751, apartado 41; de 5 de abril de 2001... *op. cit.* apartado 39; de 2 de abril de 1998... *op. cit.* apartado 22.

V.2 Adquisición por particulares

En virtud del artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118, se establece que aquellos productos sujetos a impuestos especiales que sean adquiridos por particulares para uso propio y que sean transportados por los mismos particulares de un Estado miembro a otro, únicamente les resultarán aplicables los impuestos especiales que graven dichos productos en el Estado miembro en el que lo hayan adquirido⁶⁴³.

Por tanto, se puede observar que existen dos conceptos fundamentales en este apartado: en primer lugar, el concepto de “uso propio” y, en segundo lugar, la necesidad de que el transporte sea realizado por los propios particulares.

V.2.1 Concepto de “uso propio”

En primer lugar, respecto al “uso propio”, uno de los principales problemas es que dicha expresión no se encuentra claramente definida normativamente. Su regulación se centra en establecer, una serie de supuestos en los que se entiende que los productos sujetos a impuestos especiales se destinan al uso propio, concretamente, los previstos en el artículo 32, apartado 2⁶⁴⁴:

⁶⁴³ La dicción literal del apartado 1 del artículo 32 establece: “1. Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.”

⁶⁴⁴ La dicción literal del apartado 2 del artículo 32 de la Directiva 2008/118: “1. Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos. 2. Para determinar si los productos sujetos a impuestos especiales a que alude el apartado 1 están destinados al uso propio, los Estados miembros deberán atender, en particular, a los siguientes extremos: a) condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder; b) lugar en que se encuentran dichos productos sujetos a impuestos especiales o, en su caso, modo de transporte utilizado; c) todo documento referente a los productos sujetos a impuestos especiales; d) naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales; e) cantidad de productos sujetos a impuestos especiales.”

- a) condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder;
- b) lugar en que se encuentran dichos productos sujetos a impuestos especiales o, en su caso, modo de transporte utilizado;
- c) todo documento referente a los productos sujetos a impuestos especiales;
- d) naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales;
- e) cantidad de productos sujetos a impuestos especiales.

Si bien la Comisión considera que la evaluación de la finalidad personal de los productos transportados debe realizarse tras un examen conjunto de estos criterios, lo cierto es que, como afirma Ramos Prieto (2014), el factor de la cantidad de productos es el que ha adquirido una mayor relevancia⁶⁴⁵.

En el propio apartado 3 del artículo 32 de la Directiva 2008/118 se especifican unos niveles indicativos mínimos⁶⁴⁶ para las labores del tabaco y a las bebidas alcohólicas, con independencia de que la Directiva 2008/118 habilite a los Estados miembros a que, como elemento de prueba, fijen unos niveles indicativos que permitan determinar a partir de qué cantidad de productos adquiridos se entienden destinados a fines comerciales o a uso propio.

⁶⁴⁵ RAMOS PRIETO, J. *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, España, 2014, p. 133.

⁶⁴⁶ Artículo 32, apartado 3, de la Directiva 2008/118: “En lo que respecta a la aplicación del apartado 2, letra e), los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a: a) para labores de tabaco: - cigarrillos: 800 unidades, - cigarritos (cigarros de un peso máximo de 3 g/unidad): 400 unidades, - cigarros: 200 unidades, - tabaco para fumar: 1,0 kilogramo; b) para bebidas alcohólicas: - «aguardientes»: 10 litros, - «productos intermedios»: 20 litros, - vino: 90 litros (de los cuales 60 litros como máximo de vino espumoso), - cerveza: 110 litros.”

En relación con los productos energéticos, si bien no se hace referencia a ningún nivel indicativo mínimo, sí que se hace una especificación respecto a la adquisición de hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro.

Así, el mismo artículo 32, en el primer párrafo de su apartado 4⁶⁴⁷, establece que, en estos casos, cuando se realiza el transporte por el particular, o por cuenta de éste, a través de formas de transporte atípicas⁶⁴⁸, se habilita a los Estados miembros para que consideren que el impuesto se devenga en el Estado miembro donde se consume. Sin embargo, como afirma la Comisión, los niveles mínimos indicativos sirven únicamente como elemento de prueba, pero no se refieren, por ejemplo, a ningún periodo temporal específico. Ello conduce a que, al no existir referencia temporal, un particular puede hacer adquisiciones en el otro Estado miembro de manera frecuente (incluso diaria), sin por ello exceder los niveles mínimos⁶⁴⁹.

⁶⁴⁷ El primer párrafo del apartado 4 del artículo 32 de la Directiva 2008/118 establece: “Respecto a la adquisición de hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, los Estados miembros podrán asimismo disponer que el impuesto sea devengado en el Estado miembro donde se consume, siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por un particular o por cuenta de este.”

⁶⁴⁸ En virtud del artículo 32, apartado 4, de la Directiva 2008/118, se considera como “formas de transporte atípicas” el transporte de combustibles de automoción no realizado dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles de calefacción líquidos no realizados en camiones cisterna usados por cuenta de operadores profesionales.

⁶⁴⁹ *Study assessing articles 32 and 36 of Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty*. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2020, p. 51.

V.2.1.A Satisfacción de necesidades personales

V.2.1.A.a Problemática: Habilitación parcial, criterio puramente cuantitativo y cómputo por persona de los niveles mínimos indicativos

La existencia de los niveles indicativos y sus consecuencias, si bien puede suponer una ayuda interpretativa, también ha generado gran controversia, especialmente sobre su influencia en la calificación como “propio” del uso de los productos.

La Comisión, incluso, ha llegado a defender la conveniencia de eliminar estos niveles indicativos, ya que provocan una suerte de inversión de la carga de la prueba, supuesto contrario a los principios generales europeos y prohibido desde una perspectiva legal⁶⁵⁰. El Parlamento Europeo, por su parte, entiende que no existen motivos para derogar estos niveles indicativos, ya que considera que aportan seguridad jurídica para los consumidores y para las administraciones⁶⁵¹.

Si bien compartimos la postura del Parlamento Europeo, entendemos que, a su vez, la fijación de dichos niveles indicativos también conlleva riesgos, especialmente por la

⁶⁵⁰ Los “niveles indicativos” suelen considerarse como una barrera normativa que lleva a considerar a que los movimientos realizados por particulares de dos formas: 1) Hasta los niveles indicativos: la administración deberá probar que los productos adquiridos por los particulares tienen un fin comercial; 2) Por encima de los niveles indicativos: el particular deberá probar que los productos se destinan a sus propias necesidades. Este hecho incluso provocó que la Comisión iniciase procedimientos de infracción respecto de algunos Estados miembros que recurrían a esta suerte de “inversión de la carga de la prueba”. *Informe al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (Presentado en aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/12/CEE)*. Bruselas (Bélgica): Comisión Europea, 2004, núm. 227 final, p. 25. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52004DC0227>

⁶⁵¹ El Parlamento incluso va más allá, ya que entiende que “No sólo no hay motivo para no derogar los límites indicativos de la Directiva 92/12/CEE, sino que hay que reforzarlos haciéndolos obligatorios. La libre circulación en el mercado único no puede servir de pretexto para eludir el pago de los impuestos especiales, que responden sobre todo a imperativos de salud pública.” *Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales*. Estrasburgo (Francia): Parlamento Europeo, Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, 2008, enmienda 47, pp. 32-33. Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-6-2008-0417_ES.pdf.

posible disparidad de interpretaciones que se realicen en los distintos Estados miembros. Esta preocupación también ha sido manifestada por el Comité Económico y Social Europeo, el cual proponía dotar a los límites cuantitativos y a los límites de valor de una mayor exactitud⁶⁵².

Además, esta problemática relacionada con los niveles mínimos indicativos ha llegado incluso a la jurisprudencia del Tribunal, concretamente, respecto al grado de cumplimiento de los niveles mínimos y el cómputo de los mismos.

Así pues, en primer lugar, surge controversia sobre si un Estado miembro que hace uso de dicha habilitación de fijar niveles mínimos indicativos deben ejercerla especificando cada uno de los niveles mínimos, tal y como se realiza en la Directiva, o si puede aglutinar distintos productos en un mismo nivel mínimo. Esto significaría que un Estado miembro hace uso de la habilitación respecto a algunos niveles mínimos indicativos, pero no regula el resto de los niveles, lo que llevaría al uso de la habilitación, pero de forma parcial.

Por otra parte, en segundo lugar, la controversia se suscita respecto al cómputo de dichos niveles, concretamente, si un producto puede considerarse como adquirido para uso propio o para fines comerciales basándose únicamente en el criterio cuantitativo. Si bien la Comisión Europea ya se había manifestado sobre esta cuestión, afirmando que las administraciones debían tener en cuenta el conjunto de criterios previstos en el apartado 2 del artículo 32 de la Directiva 2008/118, ya que las decisiones de las administraciones

⁶⁵² El Comité considera que se deben fijar criterios unívocos con vistas a evitar la aplicación de medidas contradictorias por parte de los Estados miembros, por lo que incita a la Comisión y a los Estados miembros a la redacción de normas más claras y transparentes para facilitar la vida del ciudadano y de las empresas. *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la "Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales"*. Bruselas (Bélgica): Comité Económico y Social Europeo, 2009. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:100:0146:0149:ES:PDF>.

tienen que sustentarse en elementos específicos, y no en meras presunciones⁶⁵³, esta problemática se planteó en sede del Tribunal.

De hecho, además, el cómputo de dichos niveles generó una controversia adicional, relacionada con la forma de computar dichos niveles mínimos, es decir, si dichos niveles se debían computar por persona o, por ejemplo, por unidad de transporte, como ocurriría en el caso de transporte por medio de un vehículo.

V.2.1.A.b Experiencia práctica francesa: Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11

Antecedentes de hecho

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal, en sentencia de 14 de marzo de 2013⁶⁵⁴, resolviendo un recurso por incumplimiento presentado por la Comisión contra la República Francesa, ya que, en su legislación, se fijan unos niveles cuantitativos en virtud de los cuales se determina si la importación de tabaco por particulares se destina a fines comerciales⁶⁵⁵.

⁶⁵³ Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (Presentado en aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/12/CEE). Bruselas (Bélgica): Comisión Europea, 2004, apartado 3.4.2. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=COM:2004:227:FIN&from=EN>.

⁶⁵⁴ Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11, ECLI:EU:C:2013:162.

⁶⁵⁵ Concretamente, en el artículo 302 D del Código general de impuestos, en su versión en vigor en la fecha de expiración del plazo fijado en el dictamen motivado remitido el 23 de noviembre de 2009 a la República Francesa, conocido como “CGI”, establecía: “I.-1. El impuesto se devengará: (...) 4º Sin perjuicio de lo dispuesto en [...] los artículos 575 G y 575 H, y en los artículos 575 G y 575 H, cuando se constate la posesión en Francia de alcohol, de bebidas alcohólicas y de tabacos manufacturados con fines comerciales, de los cuales el poseedor no puede demostrar, a través de un documento acreditativo, de una factura o de un ticket de caja, según el caso, su circulación en régimen de suspensión del impuesto, o la liquidación del impuesto en Francia (...). Para determinar si la posesión en Francia de estos productos se realiza con fines comerciales, la Administración tendrá en cuenta las siguientes circunstancias: a. La actividad profesional del poseedor de los productos; b. El lugar donde los productos se hallen localizados, el medio de transporte utilizado o los documentos relativos a dichos productos; c. La naturaleza de los productos; d. Las cantidades

La Comisión entiende que, al fijar una cantidad (2kg) por encima de la cual se entiende que la adquisición se ha producido con fines comerciales, utilizando un criterio puramente cuantitativo para determinar si la adquisición se produce para uso propio o para fines comerciales, la norma francesa está impidiendo pura y simplemente la importación por particulares cuando la cantidad supere los 2kg, lo que es contrario al artículo 9 de la Directiva 92/12 y, por ende, al artículo 8 de la misma Directiva.

Fundamentos de Derecho

Respecto al uso de la habilitación “parcial” y la necesidad fijar niveles mínimos de cada producto, el Tribunal se centra en analizar la forma de computar los niveles indicativos mínimos. En este sentido, por un lado, los artículos 575 G y 575 H del CGI fijan unos niveles mínimos considerando todos los productos en su conjunto (por ejemplo, tabacos manufacturados), no desglosando los niveles mínimos en función de los distintos productos. En cambio, en la Directiva sí que se desglosa por productos (por ejemplo, cigarrillos, cigarrillos, cigarros, etc.). De ahí que la controversia surja sobre si es posible no desglosar los niveles mínimos por productos similares a los previstos en la Directiva 92/12 y, en ese caso, qué niveles mínimos regirían.

El Tribunal resuelve esta cuestión afirmando que es posible la fijación de niveles mínimos considerando todos los productos conjuntamente, siempre y cuando se respeten cada uno de los niveles mínimos individualmente⁶⁵⁶. Así pues, el Tribunal permite una suerte de habilitación “parcial”, pero siempre y cuando se cumplan todos los niveles mínimos indicativos fijados por la Directiva 92/12, aunque no se especifique cada nivel respecto de cada producto.

de los productos, principalmente cuando aquéllas sean superiores a los umbrales indicativos fijados en el artículo 9, apartado 2, de la Directiva (...).”

⁶⁵⁶ Sentencia de 14 de marzo de 2013... *op. cit.* apartado 22.

En segundo lugar, el Tribunal analiza si es posible que se considere que un producto se destina a “uso propio” basándose únicamente en los niveles mínimos indicativos, esto es, es criterios puramente cuantitativos. En este sentido, el Tribunal confirma que en el artículo de la normativa nacional comentado no se fija de forma expresa la consideración de que un producto se destina a fines comerciales basándose exclusivamente en un nivel puramente cuantitativo. Sin embargo, al establecer que dicho artículo se aplicará “sin perjuicio de lo dispuesto en [...] los artículos 575 G y 575 H”, es en estos dos artículos donde realmente se determinan los elementos que permiten concretar si los productos están destinados a fines comerciales⁶⁵⁷.

Tras la revisión de los mismos, el Tribunal entiende que en ambos artículos se fijan elementos puramente cuantitativos, por lo que se está determinando si un producto se destina para “uso propio” o para fines comerciales basándose únicamente en criterios cuantitativos. El Tribunal, tras analizar el artículo 9, apartado 2, de la Directiva 92/12, considera que éste no permite que un producto se califique como destinado a “uso propio” basándose exclusivamente en criterios cuantitativos, por lo que, de hecho, considera que la redacción de la norma nacional es contraria al artículo 9, apartado 2, de la Directiva 92/12.

Por último, respecto a la forma de realizar el cómputo de los niveles mínimos indicativos, surge la controversia sobre si el cómputo se debe realizar por persona o si, en caso de que el transporte se realice con vehículo, se debe realizar por vehículo. Si bien las autoridades francesas defendían que se podían realizar por vehículo, el Tribunal establece que los

⁶⁵⁷ Concretamente, el artículo 575 G del CGI considera que: “Los tabacos manufacturados no podrán circular después de su venta al por menor, cuando su cantidad sea superior a 1 kilogramo, sin el documento previsto en el apartado II del artículo 302 M.” Y, por su parte, el artículo 575 H del CGI fija que: “Con excepción de los suministradores en almacén, los expendedores en los puntos de venta, las personas mencionadas en el punto 3 del artículo 565, los revendedores mencionados en el párrafo cuarto del artículo 568 o, en las cantidades fijadas mediante decreto del Ministro responsable del presupuesto, los revendedores mencionados en el primer párrafo de dicho precepto, nadie podrá estar en posesión, en los almacenes, en los locales comerciales, o a bordo de los medios de transporte, de más de 2 kilogramos de tabacos manufacturados.”

niveles indicativos mínimos se refieren al tenedor, por lo que resultan aplicables por persona, y no por vehículo como se aplica en Francia.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye:

“De cuanto precede resulta que, al establecer –con objeto de determinar si las labores de tabaco poseídas están destinadas a fines comerciales– niveles puramente cuantitativos que se aplican globalmente a todos esos productos y que, en caso de transporte en vehículo individual, se calculan por vehículo, y al imponer además sanciones en caso de superación de dichos niveles, la normativa y la práctica administrativa francesas son contrarias al artículo 9 de la Directiva y, por consiguiente, también al artículo 8 de ésta.”⁶⁵⁸

Por tanto, una normativa como la francesa, en la que, a efectos de determinar si las labores de tabaco se destinan a fines comerciales, se fijaban, por una parte, unos límites cuantitativos aplicables globalmente a todos los productos y, por otra parte, se calculaban por vehículos cuando se transportaban en vehículo individual, y no por personas, es contraria al artículo 9 de la Directiva 92/12 y, por ende, también al artículo 8 de la misma Directiva.

V.2.1.A.c Problemática: satisfacción de necesidades personales propias del particular

Ahora bien, el concepto de “uso propio”, además, también ha presentado controversia respecto a supuestos distintos a los relacionados con los niveles mínimos cuantitativos

⁶⁵⁸ Sentencia de 14 de marzo de 2013... *op. cit.* apartado 24.

expuestos previamente. También han surgido dudas sobre si el “uso propio” se refiere necesariamente al particular que adquiere los productos o también engloba aquellos productos que se adquieren para “uso propio” de otros particulares.

Esta cuestión llegó a alcanzar el terreno jurisprudencial, concretamente respecto a un asunto relacionado con un particular de Países Bajos que adquiriría vino de Francia para su consumo propio y también para el consumo propio de otros particulares, como explicaremos a continuación.

V.2.1.A.d Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05

Antecedentes de hecho

Esta cuestión fue resuelta por el Tribunal en sentencia de 23 de noviembre de 2006⁶⁵⁹, en un asunto en el que el interesado, el Sr. Joustra, adquirió vino en Francia para satisfacer, en Países Bajos, sus propias necesidades y las de otros 70 particulares, con quienes formaba un grupo denominado *Cercle des amis du vin*, que es un círculo de amigos del vino.

El vino es trasladado por cuenta del Sr. Joustra a su domicilio a través de una empresa de transportes establecida en Países Bajos. En su domicilio, el vino permanece unos días en depósito antes de ser entregado a los demás miembros del círculo en función de su cuota en las cantidades adquiridas. El Sr. Joustra paga el precio del vino y del transporte y posteriormente cada miembro del grupo le reembolsa el precio correspondiente a la cantidad de vino que le sea suministrada y una parte de los gastos de transporte calculada

⁶⁵⁹ Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, ECLI:EU:C:2006:733.

proporcionalmente a tales cantidades. El Sr. Joustra no ejerce la referida actividad con carácter profesional ni con ánimo de lucro.

Los impuestos especiales fueron pagados en Francia, país donde se había puesto a consumo el vino. Sin embargo, posteriormente, las autoridades fiscales neerlandesas exigieron también impuestos especiales en Países Bajos. El Sr. Joustra entiende que no está obligado al pago de dichos impuestos especiales en Países Bajos, ya que no posee el vino depositado en su domicilio con fines comerciales, por lo que no lo poseía con un fin que no fuera su consumo personal en el sentido del artículo 2c, apartado 2, de la Ley relativa a los impuestos especiales⁶⁶⁰, en virtud del cual se adaptó el Derecho nacional al artículo 9 de la Directiva 92/12, equivalente al artículo 33 de la Directiva 2008/118.

El tribunal nacional plantea cuatro cuestiones prejudiciales:

“1) ¿Debe interpretarse el artículo 8 de la Directiva [...] en el sentido de que, en el supuesto de que un particular compre en un Estado miembro determinado, personalmente y para su propio uso, productos sujetos a impuestos especiales y encargue su traslado por una empresa de transportes a otro Estado miembro, únicamente se perciben impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 8 de la Directiva [...] en el sentido de que únicamente deben percibirse impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición en el supuesto de que, como en el presente asunto, unos particulares encargan a otro particular, que no actúa con carácter profesional

⁶⁶⁰ La dicción literal del artículo 2c de la Ley relativa a los impuestos especiales (*Wet op de accijns*, de 31 Octubre 1991, *Staatsblad* 1991, p. 561) establece: “1. No se adeudará ningún impuesto especial cuando una persona física que no sea un empresario traslade a los Países Bajos para su propio consumo un producto sujeto a un impuesto especial de un Estado miembro. 2. Sin perjuicio del apartado 1, se asimilará a una puesta a consumo la tenencia por una persona física con un fin que no sea su consumo personal de un producto sujeto a un impuesto especial puesto a consumo en otro Estado miembro o importado y que no haya sido gravado con ningún impuesto especial en los Países Bajos.”

ni con ánimo de lucro, comprar en un Estado miembro determinado productos gravados con impuestos especiales, y aquél los traslada por cuenta de los compradores a través de una empresa de transportes a otro Estado miembro?

3) En el caso de que debiera responderse en sentido negativo a (una de) estas cuestiones, ¿deben interpretarse los artículos 7 y 9 de la Directiva [...] en el sentido de que, en el supuesto de que un particular transporte, a través de un tercero que actúa a su orden, productos sujetos a impuestos especiales que se hayan puesto a consumo en un Estado miembro, a otro Estado miembro en el que se destinan a satisfacer sus propias necesidades, así como las necesidades personales de otras personas para las que asimismo interviene, posee este particular con fines comerciales, en el sentido de los artículos 7 y 9 de la Directiva, en el otro Estado miembro, dichos productos sujetos a impuestos especiales, es decir, tanto los que destina a su propio consumo como los destinados por los demás particulares a su propio consumo, aunque no actúe con carácter profesional ni con ánimo de lucro?

4) En el caso de que la tercera cuestión deba responderse en sentido negativo, ¿se deduce de alguna otra disposición de la Directiva que el particular referido en la tercera cuestión debe pagar impuestos especiales en el otro Estado miembro?”⁶⁶¹

Esto es, a través de estas cuatro cuestiones prejudiciales, que son resueltas a la vez, se cuestiona si la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un particular, como el Sr. Joustra, que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer tanto sus propias necesidades como las de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales, como el vino, que habían sido puestos a consumo en ese Estado miembro, y dispone su posterior traslado por su

⁶⁶¹ Sentencia de 23 de noviembre de 2006... *op. cit.* apartado 24.

cuenta, a través de una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro, se devengan asimismo impuestos especiales en este último Estado.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal recuerda que es fundamental determinar si los productos se poseen con fines personales o comerciales, ya que, en este último caso, además de devengarse los impuestos especiales en el momento de la puesta a consumo, también podrían exigirse en el otro Estado miembro en el que se reciban posteriormente, sin perjuicio de que pueda solicitarse la devolución del impuesto pagado en el primer Estado⁶⁶².

En cambio, si los productos se poseen con fines personales, los impuestos especiales se deben pagar en el Estado miembro en el que se adquieran, no pudiendo exigirse dichos impuestos por el Estado miembro al que se transporten dichos productos⁶⁶³. Por tanto, para determinar si se pueden exigir impuestos especiales en los Países Bajos, además de haberse devengado en Francia, es fundamental determinar si los productos se poseen con fines personales o comerciales.

Pues bien, el Tribunal considera que el artículo 8 de la Directiva 92/12 exige que los productos se destinen a satisfacer las necesidades personales del particular que los haya adquirido, y no de otros particulares distintos de este. Así pues, el Tribunal excluye del concepto de “uso propio” aquellos productos adquiridos por un particular para satisfacer las necesidades de otros particulares, con independencia de que dichos particulares vayan a usarlo para fines de consumo propio. No puede considerarse que la tenencia de los productos adquiridos por un particular para satisfacer las necesidades de otros particulares revista un carácter estrictamente personal para el particular que los haya adquirido.

⁶⁶² Además del artículo 6 de la Directiva 2008/118, véase también la sentencia de 2 de abril de 1998... *op. cit.* apartado 42.

⁶⁶³ Además del artículo 8 de la Directiva 2008/118, véase también la sentencia de 2 de abril de 1998... *op. cit.* apartado 24.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“De ello se desprende que cuando, como en el asunto principal, un particular haya adquirido productos sujetos a impuestos especiales no sólo para satisfacer sus propias necesidades, sino también para satisfacer las de otros particulares, únicamente puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 8 de la Directiva la primera parte de tales adquisiciones.”⁶⁶⁴

Por tanto, es importante destacar que un producto se entiende adquirido para “uso propio” cuando se destina a la satisfacción de necesidades personales del propio particular, pero no de otros particulares, aunque estos lo destinasen a satisfacer sus necesidades personales.

V.2.2 Concepto “transportados por ellos mismos”

V.2.2.A Problemática: transporte personal por el particular

Aparte de que los productos sujetos a impuestos especiales deben destinarse al “uso propio”, el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118 exige un segundo requisito, esto es, que los bienes sean “transportados por ellos mismos”.

Respecto a esta expresión, surge la duda sobre si dicha expresión exige que el transporte sea realizado personalmente por el particular o si se refiere a que dicho transporte sea

⁶⁶⁴ Sentencia de 23 de noviembre de 2006... *op. cit.* apartado 35.

realizado por cuenta del particular, con independencia de que se realice personalmente por el particular.

V.2.2.B Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05

Antecedentes de hecho

El Tribunal se pronuncia al respecto en la sentencia de 23 de noviembre de 2006⁶⁶⁵, previamente expuesta, en la cual resuelve un caso en el que un particular, conocido como el Sr. Joustra, que no actuaba con carácter profesional ni con ánimo de lucro, adquirió en un primer Estado miembro, para satisfacer tanto sus propias necesidades como las de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales, concretamente vino, que había sido puesto a consumo en ese Estado miembro, y trasladado por su cuenta, a través de una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro, por lo que surgía la duda de si se devengaban los impuestos especiales en este último Estado.

A modo recordatorio, el tribunal nacional plantea cuatro cuestiones prejudiciales, que son resueltas a la vez, en las que cuestiona si la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un particular, como el Sr. Joustra, que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, adquiere en un primer Estado miembro, para satisfacer tanto sus propias necesidades como las de otros particulares, productos sujetos a impuestos especiales, como el vino, que hayan sido puestos a consumo en ese Estado miembro, y dispone su posterior traslado por su cuenta, a través de una empresa de transportes establecida en un segundo Estado miembro, se devengan asimismo impuestos especiales en este último Estado.

⁶⁶⁵ Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, ECLI:EU:C:2006:733.

Fundamentos de Derecho

Como la conclusión alcanzada por el Tribunal respecto a la satisfacción de necesidades personales ya se ha expuesto previamente, el análisis se centra en las reflexiones llevadas a cabo por el Tribunal respecto a si el transporte debe hacerse por el propio particular que los adquiere, o puede llevarse a cabo por parte de terceros.

En este sentido, se hace hincapié en que, si el legislador hubiese querido ampliar el supuesto de transporte personal al transporte por parte de terceros, así lo habría previsto expresamente, como ha hecho en otros supuestos. Por ejemplo, en el considerando 29 de la Directiva 2008/118⁶⁶⁶, el legislador europeo prevé expresamente que los bienes sean transportados “directa o indirectamente, por el vendedor o por cuenta de este”. En el mismo sentido, el apartado 4 del artículo 32 de la Directiva 2008/118⁶⁶⁷ recoge que, respecto a la adquisición de hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, el impuesto podrá devengarse donde se consuma si el transporte se realiza por formas de transporte atípicas “realizadas por un particular o por cuenta de este.” Lo mismo ocurre en el apartado 1 del artículo 36 de la Directiva 2008/118⁶⁶⁸, en virtud del cual estarán sujetos a impuestos especiales los productos ya despachados a consumo en un Estado miembro y adquiridos por una persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades

⁶⁶⁶ El considerando 29 de la Directiva 2008/118 establece: “Cuando los productos sujetos a impuestos especiales sean adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados o destinatarios registrados y no ejerzan actividad económica independiente y expedidos o transportados, directa o indirectamente, por el vendedor o por cuenta de este, los impuestos especiales se pagarán en el Estado miembro de destino, y procede establecer el procedimiento que deberá aplicar el vendedor.”

⁶⁶⁷ La dicción literal del apartado 4 del artículo 32 de la Directiva 2008/118 establece: “4. Respecto a la adquisición de hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, los Estados miembros podrán asimismo disponer que el impuesto sea devengado en el Estado miembro donde se consuma, siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por un particular o por cuenta de este.”

⁶⁶⁸ La dicción literal del apartado 1 del artículo 36 de la Directiva 2008/118 establece: “1. Los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro, que sean adquiridos por una persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes y que sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.”

económicas independientes y que sean “transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este”. Por tanto, como puede observarse, cuando el legislador europeo ha querido ampliar el supuesto del transporte personal al transporte realizado por un tercero, pero por cuenta de éste, ha previsto dicha posibilidad expresamente mediante una fórmula “ad hoc”.

Además, cuando el transporte de un Estado miembro a otro se realiza por una empresa de transportes, resulta difícil defender que la tenencia de dichos productos reviste carácter personal, tal y como se exige por el artículo 32 de la Directiva 2008/118. Teniendo en cuenta que, además, al realizarse el transporte por una empresa de transportes, se facilita el traslado de cantidades de productos que exceden significativamente de las necesidades propias del particular que los haya adquirido, por lo que se entiende que la tenencia de los productos reviste un carácter comercial, resultando muy complicado probar que reviste carácter personal.

Esta interpretación resulta aplicable, además, teniendo en cuenta que, cuando el transporte se realiza para uso propio de los particulares, dicho transporte no requiere que los productos en cuestión vayan acompañados de ningún documento, por lo que ello provocaría un mayor riesgo de fraude para las autoridades competentes de los Estados miembros.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye:

“el artículo 8 de la Directiva no se aplica cuando, como en el asunto principal, los productos sujetos a impuestos especiales que un particular haya adquirido en un primer Estado miembro, aunque fuera para satisfacer sus propias

necesidades, han sido trasladados a un segundo Estado miembro no por él mismo, sino por una empresa de transportes que actuó por su cuenta.”⁶⁶⁹

Así pues, no puede aplicarse el artículo 8 de la Directiva 92/12, cuyo literal coincide con el del artículo 32 de la Directiva 2008/118, a aquellos supuestos en los que el transporte de los productos destinados a satisfacer las necesidades propias de un particular es realizado por un tercero, con independencia de que dicho transporte sea por cuenta del particular.

V.2.2.C Experiencia práctica danesa: Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12

Antecedentes de hecho

El mismo criterio se fija en sentencia de 18 de julio de 2013⁶⁷⁰, en la cual se resuelve un caso entre el Ministerio de Hacienda danés y una sociedad danesa, conocida como Metro, que vendía sus productos mediante el modelo de autoservicio, conocido como *cash & carry*, a clientes nacionales y de otros Estados miembros, especialmente suecos.

Las compras en Metro únicamente podían realizarse mostrando en caja una tarjeta de lectura óptica que previamente había sido expedida por la propia Metro a la sociedad adquirente de productos⁶⁷¹. Cada sociedad podía tener varias tarjetas y, en el momento de presentar dicha tarjeta en caja, Metro no exigía ninguna formalidad dirigida a acreditar su identidad o su condición de comerciante o de representante de una empresa a la que se haya expedido la tarjeta. Asimismo, Metro no realiza ningún control en caja para

⁶⁶⁹ Sentencia de 23 de noviembre de 2006... *op. cit.* apartado 47.

⁶⁷⁰ Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, ECLI:EU:C:2013:503.

⁶⁷¹ En caso de ser una sociedad danesa, se expedía la tarjeta si la sociedad estaba registrada en el registro central de empresas y, en caso de ser una sociedad sueca, la tarjeta se expedía si la compañía estaba sujeta al IVA sueco.

comprobar si las mercancías se adquieren con fines comerciales o si se trata, en su totalidad o en parte, de compras destinadas a uso privado.

Las autoridades suecas descubrieron que numerosos restaurantes suecos adquirirían bebidas alcohólicas en Metro, Dinamarca, como particulares para, en teoría, destinarlas a uso personal, transportándolas ellos mismos, de tal forma que los impuestos especiales se exigían en Dinamarca, y no en Suecia donde el impuesto especial exigido era casi tres veces mayor que el exigido en Dinamarca. Por otra parte, las autoridades danesas exigieron a Metro el cumplimiento de una serie de formalidades adicionales, oponiéndose Metro a ellas.

El tribunal nacional, entre otras, plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“5) La expresión “productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades”, que figura en el artículo 8 de la Directiva 92/12, y la equivalente expresión “productos adquiridos por un particular para uso propio”, que figura en el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118, ¿deben interpretarse en el sentido de que abarcan o pueden abarcar las compras de mercancías sujetas a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal? En caso de respuesta negativa, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si debe aplicarse a tales compras el artículo 7 de la Directiva 92/12 o el artículo 33 de la Directiva 2008/118.”⁶⁷²

Esto es, se pretende conocer si el artículo 8 de la Directiva 92/12 es aplicable a la compra de productos sujetos a impuestos especiales en un modelo de *cash & carry* como el del supuesto en cuestión.

⁶⁷² Sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 21.

Fundamentos de Derecho

En dicha sentencia se afirma que, en aquellos casos en los que dichas adquisiciones se realicen por particulares residentes en otros Estados miembros, es posible que los productos adquiridos por dichos particulares se destinen a satisfacer sus propias necesidades y que sean transportados por ellos mismos a sus países de residencia, en cuyo caso se entendería perfectamente aplicable el artículo 8 de la Directiva 92/12⁶⁷³.

Correspondería a las autoridades nacionales verificar si dichos bienes se han empleado para satisfacer sus propias necesidades y han sido transportados personalmente por ellos, pero este modelo de servicio no implica que automáticamente no pueda resultar aplicable el artículo 8 de la Directiva 92/12.

Fallo

Así, el Tribunal concluye:

“En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el artículo 8 de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la compra de productos sujetos a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal cuando tales productos sean adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y sean transportados por ellos mismos, extremo que incumbe a las autoridades nacionales competentes verificar en cada caso.”⁶⁷⁴

Por tanto, la adquisición de bienes por medio del modelo de autoservicio puede englobarse dentro del ámbito de aplicación del artículo 8 de la Directiva 92/12, siempre

⁶⁷³ Sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 47.

⁶⁷⁴ Sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 48.

y cuando dichos bienes se destinen a satisfacer necesidades propias del particular que los ha adquirido y sean transportados personalmente por el particular, extremo que corresponderá verificar a las autoridades nacionales, sin que pueda descartarse automáticamente la aplicación del mismo.

V.2.2.D Experiencia práctica británica: Sentencia de 2 de abril de 1998, The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros, C-296/95

Además, estas sentencias se basan en un criterio ya fijado por el Tribunal en sentencia de 2 de abril de 1998⁶⁷⁵.

Antecedentes de hecho

En este supuesto, los demandantes del procedimiento principal defendían que, a pesar de no haberse realizado el transporte personalmente por el particular, la adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales había sido organizada por un agente que actuaba como mandatario, por lo que el artículo 8 de la Directiva 92/12 resultaba plenamente aplicable.

Para ello, alegaban que el principio fijado por el Derecho romano *qui facit per alium facit per se*, esto es, cuando una persona actúa a través de un mandatario es como si actuara por sí misma, constituye un principio general en algunos ordenamientos jurídicos. Además, también traían a colación que ninguna de las versiones inglesa, francesa, italiana, española, alemana, neerlandesa o portuguesa de la Directiva 92/12 prohibían la posibilidad de recurrir a un mandatario.

⁶⁷⁵ Sentencia de 2 de abril de 1998, The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros, C-296/95, ECLI:EU:C:1998:152.

En este sentido, el tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial⁶⁷⁶:

“1) La Directiva 92/12/CEE, y concretamente su artículo 8, ¿produce el efecto de impedir que se graven con impuestos especiales las mercancías en un Estado miembro A, en el caso de que:

- i) las mercancías se adquieran para satisfacer las necesidades de un particular establecido en el Estado miembro A,
- ii) tales mercancías se adquieran en el Estado miembro B por un agente que actúa en nombre de dicho particular,
- iii) el agente se ocupe de organizar el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A y
- iv) el propio particular no se desplace con las mercancías del Estado miembro B a Estado miembro A?”

Esto es, se pretende conocer si la Directiva es contraria a que se reciban impuestos especiales en un Estado miembro A sobre mercancías puestas al consumo en un Estado miembro B, donde son adquiridas a una sociedad X para satisfacer las necesidades de particulares establecidos en el Estado miembro A a través de una sociedad Y. La sociedad Y actúa en su condición de agente en nombre de los particulares y a cambio de una contraprestación, encargándose, además, de organizar, por cuenta de los particulares, el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A, el cual se realiza por un transportista profesional a título oneroso.

Fundamentos de Derecho

Sin embargo, la finalidad del ordenamiento jurídico comunitario no es, en principio, fijar sus conceptos basándose en uno, o varios, ordenamientos jurídicos nacionales, salvo que

⁶⁷⁶ Sentencia de 2 de abril de 1998... *op. cit.* apartado 20.

se prevea expresamente⁶⁷⁷. En este asunto, en relación con el principio mencionado, conviene destacar que la Directiva 92/12 no hace referencia expresa a los ordenamientos jurídicos nacionales.

Tampoco puede considerarse como un principio común de todos los ordenamientos jurídicos nacionales de los Estados miembros, sin necesidad de que se reconozca expresamente por dichos ordenamientos, ya que se trata de un principio propio del Derecho civil, no resultando aplicable de forma obligatoria en el ámbito tributario, cuyos objetivos tienen carácter autónomo.

Además, respecto a las versiones lingüísticas, el Tribunal interpreta que ninguna de las versiones lingüísticas del artículo 8 habilita expresamente a la intervención de un tercero, mientras que las versiones danesa y griega sí que regula expresamente que el transporte se debe realizar personalmente por el adquirente, no permitiéndose la intervención de terceros.

Fallo

Por ello, el Tribunal concluye que:

“(…) el artículo 8 de la Directiva no puede aplicarse cuando la compra y/o el transporte de mercancías sujetas a impuestos especiales se haya realizado a través de un agente. (...)”⁶⁷⁸

Por tanto, es un criterio consolidado que, para la aplicación del artículo 8 de la Directiva 92/12, cuyo literal coincide con el del artículo 32 de la Directiva 2008/118, a aquellos supuestos en los que el transporte de los productos se destina a satisfacer las necesidades

⁶⁷⁷ En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 14 de enero de 1982, *Nicolaus Corman & Fils SA contra Hauptzollamt Gronau*, C-64/81, ECLI:EU:C:1982:5, apartado 8.

⁶⁷⁸ Sentencia de 2 de abril de 1998... *op. cit.* apartado 37.

propias de un particular, debe ser realizado personalmente por el particular, no siendo aceptado que dicho transporte se realice por un tercero, con independencia de que dicho transporte sea por cuenta del particular.

V.2.3 Delimitación de las expresiones “uso propio” y “transportados por ellos mismos”

1º) “Uso propio”

Teniendo en cuenta los criterios del Tribunal, se considera que la adquisición se produce para “uso propio” cuando se satisfagan las necesidades personales del propio particular, no de otros particulares. En este sentido, como afirma, entre otros, Natarel (2007), al adquirirse productos para satisfacer las necesidades personales de sus amigos, es claro que no respeta el requisito de “uso propio”⁶⁷⁹.

Compartimos plenamente dicha conclusión, ya que el requisito exigido es que las mercancías se destinen a “uso propio”, lo que denota una clara voluntad de que la mercancía sea utilizada por la persona que lo adquiere. Si se empleasen otros términos, como, por ejemplo, el “uso personal”, podría discutirse si el uso realizado por otros particulares para satisfacer sus necesidades personales también podría verse englobado en esta norma, sin embargo, el término “uso propio” tiene una connotación más personalista.

Además, la determinación de si un producto se destina para “uso propio” o para fines comerciales no puede basarse únicamente en criterios puramente cuantitativos, tal y como ya había sido afirmado por la Comisión, siendo reafirmado por el TJUE.

⁶⁷⁹ BERR, C. J., y NATAREL, E. “Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés européennes”, *Journal du droit international*, 2007, p. 630.

Bajo nuestro punto de vista, esta conclusión también puede extraerse del propio literal del artículo 32, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ya que, al realizar la enumeración de criterios a tener en cuenta para determinar si los productos están destinados al uso propio, establece que los Estados miembros atenderán a dichos criterios “en particular”. Esta expresión, desde luego, no denota exclusividad, sino que muestra la voluntad del legislador de concretar unos ejemplos determinados, no limitando la muestra a los mismos.

En el mismo sentido, el literal del artículo 32, apartado 3, de la Directiva 2008/118 hace referencia a que el criterio cuantitativo puede fijarse “exclusivamente como elemento de prueba”, pues no puede usarse el mismo como elemento único y determinante. Igualmente se pronuncia Ortega Ibáñez (2015), según el cual los criterios no deberían tener una aplicación categórica en la determinación de un uso como propio, sino únicamente indicativa⁶⁸⁰. En el mismo sentido se manifiesta Berr (2013), apoyando la crítica fundamental de la Comisión, de que la normativa francesa regulaba los umbrales como “los únicos elementos relevantes para establecer que los productos se mantienen con fines comerciales” mientras que, según la directiva, estos umbrales sólo pueden ser indicativos⁶⁸¹.

Además, existen todavía cuestiones abiertas sobre esta regulación. Entre ellas, conviene destacar, por su especial transcendencia, la determinación del responsable de acreditar el carácter personal o profesional de la compra, ya que no se especifica si es el titular de los bienes o la propia administración.

⁶⁸⁰ ORTEGA IBÁÑEZ, A., *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido... op. cit.* p. 245.

⁶⁸¹ BERR, C. J. “Acquisition dans un autre État de l'Union européenne et introduction de tabac en France: le système français à l'épreuve du droit communautaire”, *Recueil Le Dalloz*, 2013, p. 932.

En cualquier caso, respecto a la aplicación del criterio cuantitativo, aunque los Estados miembros fijen unos niveles por peso englobando al conjunto de labores de tabaco, deben respetarse los niveles indicativos mínimos fijados para cada categoría de labores de tabaco, no solo el de alguna de ellas.

También conviene precisar que dichos límites se fijan respecto al tenedor de los bienes, por lo que se deben aplicar respecto a cada persona, y no respecto a un conjunto de personas ni, por ejemplo, respecto a un vehículo, en el caso de que se transporte dicho bien.

2º) “transportados por ellos mismos”

Por otra parte, el concepto “transportados por ellos mismos” exige que el transporte se realice personalmente por el propio particular cuyas necesidades van a satisfacerse con los productos adquiridos, no pudiendo realizarse dicho transporte por un tercero, con independencia de que sea por cuenta del particular. Esta forma de entender dicha expresión afecta, principalmente, al negocio “online”, concretamente a aquellos casos en los que un residente en un Estado miembro adquiere un producto en otro Estado miembro para su uso personal y contrata un tercero para que transporte dicho producto a su país de residencia, no siendo realizado dicho transporte ni por el vendedor ni por cuenta de este, ya que en ese caso se regiría por las normas específicas de las ventas a distancia. Pues bien, teniendo en cuenta este punto, al entenderse que rige el principio de tributación en destino, se produce una ruptura con el principio de tributación en origen en las adquisiciones de particulares, que es el más apropiado para regir el mercado interior.

Bajo nuestro punto de vista, este criterio supone un claro freno al objetivo general de asegurar y promover el funcionamiento de un mercado interior fijado por la Directiva 92/12 y 2008/118. De hecho, el legislador comunitario ha considerado, en numerosas ocasiones, por ejemplo, en la normativa sobre bienes de consumo, que “el consumidor que trata de beneficiarse de las ventajas del gran mercado adquiriendo bienes en un Estado

miembro distinto del de su residencia desempeña un papel fundamental en la realización del mercado interior⁷⁶⁸².

El criterio fijado por el TJUE implica un desincentivo claro para este tipo de consumidores, que deberían ser participantes activos del mercado aprovechando los diferentes tipos impositivos presentes en los distintos Estados miembros. Es un criterio que, como afirman Rösler y Gyenyey (2007), supone una decepción para este tipo de consumidores que tiene un papel transcendental en el fomento del mercado interior⁶⁸³. Por ello, si bien es un criterio fijado por el TJUE y vamos a tratarlo como tal, no lo compartimos, al entender que va en contra del espíritu de fomentar la existencia del mercado interior.

En cambio, si los productos adquiridos están destinados a satisfacer necesidades propias del particular que los ha adquirido y son transportados personalmente por el particular, aunque la adquisición se lleve a cabo por medio del modelo de autoservicio, dicha adquisición se entenderá englobada en el concepto “transportados por ellos mismos”.

V.2.4 Fijación de criterios relativos a la adquisición por particulares

De las sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118:

1. Se entiende que un producto ha sido adquirido para “uso propio” únicamente cuando se produce la satisfacción de las necesidades personales del propio particular.

⁶⁸² Considerando 4 de la Directiva 1999/44/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de mayo de 1999 sobre determinados aspectos de la venta y las garantías de los bienes de consumo. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 7 de julio de 1999, núm. 171, pp. 12-16.

⁶⁸³ RÖSLER, H.; GYENEY, L. “Case C-5/05, Staatssecretaris van Financiën v. B.F. Joustra, Judgment of the Court of Justice (Third Chamber) of 23 November 2006, [2006] ECR I-11075”, *Common Market Law Review*, N° 44, 2007, pp. 1501-1513.

2. Si un particular adquiere productos para satisfacer sus propias necesidades y, además, para satisfacer las necesidades de otros particulares, únicamente se entenderá incluida dentro del concepto “uso propio” las primeras adquisiciones.
3. La determinación de si un producto se destina para “uso propio” o para fines comerciales no puede basarse únicamente en criterios puramente cuantitativos.
4. Deben respetarse los niveles indicativos mínimos fijados para cada categoría de productos, aunque se fijen unos niveles englobando al conjunto de productos.
5. Los niveles indicativos mínimos se deben contabilizar por persona, no por vehículo.
6. El transporte debe realizarse personalmente por el particular, no pudiendo realizarse por un tercero, aunque sea por cuenta del particular.
7. La adquisición de productos mediante el modelo de autoservicio puede entenderse englobada en el concepto “transportados por ellos mismos” siempre y cuando los productos adquiridos estén destinados a satisfacer necesidades propias del particular que los ha adquirido y sean transportados personalmente por el particular.

V.3 Supuesto específico de los hidrocarburos

V.3.1 Problemática: Concepto de “forma de transporte atípica”

Por último, también conviene llamar la atención sobre un supuesto que, si bien se encuentra regulado en la directiva relativa al régimen general, hace referencia al impuesto especial por la adquisición de hidrocarburos, por lo que no resulta aplicable a los demás impuestos especiales.

Este supuesto específico se encuentra regulado en el apartado 4 del artículo 32 de la Directiva 2008/118⁶⁸⁴, equivalente al apartado 3 del artículo 9 de la Directiva 92/12⁶⁸⁵, y permite gravar a los Estados miembros de consumo aquellos hidrocarburos que previamente habían sido despachados a consumo en otro Estado miembro, siempre y cuando el transporte se realice por medio de una “forma de transporte atípica”.

La “forma de transporte atípica”, en virtud del segundo párrafo del apartado 4 del artículo 32 de la Directiva 2008/118, tiene lugar cuando se produce el transporte de:

- Combustibles de automoción en lugar distinto al depósito de los vehículos o bidones de reserva adecuados.
- Combustibles de calefacción líquidos en un medio distinto a los camiones cisterna usados por cuenta de operadores profesionales.

Sin embargo, esta es la única regulación contenida en la Directiva 2008/118 en la que se hace referencia a la “forma de transporte atípica”, por lo que no existe una definición de esta forma de transporte más allá de estos dos supuestos. Además, tampoco se desarrollan los conceptos de los dos supuestos expuestos.

⁶⁸⁴ La dicción literal del artículo 32, apartado 4, de la Directiva 2008/118 establece: “Respecto a la adquisición de hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, los Estados miembros podrán asimismo disponer que el impuesto sea devengado en el Estado miembro donde se consuma, siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por un particular o por cuenta de este. A efectos del presente apartado se considerarán «formas de transporte atípicas» el transporte de combustibles de automoción que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.”

⁶⁸⁵ El artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12 establece: “Respecto a la adquisición de hidrocarburos que ya se hayan puesto a consumo en otro Estado miembro, los Estados miembros podrán asimismo disponer que el impuesto sea exigible en el Estado miembro donde se consuma siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por particulares o por cuenta de éstos. Se considerarán formas de transporte atípicas el transporte de combustibles de automoción que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales.”

Como consecuencia de ello, ha surgido controversia sobre qué se considera “forma de transporte atípica” a estos efectos. De hecho, incluso se ha llegado a cuestionar la importancia de que el transporte se lleve a cabo a través de una “forma de transporte atípica”.

V.3.2 Experiencia práctica sueca: Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05

Antecedentes de hecho

En la sentencia del Tribunal de 15 de noviembre de 2007⁶⁸⁶ se resuelve un supuesto en el que un particular transportaba desde Finlandia a Suecia gasóleo en un compartimento de carga cubierto en una furgoneta, y que se incluía dentro de tres grandes recipientes para granel, conocidos como GRG, similares a los utilizados por los operadores profesionales.

Aunque este gasóleo iba destinado a calentar su domicilio particular y, por tanto, estaba destinado a su uso privado, las autoridades aduaneras suecas consideraban que el gasóleo se encontraba sujeto al pago de impuestos especiales.

El particular alegaba que la normativa sueca incumplía el artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12, dado que no preveía excepciones para aquellas importaciones que no se llevasen a cabo a través de “formas de transporte atípicas”, exigiendo el pago de impuestos especiales por toda importación de gasóleo de calefacción.

⁶⁸⁶ Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05, ECLI:EU:C:2007:679.

Si bien el tribunal nacional plantea varias cuestiones prejudiciales, a los efectos de este análisis interesa la primera y la tercera cuestión:

“1) ¿Atribuye el artículo 9, apartado 3, de la [Directiva] a los Estados miembros la facultad de excluir de modo general el gasóleo de calefacción del ámbito de aplicación del artículo 8 de dicha Directiva, de modo que [la legislación de] un Estado miembro puede establecer que los particulares que adquieran dicho gasóleo, directamente y para satisfacer sus propias necesidades, en otro Estado miembro en el que haya sido despachado a consumo, y lo transporten ellos mismos al Estado miembro de destino, deben pagar un impuesto especial en este último Estado, con independencia de la forma en que se transporte el gasóleo? (...)”

3) Si se responde de modo negativo a la primera cuestión, ¿constituye el transporte, realizado por un particular, de 3.000 litros de gasóleo de calefacción en tres recipientes denominados comúnmente “GRG” –que como tales pueden ser autorizados para el transporte profesional de sustancias peligrosas, entre otras, líquidos– dentro del espacio de carga de una furgoneta, una forma de transporte atípica en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la Directiva?”⁶⁸⁷

Esto es, en primer lugar, se pretende dilucidar si el artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12 permite gravar, con independencia de la forma de transporte empleada, por impuestos especiales en el Estado miembro de consumo el gasóleo de calefacción adquirido en otro Estado miembro por un particular para satisfacer sus propias necesidades y transportado por él mismo al referido Estado miembro de consumo.

⁶⁸⁷ Sentencia de 15 de noviembre de 2007... *op. cit.* apartado 18.

En segundo lugar, se pretende conocer si el transporte por un particular de 3.000 litros de gasóleo de calefacción en tres GRG dentro del espacio de carga de una furgoneta constituye una “forma de transporte atípica” en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12.

Fundamentos de Derecho

Respecto a la primera cuestión, el Tribunal recuerda que es importante que se cumplan todos los requisitos mencionados, ya que, al tratarse de una excepción a la regla general de tributación en el Estado miembro de adquisición, debe interpretarse con carácter restrictivo⁶⁸⁸.

En este caso, la excepción a la regla general tiene lugar cuando el transporte se lleva a cabo mediante una “forma de transporte atípica”, por lo que este supuesto tiene que interpretarse de forma restrictiva.

Así pues, únicamente cuando el transporte se produce por una “forma de transporte atípica” puede aplicarse la excepción a la regla general, no pudiendo aplicarse en todo caso, ya que en ese caso se estaría interpretando una excepción de forma expansiva, algo que sería contrario a los principios del derecho comunitario.

Por otra parte, respecto a la tercera cuestión prejudicial, teniendo en cuenta el literal del artículo, todo transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se lleve a cabo por medio de camiones cisterna tiene la consideración de “forma de transporte atípica”.

⁶⁸⁸ Criterio ya reiterado previamente por el Tribunal en Sentencia de 18 de enero de 2001... *op. cit.* apartado 19; de 12 de diciembre de 2002... *op. cit.* apartado 56; de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern, C-43/04, ECLI:EU:C:2005:324, apartado 27.

Por tanto, en el caso analizado, como el transporte de combustible se realiza mediante un medio distinto a los camiones cisterna, con independencia de que se realice dentro de tres GRG, se entiende realizado mediante una “forma de transporte atípica”.

Además, esta conclusión se ve reafirmada por las distintas versiones lingüísticas de esta norma, con expresiones como *tankers* en la versión inglesa, *autocisterne* en la versión italiana y *cystern* en la versión polaca.

Por ello, teniendo en cuenta que el transporte, en el caso analizado, se realiza mediante una simple furgoneta, y no mediante un camión cisterna, con independencia de que el combustible se incluya dentro de tres GRG, constituye una “forma de transporte atípica” en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye:

“Por ello, procede responder a la primera cuestión planteada que el artículo 9, apartado 3, de la Directiva no permite someter, de manera general, al pago de impuestos especiales en el Estado miembro de consumo el gasóleo de calefacción adquirido en otro Estado miembro por un particular para satisfacer sus propias necesidades y transportado por él mismo al referido Estado miembro de consumo, cualquiera que sea la forma en que dicho particular realice ese transporte. (...)”

Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión planteada que el transporte por un particular de 3.000 litros de gasóleo de calefacción en tres

GRG dentro del espacio de carga de una furgoneta constituye una «forma de transporte atípica» en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la Directiva.⁶⁸⁹

Por tanto, respecto a la primera cuestión, no puede aplicarse la excepción a la regla general con independencia del medio de transporte empleado, sino únicamente cuando el transporte se realice mediante una “forma de transporte atípica”.

Respecto a la tercera cuestión prejudicial, el transporte de gasóleo de calefacción realizado por un particular utilizando una simple furgoneta, aunque esté dentro de recipientes para granel del tipo utilizado por los operadores profesionales, y no un camión cisterna, tiene la consideración de “forma de transporte atípica”, por lo que la adquisición de dicho combustible podrá gravarse en el Estado miembro donde se consuma.

V.3.3 Acompañamiento de documentación en transporte con fines personales

Además, la Directiva 2008/118, como ya hacía la Directiva 92/12, fija una distinción entre los productos cuya tenencia responde a fines comerciales, cuyo transporte debe producirse junto con una serie de documentación, y los productos adquiridos por particulares para sus propias necesidades, cuyo transporte no precisa ir acompañado de documentación⁶⁹⁰.

Sin embargo, si bien la norma europea no exige el acompañamiento de documentación en este último caso, tampoco lo prohíbe, por lo que no queda claro qué ocurriría si algún Estado miembro lo exige en estos casos.

⁶⁸⁹ Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05, ECLI:EU:C:2007:679, apartado 41.

⁶⁹⁰ Sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 24; de 23 de noviembre de 2006... *op. cit.* apartado 28.

Y esta cuestión precisamente surgió en la misma sentencia de 15 de noviembre de 2007 ⁶⁹¹, ya que la normativa sueca exigía que estos productos fueran también acompañados de documentación.

V.3.4 Experiencia práctica sueca: Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05

Antecedentes de hecho

Si bien en el caso anterior se han analizado la cuestión prejudicial primera y tercera, en este apartado conviene traer a colación la cuestión prejudicial cuarta:

“4) ¿Es conforme con el artículo 7, apartado 4, de la Directiva que la legislación de un Estado miembro obligue a los particulares que adquieran gasóleo de calefacción, directamente y para satisfacer sus propias necesidades, en otro Estado miembro en el que haya sido despachado a consumo, y lo transporten ellos mismos al Estado miembro de destino de forma atípica, en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la Directiva, a constituir una garantía para el pago del impuesto especial y a llevar consigo durante el transporte el documento de acompañamiento simplificado y la prueba de la constitución de dicha garantía?” ⁶⁹²

Esto es, si el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 92/12 permite que un Estado miembro obligue a que un particular que transporta gasóleo de calefacción para satisfacer sus propias necesidades mediante una “forma de transporte atípica” constituya una garantía

⁶⁹¹ Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05, ECLI:EU:C:2007:679.

⁶⁹² Sentencia de 15 de noviembre de 2007... *op. cit.* apartado 18.

para el pago de impuestos especiales y lleve consigo un justificante de la misma y un documento de acompañamiento durante dicho transporte.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal, en primer lugar, señala que el gasóleo de calefacción adquirido por un particular para satisfacer sus necesidades propias y transportado por él mismo mediante una forma de transporte atípica es un producto cuya tenencia obedece a fines personales.

Por tanto, con base en ello, el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 92/12, equivalente al artículo 34, apartado 1, de la Directiva 2008/118, no exige que, en estas circunstancias, este producto circule al amparo de un documento de acompañamiento.

Sin embargo, de ello no puede derivarse que un Estado miembro no pueda fijar que el transporte de gasóleo de calefacción cuya tenencia obedezca a fines personales tenga lugar al amparo de un documento de esta naturaleza.

De hecho, puede ser imprescindible dicha exigencia en caso de transporte de hidrocarburos mediante una forma de transporte atípica cuando el Estado miembro de consumo exige el pago de impuestos especiales en virtud del artículo 9 apartado 3, de la Directiva 92/12, equivalente al artículo 32, apartado 4, de la Directiva 2008/118, con vistas a poder controlar la situación fiscal de dichos productos.

Para lograr dicho control no puede excluirse, por tanto, que un Estado miembro de destino pueda imponer, en caso de transporte de gasóleo de calefacción por un particular mediante una forma de transporte atípica, que éste lleve consigo un documento de acompañamiento, así como un documento que acredite la constitución de una garantía para el pago de los impuestos especiales.

Fallo

Por tanto, el Tribunal concluye:

“el artículo 7, apartado 4, de la Directiva no se opone a que la legislación de un Estado miembro de destino en el que son exigibles los impuestos especiales, tal y como permite el artículo 9, apartado 3, de dicha Directiva, exija a todo particular que haya adquirido personalmente y para satisfacer sus propias necesidades gasóleo de calefacción en otro Estado miembro en el que dicha mercancía haya sido puesta a consumo y que transporte él mismo la referida mercancía al Estado miembro de destino mediante una «forma de transporte atípica», en el sentido del referido artículo 9, apartado 3, haber constituido una garantía del pago de los impuestos especiales y llevar consigo un documento de acompañamiento así como un documento que acredite la constitución de dicha garantía.”⁶⁹³

Así pues, si bien la normativa europea en materia de impuestos especiales no exige que el gasóleo de calefacción adquirido por un particular para satisfacer sus necesidades propias y transportado por él mismo mediante una forma de transporte atípica circule al amparo de un documento de acompañamiento, al obedecer dicha tenencia a fines personales, ello no implica que un Estado miembro no pueda exigirlo en su normativa nacional con vistas a controlar la situación fiscal de los productos.

⁶⁹³ Sentencia de 15 de noviembre de 2007... *op. cit.* apartado 56.

V.3.5 Definición de “forma de transporte atípica” en el transporte de hidrocarburos

Como se ha analizado, la excepción que permite gravar a los Estados miembros de consumo aquellos hidrocarburos que previamente han sido despachados a consumo en otro Estado miembro cuando el transporte se realice por medio de una “forma de transporte atípica” debe interpretarse con carácter restrictivo. Como afirma Ramos Prieto (2014), los límites, en el ámbito de los hidrocarburos, son más rígidos⁶⁹⁴.

Aunque el transporte de gasóleo de calefacción se realice dentro de recipientes para granel del tipo utilizado por los operadores profesionales, si se lleva a cabo por un particular utilizando una simple furgoneta, y no un camión cisterna, tiene la consideración de una “forma de transporte atípica”, por lo que la adquisición de dicho combustible podrá gravarse en el Estado miembro donde se consuma.

Ahora bien, aunque la normativa europea no lo exija, la normativa nacional puede exigir que el gasóleo de calefacción adquirido por un particular para satisfacer sus necesidades propias y transportado por él mismo mediante una “forma de transporte atípica” circule al amparo de un documento de acompañamiento.

En este sentido, puede afirmarse que los requisitos relativos al modo de transporte son más estrictos, algo que, como afirma González Jaraba (2005), no puede ser de otro modo al emplearse por un particular un modo de transporte absolutamente anómalo y propio de una expedición comercial⁶⁹⁵.

⁶⁹⁴ RAMOS PRIETO, J. *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna... op. cit.*, p. 134.

⁶⁹⁵ GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)... op. cit.*, p. 198

V.3.6 Fijación de criterios relativos a la adquisición de hidrocarburos

De la sentencia dictada por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 32, apartado 4, de la Directiva 2008/118:

1. Únicamente puede aplicarse la excepción a la regla general si el transporte se realiza mediante una “forma de transporte atípica”, y no con cualquier forma de transporte.
2. Se engloba dentro del concepto de “forma de transporte atípica” aquel que se realice por un particular utilizando una simple furgoneta, y no un camión cisterna, aunque se contengan dentro de recipientes para granel del tipo utilizado por los operadores profesionales.
3. Puede exigirse por la normativa nacional que el gasóleo de calefacción adquirido por un particular para satisfacer sus necesidades propias y transportado por él mismo mediante una forma de transporte atípica circule al amparo de un documento de acompañamiento, aunque la normativa europea no lo exija.

V.4 Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales

V.4.1 Exigibilidad y obligación de pago

La tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en otros Estados miembros se encuentra regulada en los artículos 33 a 35 de la Directiva 2008/118, refiriéndose el artículo 33 a cuestiones materiales, mientras que los artículos 34 y 35 se refieren a cuestiones formales.

En este sentido, en primer lugar, salvo lo previsto en el régimen específico de las ventas a distancia, el apartado 1 del artículo 33 de la Directiva 2008/118 establece que los impuestos especiales de los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a

consumo en un Estado miembro que se mantengan en otro Estado miembro pasarán a ser exigibles en este último cuando se mantengan en el mismo con fines comerciales.

Con ello, si las autoridades competentes del Estado miembro de destino determinan que el devengo y la recaudación del impuesto especial se han producido en este último Estado miembro, se podrá devolver el impuesto especial, previa solicitud, en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo.

Por tanto, tiene una importancia trascendental la concreción de los “fines comerciales”, ya que, en función del mismo, se considerarían aplicables o no las reglas previstas en este artículo.

De hecho, respecto a esta cuestión, el propio considerando 28 de la Directiva 2008/118 establece literalmente que “(...) resulta esencial, en particular, definir el concepto de «fines comerciales».”

En este sentido, en el mismo artículo 33 de la Directiva 2008/118 se define la “tenencia de fines comerciales” como aquella tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte él mismo de un Estado miembro a otro.

Como afirma el Comité Económico y Social Europea, esta tenencia con fines comerciales ha provocado una serie de conflictos entre Estados miembros, principalmente, por causas que, aunque no siempre sean explícitas, están relacionadas con el cálculo de conveniencia fiscal. Así pues, afirma que, en la realidad cotidiana, queda claro que los Estados miembros no fomentan estos intercambios “cuando son víctimas de ellos y los pasan por alto cuando les benefician”⁶⁹⁶.

⁶⁹⁶ *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales”... op. cit.*

En este caso, la persona obligada al pago es aquella que realiza la entrega o la afectación o, en su caso, la que tenga los productos destinados a ser entregados, siendo las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en el que se mantiene con fines comerciales.

Así pues, el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118 establece específicamente:

“Está obligada al pago del impuesto, según los casos mencionados en el apartado 1, la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación.”

Como puede observarse, se trata de un apartado redactado en términos muy genéricos, buscando englobar al mayor número de personas posibles. En este sentido, como afirma Tanchev (2021), este apartado se redacta en términos generales, haciendo referencia a varias personas potencialmente obligadas al pago sin un orden de prelación determinado, pretendiendo asegurar la recaudación, “para lo cual es necesario considerar a alguien responsable”⁶⁹⁷.

Esta persona, además, tiene que cumplir una serie de obligaciones formales, previstas en el artículo 34, apartado 2, de la Directiva 2008/118⁶⁹⁸, como son:

⁶⁹⁷ Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. EVGENI TANCHEV, presentadas el 21 de enero de 2021 (asunto C-279/19), apartado 29, ECLI:EU:C:2021:59.

⁶⁹⁸ La dicción literal del artículo 34, apartado 2, de la Directiva 2008/118 establece: “La persona a que se refiere el artículo 33, apartado 3, deberá cumplir las siguientes obligaciones: a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales; b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro; c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos y del pago de los impuestos especiales que los gravan. El Estado miembro de destino podrá, en las situaciones y condiciones que determine, simplificar o conceder una excepción a las prescripciones mencionadas en la letra a). En tal caso, informará de ello a la Comisión, que, a su vez, informará a los demás Estados miembros.”

- a) presentar, con carácter previo al envío de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y avalar el pago de los impuestos especiales⁶⁹⁹.
- b) abonar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino conforme a los procedimientos previstos por dicho Estado miembro;
- c) someterse a cualquier inspección que posibilite a las autoridades competentes del Estado miembro de destino confirmar que los productos han sido recibidos efectivamente y que se han abonado los impuestos especiales que los gravan.

En caso de no cumplir estas obligaciones formales, no se entenderán mantenidos con fines comerciales, los productos ya despachados a consumo en un Estado miembro, que circulan en el interior de la Comunidad con dichos fines, hasta su llegada al Estado miembro de destino.

V.4.2 Problemática: Responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento

Ahora bien, dado que la persona obligada al pago es “la persona responsable de la circulación intracomunitaria” en los términos previstos en el Reglamento n° 3649/92⁷⁰⁰,

⁶⁹⁹ En cualquier caso, el Estado miembro de destino puede simplificar o conceder una excepción respecto a estos trámites, en cuyo caso deberá notificar a la Comisión, la cual lo comunicará a los restantes Estados miembros.

⁷⁰⁰ Reglamento (CEE) n° 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 18 de diciembre de 1992, núm. 369, pp. 17-24.

será ésta la obligada de emitir el documento simplificado de acompañamiento⁷⁰¹, el cual constará de tres ejemplares, debiendo ser conservado el primero de ellos en poder del proveedor a efectos del control fiscal⁷⁰².

Sin embargo, con carácter previo a la entrega del primer ejemplar por la “persona responsable de la circulación intracomunitaria” al proveedor en cuestión, dicha persona debe comprobar que los productos sujetos a impuestos especiales, que ya han sido despachados a consumo en un Estado miembro, se destinan a su posesión con fines comerciales en otro Estado miembro.

Con ello, el primer ejemplar del documento simplificado de acompañamiento solamente permanecerá en poder del proveedor cuando dicho documento haya sido expedido por la “persona responsable de la circulación intracomunitaria” tras verificar que los productos sujetos a impuestos especiales, ya despachados a consumo en un Estado miembro, están destinados a su posesión con fines comerciales en otro Estado miembro.

Sin embargo, la controversia ha surgido sobre quién debe verificar que se cumplen los requisitos exigidos para que la persona responsable expida y entregue el documento simplificado de acompañamiento en aquellos casos en los que el proveedor no coincide con la “persona responsable de la circulación intracomunitaria”.

⁷⁰¹ En virtud del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92 se establece: “En el supuesto de que productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido ya despachados a consumo en un Estado miembro, se destinen a ser utilizados en otro Estado miembro, a los fines contemplados en el artículo 7 de la Directiva 92/12/CEE, la persona responsable de la circulación intracomunitaria deberá extender un documento simplificado de acompañamiento. Este documento deberá acompañar al envío durante el transporte de dichos productos de un Estado miembro a otro y ser puesto a disposición de las autoridades competentes de los Estados miembros a efectos de control.”

⁷⁰² En virtud del artículo 4 del Reglamento nº 3649/92 se establece: “El documento simplificado de acompañamiento se extenderá en tres ejemplares. El ejemplar 1 quedará en poder del proveedor a efectos de control fiscal. El ejemplar 2 deberá acompañar a las mercancías durante su transporte y quedará en poder del destinatario. El ejemplar 3 deberá acompañar a las mercancías y será devuelto al proveedor con un certificado de recepción, en el que se hará constar el tratamiento fiscal ulterior que se aplicará a las mercancías en el Estado miembro de destino, expedido por el destinatario si el proveedor lo solicita, en particular a efectos de reembolso. Este ejemplar se adjuntará, en su caso, a la solicitud de reembolso a que se refiere el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12/CEE.”

V.4.3 Experiencia práctica danesa: Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12

Antecedentes de hecho

Este supuesto fue resuelto en la sentencia previamente expuesta de 18 de julio de 2013⁷⁰³.

A modo recordatorio, esta sentencia trajo causa de un conflicto entre Metro, sociedad danesa que vendía sus productos mediante el modelo *cash & carry* (autoservicio) a clientes daneses y de otros Estados miembros, especialmente suecos, y el Ministerio de Hacienda danés, dado que éste último exigió a Metro la entrega del primer ejemplar del documento simplificado de acompañamiento contemplado en el Reglamento nº 3649/92 en el marco de la venta de bebidas alcohólicas sujetas a impuestos especiales a clientes sujetos al IVA en Suecia.

El tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“1) ¿Deben interpretarse la Directiva 92/12 y el Reglamento nº 3649/92 en el sentido de que un comerciante de un Estado miembro que, en circunstancias como las del litigio principal, vende mercancías sujetas a impuestos especiales que han sido despachadas al consumo en dicho Estado miembro y que son entregadas en el establecimiento del vendedor a un comprador residente en otro Estado miembro, sin que el vendedor colabore en facilitar u organizar el transporte, está obligado a comprobar, en primer lugar, si la compra de mercancías sujetas a impuestos especiales se efectúa para su importación en ese otro Estado miembro y, en segundo lugar, si el comprador

⁷⁰³ Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, ECLI:EU:C:2013:503.

va a destinar las mercancías importadas a un uso comercial o a satisfacer sus propias necesidades?”⁷⁰⁴

Con ello, el tribunal busca aclarar, principalmente, si los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12 y los artículos 1 y 4 del Reglamento nº 3649/92 exigen a un agente económico como Metro la obligación de verificar si los adquirentes de otros Estados miembros pretenden importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, en relación con el concepto de “persona obligada al pago” previsto en el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, y en el apartado 3 del artículo 7 de la Directiva 92/12 que le precedía, se establece que una empresa como Metro, teniendo en cuenta que se trata de un proveedor que no se encarga del envío de los productos vendidos, no puede tener la consideración de persona obligada al pago.

Además, si bien es cierto que Metro tiene los productos destinados a ser entregados, supuesto que también podría conducir a Metro a ser una “persona obligada al pago”, no puede englobarse en el mismo, ya que su actividad de comercio al por mayor en régimen de autoservicio no le permite asegurar ni el uso comercial de los productos enajenados a clientes suecos ni que tales productos sean entregados efectivamente en Suecia. Por ello, una empresa como Metro no puede ser calificada como “persona responsable de la circulación intracomunitaria” y no está obligada a verificar si se cumplen los requisitos de expedición y entrega del documento simplificado de acompañamiento.

⁷⁰⁴ Sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 21.

Así pues, un proveedor, cuando no es la “persona responsable de la circulación intracomunitaria” a efectos del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92, no está obligado a verificar si se cumplen los requisitos para que la persona responsable expida y le entregue el documento simplificado de acompañamiento, con vistas a que dicho documento permanezca en su poder.

Fallo

Así, el Tribunal concluye:

“(…) que los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, así como los artículos 1 y 4 del Reglamento nº 3649/92, deben interpretarse en el sentido de que no imponen a un agente económico, como la empresa involucrada en el litigio principal, la obligación de comprobar si los compradores procedentes de otros Estados miembros tienen la intención de importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.”⁷⁰⁵

Por tanto, no existe obligación para una empresa que vende sus productos como Metro, mediante el modelo de autoservicio, de verificar si los compradores procedentes de otros Estados miembros pretenden importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro ni de verificar si dicha importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.

Además, aunque en dicha conclusión se haga referencia a los artículos de la Directiva 92/12, en la misma sentencia, el propio Tribunal recuerda que los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12 son equivalentes a los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118⁷⁰⁶. Por

⁷⁰⁵ Sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 38.

⁷⁰⁶ El Tribunal especifica que “(…) los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que no introducen en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12 modificaciones sustanciales que

tanto, la misma interpretación prevista por el Tribunal respecto a los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, en relación con lo comentado previamente, resulta plenamente aplicable con los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118.

V.4.4 Problemática: Exigencia del impuesto al primer poseedor

El artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, que prevé que el obligado al pago del impuesto es “la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación.” Por tanto, se prevé que el obligado al pago es uno de esos tres supuestos, esto es, o bien la persona que tenga los productos destinados a ser entregados, o bien la persona que realice la entrega, o bien la persona que efectúa la afectación.

Además, en virtud del artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2008/118, serán exigibles en el Estado miembro de destino los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro que se mantiene con fines comerciales en otro Estado miembro. Sin embargo, surge la controversia, en relación con el artículo 7, apartados 2 y 3, y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 92/12, equivalente al artículo 33, apartado 3, y apartado 1, respectivamente, de la Directiva 2008/118, sobre si el impuesto en el Estado miembro de destino se debe exigir al primero que posee los productos sujetos a impuestos especiales, o al que posea dichos productos, aunque no haya sido el primero en poseerlos en dicho Estado miembro de destino.

justifiquen, en circunstancias como las del litigio principal, que se dé una respuesta diferente a la primera cuestión prejudicial.”

V.4.5 Experiencia práctica alemana: Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13

Antecedentes de hecho

Esta cuestión se resuelve por el Tribunal en sentencia de 3 de julio de 2014⁷⁰⁷, en la que se conoce un supuesto en el que el Sr. Gross recibía de una organización dedicada al contrabando de cigarrillos, con la finalidad de revenderlos, cigarrillos no declarados respecto a los que no se había pagado el impuesto especial sobre el tabaco.

La aduana principal de *Braunschweig* le requiere al pago del impuesto especial sobre el tabaco, pero el Sr. Gross recurre entendiendo que dicho impuesto únicamente puede exigirse a la persona que poseyó los productos por primera vez, con fines comerciales, en territorio alemán, al ser el territorio de recepción.

Con ello, el tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Se opone el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 92/12[...], sin perjuicio de su relación contextual con el artículo 7, apartado 3, de [dicha Directiva], a una disposición legal de un Estado miembro que establezca que una persona que posee con fines comerciales productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro sólo será deudora del impuesto cuando hubiera adquirido tales productos de otra persona únicamente tras el término de la operación de entrada?”⁷⁰⁸

Esto es, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 92/12 significa que un Estado miembro puede nombrar como deudor de un impuesto especial a una persona que, en su territorio

⁷⁰⁷ Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13, ECLI:EU:C:2014:2042.

⁷⁰⁸ Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13, ECLI:EU:C:2014:2042, apartado 13.

fiscal, posea, con fines comerciales, productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro aunque esa persona no hubiera sido la primera que posee esos productos en el Estado miembro de destino.

Fundamentos de Derecho

En virtud del apartado 1 del artículo 9 de la Directiva 92/12 se considera que está obligado al pago de los impuestos especiales el tenedor de los productos sujetos a los mismos. Por otra parte, si bien el artículo 7, apartado 3, de la Directiva 92/12 establece que la persona que “efectúe la afectación de los productos” puede ser la deudora de los impuestos especiales en relación con productos que hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro y poseídos con fines comerciales en otro Estado miembro, este concepto debe interpretarse en sentido amplio.

Es decir, debe entenderse englobado en este concepto todo tenedor de los productos comentados, ya que una interpretación más restrictiva del mismo iría en contra del objetivo perseguido por la Directiva 92/12. Y ello, además, como afirma la propia sentencia, se manifiesta de manera todavía más clara con la redacción dada por el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, en la que se simplifica el artículo 7 de la Directiva 92/12, haciendo referencia únicamente a la persona “a la que se entreguen los productos en el otro Estado miembro”⁷⁰⁹.

⁷⁰⁹ En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 18 de julio de 2013... *op. cit.* apartado 36.

Fallo

Así, el Tribunal concluye:

“El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, en relación con el artículo 7 de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición permite que un Estado miembro designe como deudor del impuesto especial a una persona que, en el territorio fiscal de ese Estado, posea con fines comerciales productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro, en circunstancias como las del litigio principal, aun cuando esa persona no hubiera sido la primera poseedora de tales productos en el Estado miembro de destino.”⁷¹⁰

Por tanto, un Estado miembro puede considerar como obligado al pago en un Estado miembro distinto a aquel en que se ha despachado a consumo, a cualquier poseedor con fines comerciales de los productos sujetos a impuestos especiales, con independencia de que haya sido el primer poseedor en el Estado miembro de destino, en virtud del artículo 7, apartado 3, y 9, apartado 1, de la Directiva 92/12 y el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118.

V.4.6 Problemática: Exigencia del impuesto al “agente inocente”

El responsable al pago, en virtud del apartado 3 del artículo 33 de la Directiva 2008/118, es la persona “que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice

⁷¹⁰ Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13, ECLI:EU:C:2014:2042, apartado 28.

la entrega o efectúe la afectación.” Como puede observarse, se trata de una definición de las personas obligadas al pago muy abstracta, no especificando qué debe entenderse por “tener” los productos destinados a ser entregados o, por ejemplo, si dicha regulación implica la presencia de algún elemento intencional.

Si bien podría entenderse que, al no exigirse expresamente ningún elemento intencional, no se trata de un requisito exigible, este supuesto ha provocado problemática en la práctica, sobre todo en relación con si resulta necesaria la existencia de un elemento intencional a la hora de determinar el responsable al pago del impuesto especial. Es decir, si únicamente se puede exigir el pago del impuesto especial a quien tenga algún derecho o interés respecto a los productos que se hallan en su posesión o, incluso, que tenga, o hubiera debido tener, conocimiento del devengo de los impuestos especiales.

En caso de resultar exigible dichos requisitos, evidentemente ello implicaría una reducción en el número de personas que podrían ser responsables del pago de los impuestos especiales.

V.4.7 Experiencia práctica británica: Sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-279/19

Antecedentes de hecho

WR, trabajador autónomo, transporta cerveza desde un depósito fiscal ubicado en Francia a un depósito fiscal ubicado en Reino Unido, cuando es requerido por las autoridades fronterizas británicas para que aportase la documentación soporte de dicho transporte. Tras indicar el código administrativo de referencia, conocido como ARC, regulado en el artículo 21 de la Directiva 2008/118, las autoridades británicas comprueban en el Sistema

Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales⁷¹¹ que dicho código ya había sido utilizado para otro transporte previo. Con ello, al haber llegado al Reino Unido sin estar amparados bajo un régimen suspensivo, exigen su tributación en Reino Unido, girando una liquidación por impuestos especiales a WR, imponiéndole además una multa e incautando la mercancía y el camión.

Sin embargo, WR alega que, a pesar de que sabía que los productos estaban sujetos a impuestos especiales, no era propietario del camión ni tenía ningún derecho o interés en los productos, dedicándose únicamente a recoger y entregar los productos siguiendo unas instrucciones a cambio de una retribución. Además, aparte de que no existía ningún indicio que hiciese dudar sobre la documentación, no contaba con ningún medio para verificar si el ARC ya había sido utilizado, al no tener acceso al Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales.

Con ello, el tribunal nacional plantea las siguientes cuestiones prejudiciales, las cuales son respondidas conjuntamente:

“1) ¿Es sujeto pasivo del impuesto especial, con arreglo al artículo 33, apartado 3, de la Directiva [2008/118], una persona [...] que está en posesión física de productos sujetos a impuestos especiales en el momento en que se devenga el impuesto especial sobre dichos productos en un Estado miembro B, en un caso en que dicha persona:

- a) no tenía interés jurídico ni económico en los productos;
- b) estaba transportando los productos, a cambio de una contraprestación, por cuenta de un tercero, entre el Estado miembro A y el Estado miembro B; y

⁷¹¹ También conocido por sus siglas en inglés EMCS, que significan *Excise Movement and Control System*.

c) sabía que los productos estaban sujetos a impuestos especiales, pero no sabía ni tenía razón para sospechar que en el Estado miembro B se había devengado el impuesto especial sobre dichos productos, en el momento del devengo o en un momento anterior?

2) ¿Sería diferente la respuesta a la primera cuestión si [la persona en cuestión] no hubiese sabido que los productos estaban sujetos a impuestos especiales?”⁷¹²

Esto es, se pretende conocer si el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118 implica que, si una persona transporta por cuenta ajena productos sujetos a impuestos especiales a otro Estado miembro y tiene la posesión material de los mismos cuando se produce el devengo del impuesto especial, se convierte en obligada al pago del impuesto, con independencia de que no tenga derecho o interés alguno sobre los mismos ni conocimiento de que estos están sujetos a impuestos especiales o, teniéndolo, no sepa que se han devengado tales impuestos.

Fundamentos de Derecho

Si bien la regla general es que, en virtud del artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, está obligada al pago la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o la persona a la que se entreguen los productos en el otro Estado miembro, la Directiva 2008/118 no especifica el concepto de persona que “tenga” los productos sujetos a impuestos especiales en este sentido, ni remite al derecho nacional de los Estados miembros para su definición.

⁷¹² Sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473, apartado 20.

En primer lugar, se recuerda que, cuando no existe remisión al derecho nacional, el derecho europeo debe interpretarse de forma autónoma y uniforme en toda la Unión conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente, el contexto en el que se utiliza y el objetivo perseguido por la normativa en la que se incluye⁷¹³.

Respecto al sentido habitual en el lenguaje corriente del concepto de persona que “tenga” los productos, éste hace referencia a la persona que tiene la posesión material de dichos productos. Es indiferente que la persona en cuestión tenga algún derecho o interés respecto a los productos que se hallan en su posesión.

Tampoco se puede concluir del literal del artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118 que se exija que la persona obligada al pago en calidad de “persona que tenga los productos destinados a ser entregados” tiene que tener, o hubiera debido razonablemente tener, conocimiento del devengo de los impuestos especiales, ya que, cuando el legislador europeo ha querido exigir un elemento intencional, ha previsto una disposición expresa para ello⁷¹⁴.

Además, una interpretación en este sentido iría en contra de los objetivos pretendidos por la Directiva 2008/118, como la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos⁷¹⁵.

⁷¹³ Se basa en el respeto del principio de uniformidad en la aplicación del derecho europeo y del principio de igualdad, ya habiendo sido reiterado por el Tribunal en sentencias, entre otras, de 9 de julio de 2020, Santen, C-673/18, ECLI:EU:C:2020:531, apartado 41; de 16 de julio de 2020, AFMB y otros, C-610/18, ECLI:EU:C:2020:565, apartado 50 y de 19 de marzo de 2020, Compañía de Tranvías de La Coruña, C-45/19, EU:C:2020:224, apartado 14.

⁷¹⁴ Por ejemplo, en el caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en el sentido del artículo 4, punto 7, de la Directiva 2008/118, el artículo 8, apartado 1, letra a), inciso ii), de esta prevé que será deudor de los impuestos especiales cualquier persona que haya participado en la salida irregular de dichos productos del régimen suspensivo y que, además, haya “tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo”.

⁷¹⁵ Este razonamiento ya fue traído a colación por el Tribunal en sentencia de 29 de junio de 2017... *op. cit.* apartado 59.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“(…) procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que una persona que transporta por cuenta ajena productos sujetos a impuestos especiales a otro Estado miembro y que tiene la posesión material de dichos productos en el momento en que se devenga el impuesto especial correspondiente está obligada al pago de dicho impuesto, en virtud de la referida disposición, aun cuando no tenga derecho o interés alguno en lo que concierne a dichos productos ni conocimiento de que estos están sujetos a impuestos especiales o, teniéndolo, no sepa que se han devengado tales impuestos.”⁷¹⁶

Esto es, con independencia de que exista un elemento intencional o no, la persona que transporta productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro a otro Estado miembro, donde tiene su posesión material, está obligada al pago de los impuestos.

V.4.8 Problemática: Estado competente para recaudar en caso de entrada irregular

Otra cuestión donde ha surgido controversia es la relativa a la entrada irregular, ya expuesta en capítulos anteriores en relación con si se producía el despacho a consumo en aquellos supuestos de importación irregular.

⁷¹⁶ Sentencia de 10 de junio de 2021... *op. cit.* apartado 36.

Por su parte, el Tribunal también analiza la problemática recaudatoria que existe cuando se produce la entrada irregular. En este caso, la controversia surge sobre la determinación del Estado miembro específico competente para recaudar el impuesto especial de aquellos productos de contrabando cuando son descubiertos.

V.4.9 Experiencia práctica austriaca: Sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14

Antecedentes de hecho

El Tribunal se ha pronunciado en sentencia de 5 de marzo de 2015⁷¹⁷, en el marco de un conflicto entre el Sr. Prankl, conductor de camión, y la administración de aduanas de Viena, a raíz de la decisión de ésta de exigirle el pago del impuesto especial sobre las labores del tabaco por introducir de contrabando en el territorio aduanero de la Unión Europea 12.650.000 cigarrillos, los cuales fueron transportados desde Hungría al Reino Unido.

El tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Deben interpretarse los artículos 7, apartados 1 y 2, y 9, apartado 1, de la Directiva 92/12 en el sentido de que se oponen a unas disposiciones nacionales en virtud de las cuales un impuesto especial [...] sobre productos sujetos a impuestos especiales [...] que ya habían sido puestos a consumo en un (primer) Estado miembro y, sin el documento de acompañamiento contemplado en el artículo 7, apartado 4, de dicha Directiva, fueron transportados por vía terrestre a otro Estado miembro (de destino) a través de uno o más Estados miembros (de tránsito) para ser vendidos en el Estado

⁷¹⁷ Sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14, ECLI:EU:C:2015:142.

miembro de destino, se recauda también en el Estado miembro de tránsito?”⁷¹⁸

Esto es, si los Estados miembros de tránsito pueden gravar por impuestos especiales al conductor del camión que efectúa el transporte de mercancías, introducidas clandestinamente y con destino a otro Estado miembro donde son descubiertas, sin el documento de acompañamiento, por la tenencia de dichas mercancías con fines comerciales en su territorio.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal declara, en primer lugar, que, cuando determinados productos introducidos irregularmente en el territorio de la Unión sean detentados con fines comerciales, las autoridades del Estado miembro en que se descubrieron esos productos son competentes para recaudar el impuesto especial⁷¹⁹, no siéndolo, en cambio, el Estado miembro de partida, incluso, aunque hayan sido descubiertos posteriormente por las autoridades de otro Estado miembro⁷²⁰.

Además, ni el Estado miembro de partida ni los Estados miembros de tránsito son competentes para recaudar el impuesto especial cuando los productos objeto de impuestos especiales de contrabando son descubiertos por las autoridades de otro Estado miembro, en cuyo territorio son detentados con fines comerciales. Caso contrario sería, como se ha expuesto en el apartado anterior, que los bienes no se detentasen con fines comerciales, ya que, en ese caso, el Estado miembro de partida seguiría siendo competente para recaudar el impuesto especial.

⁷¹⁸ Sentencia de 5 de marzo de 2015... *op. cit.* apartado 18.

⁷¹⁹ Este criterio ya fue fijado por el Tribunal en Sentencia de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231, apartado 114, y auto *Febetra*, C-333/11, ECLI:EU:C:2012:134, apartado 41.

⁷²⁰ Este criterio ya fue fijado por el Tribunal en Sentencia de 29 de abril de 2010... *op. cit.* apartado 115.

Además, el propio Tribunal afirma que no resulta aplicable a este supuesto las conclusiones alcanzadas en el asunto C-374/06⁷²¹, en la que se daba prioridad a la prevención de los abusos y el fraude en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro, ya que en ese caso se trataba del robo de unos productos sobre los que se habían puesto marcas fiscales en el Estado miembro de partida y dicho Estado no podía comprobar su destrucción.

En este caso, en cambio, los productos, por una parte, no llevaban marcas fiscales y, por otra parte, no desaparecieron entre el punto de partida del transporte y el Estado miembro de destino, por lo que, al ser conocidos los Estados miembros de importación y de destino, y constando que las mercancías fueron entregadas en este último Estado, no es precisa la tributación múltiple en los Estados miembros de tránsito para prevenir los abusos y el fraude.

Fallo

Por ello, el Tribunal concluye que:

“Los artículos 7, apartados 1 y 2, y 9, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, deben interpretarse en el sentido de que cuando determinadas mercancías sujetas a impuestos especiales introducidas clandestinamente en el territorio de un Estado miembro son transportadas, sin el documento de acompañamiento previsto en el artículo 7, apartado 4, de dicha Directiva, con destino a otro Estado miembro, en cuyo territorio son descubiertas por las autoridades competentes, los Estados miembros de

⁷²¹ Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, ECLI:EU:C:2007:788.

tránsito no están autorizados para exigir asimismo el pago de un impuesto especial al conductor del camión que efectuó el transporte por la tenencia de dichas mercancías con fines comerciales en su territorio.”⁷²²

Por tanto, si unos productos objeto de impuestos especiales con fines comerciales, pero introducidos irregularmente, son descubiertos por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, habiendo sido transportadas sin el documento de acompañamiento correspondiente, dichos impuestos especiales no pueden ser exigidos por los Estados miembros de tránsito.

V.4.10 La exigencia de verificación y pago y el supuesto de entrada irregular

En primer lugar, respecto a la responsabilidad de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento, éste no será el proveedor si no es la “persona responsable de la circulación intracomunitaria” a efectos del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92. Así, como afirma Fernández de Buján y Arranz (2016), los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 no obligan a un agente económico a verificar si los compradores de otros Estados miembros pretenden importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro. Incluso, afirma que dichos artículos tampoco obligan a la verificación sobre si la importación se realiza con fines privados o con fines comerciales⁷²³.

En segundo lugar, respecto a la entrada irregular, ni el Estado miembro de partida ni los Estados miembros de tránsito son competentes para recaudar el impuesto especial cuando los productos objeto de impuestos especiales de contrabando son descubiertos por las

⁷²² Sentencia de 5 de marzo de 2015, Prankl, C-175/14, ECLI:EU:C:2015:142, apartado 32.

⁷²³ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “El establecimiento de un régimen general de los Impuestos Especiales por la Directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE”... *op. cit.*

autoridades de otro Estado miembro, en cuyo territorio son detentados con fines comerciales. Y ello, aunque el legislador de la Unión Europea priorice la prevención de los abusos y del fraude, ya que ello no implica que se permita, de modo general, recaudar el impuesto especial a todos los Estados miembros de tránsito en aquellos supuestos en los que se produzca el transporte irregular de productos sujetos a impuestos especiales. Así, como afirma la doctrina, el criterio del Tribunal es distinguir si las mercancías son o no detentadas con fines comerciales. Así, en el primer caso, si las mercancías introducidas irregularmente se detentan con fines comerciales, el Estado en el que se ha descubierto la irregularidad es el competente para recaudar los impuestos especiales. Sin embargo, cuando los productos no se detentan con fines comerciales, son competentes las autoridades del Estado miembro de partida o de los Estados miembros de tránsito, incluso si los productos de contrabando son descubiertos posteriormente por las autoridades de otro Estado miembro⁷²⁴.

Por último, respecto a la exigencia de pago únicamente al primer poseedor, un Estado miembro puede considerar como obligado al pago en un Estado miembro distinto a aquel en que se ha despachado a consumo, a cualquier poseedor con fines comerciales de los productos sujetos a impuestos especiales, con independencia de que haya sido el primer poseedor en el Estado miembro de destino. Es más, se especifica, incluso, que la existencia, o no, de un elemento intencional no afecta a la obligación de pago de la persona que tiene la posesión material de los productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro, donde se poseen materialmente. Es decir, que la persona que tiene la posesión material de los productos, aunque no tenga conocimiento de que estos productos están sujetos a impuestos especiales o, teniéndolo, no sepa que se han devengado tales impuestos, no queda exonerada de la obligación de pago de los impuestos especiales.

⁷²⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A. *et. al.* “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 167, 2015, pp. 357-392; y MARTÍN JIMÉNEZ, A. *et. al.* “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 147, 2010, pp. 887-938.

Por tanto, el conocido como “agente inocente” está obligado al pago de impuestos especiales, con independencia de que no exista elemento intencional en la posesión material de los productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro.

V.4.11 Fijación de criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales

De las sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos a los artículos 33 a 35 de la Directiva 2008/118:

1. Un proveedor distinto de la “persona responsable de la circulación intracomunitaria” a efectos del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92 no es el responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento.
2. Ni el Estado miembro de partida ni los Estados miembros de tránsito son competentes para recaudar el impuesto especial cuando los productos objeto de impuestos especiales de contrabando son descubiertos por las autoridades de otro Estado miembro, en cuyo territorio son detentados con fines comerciales.
3. Cualquier poseedor con fines comerciales de los productos sujetos a impuestos especiales puede ser considerado por un Estado miembro como obligado al pago en un Estado miembro distinto a aquel en que se ha despachado a consumo, aunque no haya sido el primer poseedor en el Estado miembro de destino.
4. La no exigencia expresa en la legislación europea de un elemento intencional, implica que no es requisito para que se produzca el supuesto en cuestión, ya que, cuando el legislador europeo ha querido exigir un elemento intencional, ha previsto una disposición expresa para ello.
5. La persona que tiene la posesión material de unos productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados en un Estado miembro y trasladados al

Estado donde se poseen está obligada al pago de los impuestos, aunque no tenga conocimiento de que estos productos están sujetos a impuestos especiales o, teniéndolo, no sepa que se han devengado tales impuestos, como ocurre con el “agente inocente”.

V.5 Devolución

V.5.1 Problemática: denegación de la devolución por exigencia de requisitos adicionales

En virtud del artículo 33, apartado 6, de la Directiva 2008/118⁷²⁵, se reconoce expresamente la posibilidad de obtener la devolución del impuesto especial abonado en el Estado miembro de despacho a consumo cuando el devengo y la recaudación del impuesto se han producido en otro Estado miembro.

Sin embargo, al tratarse de un artículo con una literalidad tan amplia, en la práctica existen multitud de supuestos que pueden ocasionar dudas en su aplicación, tanto cuando los impuestos han sido abonados de forma anticipada por medio de marcas fiscales, como se explicará en apartados posteriores, como cuando dicho abono no se ha realizado por medio de dichas marcas. Por ejemplo, algunos Estados miembro exigían una serie de requisitos adicionales a los previstos en la normativa europea para proceder a la devolución de los impuestos satisfechos.

⁷²⁵ En el apartado 6 del artículo 33 de la Directiva 2008/118 se establece: “El impuesto especial será objeto de devolución, previa solicitud, en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo si las autoridades competentes del otro Estado miembro determinan que el devengo y la recaudación del impuesto especial se han producido en aquel Estado miembro.”

V.5.2 Experiencia práctica rumana: Sentencia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11

Antecedentes de hecho

El Tribunal se ha pronunciado en sentencia de 30 de mayo de 2013⁷²⁶, en la que resuelve un supuesto en el que una sociedad rumana, que comercializa productos alcohólicos en Rumanía y en otros Estados miembros, tras despachar a consumo productos alcohólicos en Rumanía, los destina a la República Checa.

Esta sociedad pagó los impuestos especiales sobre esos productos en Rumanía y, posteriormente, al destinarlos a consumo en la República Checa, solicitó la devolución de los impuestos satisfechos en Rumanía una vez había satisfecho dichos importes en la República Checa. Esta solicitud la hizo con base en el artículo 22 de la Directiva 92/12 que, como expondremos a continuación, presenta un espíritu y una redacción muy similar a la del artículo 33 de la Directiva 2008/118.

Dicha devolución le fue denegada porque la solicitud de la devolución no se había realizado con carácter previo a que los productos fueran enviados a otro Estado miembro, en este caso, la República Checa.

El tribunal nacional plantea varias cuestiones prejudiciales:

“1) ¿Infringe el Derecho de la Unión Europea (los artículos 7 y 22 de la Directiva 92/12 [...], y los considerandos de ésta) la negativa de las

⁷²⁶ Sentencia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, ECLI:EU:C:2013:347.

autoridades fiscales rumanas a aceptar una solicitud de devolución de impuestos especiales cuando:

a) el operador que solicita la devolución de los impuestos especiales ha demostrado el cumplimiento de todos los requisitos técnicos previstos por la legislación nacional para que sea aceptada la solicitud de devolución, en especial los relativos a:

i) la prueba del pago de los impuestos especiales en Rumanía; y

ii) la prueba del envío a otro Estado miembro de los productos objeto de impuestos especiales;

b) según lo exigido por la normativa tributaria rumana (artículo 192 *sexties* del Código fiscal, punto 18 *quater* de las reglas metodológicas [...], y anexo nº 11 al título VII del Código fiscal), algunos de los documentos que debían acompañar la solicitud de devolución sólo podían presentarse una vez entregados en otro Estado miembro los productos objeto de impuestos especiales;

c) la normativa tributaria rumana (artículo 18 *quater*, apartado 4, de las reglas metodológicas, que remite al artículo 135 del Código de procedimiento fiscal) establece un plazo general de cinco años para cualquier solicitud de devolución/reembolso?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 22, [apartado 2], letra a), de la Directiva 92/12 [...] en el sentido de que el hecho de que un operador no solicite la devolución de impuestos especiales en el Estado miembro en que éstos se pagaron, antes de que los productos objeto de impuestos especiales fueran entregados en otro Estado miembro donde están destinados al consumo, da lugar a la pérdida del derecho del operador a obtener la devolución de los impuestos especiales pagados?

3) En caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la segunda cuestión, ¿respeto el principio de neutralidad fiscal la solución de que el operador pierda su derecho a obtener la devolución de los impuestos especiales, en el contexto de una doble imposición sobre los mismos productos objeto de impuestos especiales (tanto en el Estado miembro donde fueron inicialmente puestos a consumo como en el Estado miembro donde están destinados a ser consumidos)?

4) En caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la segunda cuestión, ¿puede considerarse conforme con los principios de equivalencia y de efectividad el plazo extremadamente corto comprendido entre la fecha de pago de los impuestos especiales por productos puestos a consumo en un Estado miembro y la fecha de envío de los productos objeto de impuestos especiales a otro Estado miembro donde están destinados a ser consumidos? ¿Es relevante a este respecto el hecho de que el plazo general en que puede solicitarse la devolución/reembolso de un impuesto, tasa o contribución sea significativamente más largo en el Estado miembro de que se trata?”⁷²⁷

Esto es, a través de estas cuestiones, que se resuelven conjuntamente, se pregunta, esencialmente, si la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que, cuando productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro, por los que se han pagado dichos impuestos, se han transportado a otro Estado miembro, en el que dichos productos están sujetos a impuestos especiales, la solicitud de devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida puede denegarse únicamente porque no se presentó antes del envío de los mencionados productos.

⁷²⁷ Sentencia de 30 de mayo de 2013, *Scandic Distilleries*, C-663/11, ECLI:EU:C:2013:347, apartado 16.

Fundamentos de Derecho

La Directiva 92/12 pretende asegurar una exigibilidad idéntica de los impuestos especiales en todos los Estados miembros⁷²⁸, evitando la doble imposición⁷²⁹. De esta forma, para evitar que el pago del impuesto se realice en dos Estados miembros, y que solo se tribute en el Estado miembro en el que tenga lugar el consumo, el artículo 22 de la Directiva 92/12 regula la devolución de los impuestos especiales pagados en otro Estado miembro siempre que se cumplan determinados requisitos.

Si bien el régimen de devolución previsto en el artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 se aplica a los productos objeto de impuestos especiales que se transportan en régimen suspensivo a otro Estado miembro, solicitándose la devolución del impuesto en un Estado miembro antes de pagarlo en el otro, en los supuestos previstos en el artículo 22, apartado 3, de dicha Directiva, los impuestos especiales se devuelven únicamente si se han pagado tanto en el Estado miembro de salida como en el de destino.

Los requisitos son más estrictos en los supuestos del artículo 22, apartados 1 y 2, que en el apartado 3, algo que es lógico, ya que, en el primer caso, únicamente se pagan impuestos en un Estado miembro, mientras que en el segundo caso se pagan los impuestos en los dos Estados miembros y, tras ello, se solicita la devolución en uno de ellos. En este sentido, el artículo 22, apartado 3, de la Directiva 92/12, aplicable en este caso, no impone ninguna obligación respecto del momento en que debe presentarse la solicitud de devolución. Además, las mercancías tampoco están obligadas a circular en régimen suspensivo, sino únicamente a ir acompañadas del documento de acompañamiento previsto en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 92/12.

⁷²⁸ En el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 23 de noviembre de 2006... *op. cit.* apartado 27.

⁷²⁹ En el mismo sentido se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 26 de abril de 2007... *op. cit.* apartado 38.

La existencia de dos regímenes, en los términos mencionados, también queda de manifiesto en el hecho de que los segundos párrafos de los mencionados apartados 1 y 3 contienen la misma disposición, en virtud de la cual se establece que “no obstante, los Estados miembros podrán no dar curso a la solicitud de devolución cuando no se cumplan los requisitos de regularidad que hayan establecido”. El hecho de que dicho párrafo se repita en los dos apartados manifiesta que existen dos regímenes distintos, ya que en caso contrario únicamente sería necesario incluirlo una vez.

Por otra parte, la existencia de estos dos regímenes se trae a colación también en la Exposición de Motivos de la propuesta de Directiva del Consejo, de 7 de noviembre de 1990⁷³⁰, estableciendo que dichos regímenes permiten evitar la doble imposición derivada de dos puestas a consumo en dos Estados miembros diferentes. Así, se garantiza el cobro de los impuestos especiales por el Estado de consumo real y que los operadores distintos de aquellos que cuentan con autorización no queden excluidos del comercio intracomunitario de los productos objeto de impuestos especiales.

Sin embargo, la norma rumana no tiene en cuenta esta distinción, ya que exige que la solicitud de devolución prevista en el artículo 22, apartado 1, vaya acompañada de un documento que acredite el pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino, algo que dicho artículo 22, apartado 1, no exige.

En el caso analizado, como el impuesto ya se pagó en el Estado miembro de destino, procede aplicar el procedimiento de devolución del artículo 22, apartado 3, de la Directiva 92/12, cuyo único requisito para la devolución es el pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino. Por tanto, no existe obligación de presentar la solicitud de devolución antes de enviar la mercancía de que se trate. Si, por su parte, la solicitud de

⁷³⁰ *Propuesta de Directiva del Consejo, de 7 de noviembre de 1990, relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.* Bruselas (Bélgica): Consejo de las Comunidades Europeas, 1990. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:51990PC0431&from=ES>.

devolución se hubiese presentado antes de haberse pagado el impuesto especial en el Estado miembro de destino, se aplicaría el procedimiento previsto en el artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, por lo que el Estado miembro de salida podría exigir que la solicitud de devolución se presentase antes del envío de las mercancías de que se trate.

Sin embargo, el Tribunal estableció que, en una situación en la que el impuesto ya se ha pagado en el Estado miembro de destino, como ocurre en este caso, resulta aplicable el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12, en el que únicamente se exige que el impuesto haya sido satisfecho en el Estado miembro de destino, no siendo necesario que la solicitud de devolución se presente con carácter previo al envío de la mercancía.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye que el artículo 22 de la Directiva 92/12:

“(…) debe interpretarse en el sentido de que, cuando productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro, por los que se han pagado dichos impuestos, se han transportado a otro Estado miembro, en el que dichos productos están sujetos a impuestos especiales y en el que también se han pagado éstos, la solicitud de devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida no puede denegarse únicamente porque no se presentó antes del envío de los mencionados productos, sino que debe apreciarse con arreglo al apartado 3 de dicho artículo.”⁷³¹

Por tanto, aquellos operadores económicos que despachan a consumo los productos sujetos a impuestos especiales en un Estado miembro, pagando los impuestos especiales

⁷³¹ Sentencia de 30 de mayo de 2013... *op. cit.* apartado 39.

correspondientes, y posteriormente los transportan a otro Estado miembro, donde también pagan dichos impuestos, deben obtener la devolución de los impuestos satisfechos en el primer Estado miembro si ya han pagado los impuestos especiales en el Estado miembro de destino, no pudiendo denegarse por la exigencia de requisitos adicionales para dicha devolución como que la solicitud de dicha devolución se produzca antes del envío de la mercancía. Por su parte, la solicitud podrá denegarse sobre la base de los apartados 1 y 2 del artículo 22 de la Directiva 92/12 si los impuestos indirectos no se han pagado en el Estado miembro de destino.

V.5.3 Exigencia de requisitos adicionales para la devolución

Teniendo en cuenta los criterios analizados, todos los operadores económicos deben obtener la devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de despacho a consumo cuando ya han pagado dichos impuestos especiales en el Estado miembro al que se transportan posteriormente dichos productos, no pudiendo denegarse únicamente porque dicha devolución debería haberse solicitado antes del envío de la mercancía.

Además, si bien la sentencia que fija este criterio se resuelve con base en el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12⁷³², conviene tener presente que la literalidad de dicho

⁷³² La dicción literal del artículo 22, apartado 3, de la Directiva 92/12 establece: “3. En los casos contemplados en el artículo 7, el Estado miembro de salida procederá a la devolución del impuesto ya pagado con la única condición de que dicho impuesto ya haya sido pagado en el Estado miembro de destino con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 7. No obstante, los Estados miembros podrán no cursar la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla con los criterios de regularidad que ellos mismos establezcan.” Por su parte, los supuestos del artículo 7 de la Directiva 92/12, respecto de los cuales se fija el procedimiento de devolución previsto en el artículo 22 de la Directiva 92/12, se especifican en su apartado 1, en el cual se establece: “1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.” Además, con vistas a cerrar el círculo regulatorio determinante para la resolución de esta sentencia, el apartado 6 del artículo 7 de la Directiva 92/12 prevé que la devolución de los importes satisfechos en el Estado miembro en el que inicialmente se despacha a consumo se regula en el ya reproducido apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12. Así: “6. Los impuestos especiales pagados en

artículo, si bien no es idéntica, sí que es similar al apartado 6 del artículo 33 de la Directiva 2008/118.

Así pues, en el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12 se establece que:

“En los casos contemplados en el artículo 7, el Estado miembro de salida procederá a la devolución del impuesto ya pagado con la única condición de que dicho impuesto ya haya sido pagado en el Estado miembro de destino con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 5 del artículo 7. No obstante, los Estados miembros podrán no cursar la solicitud de devolución cuando ésta no cumpla con los criterios de regularidad que ellos mismos establezcan.”

Por tanto, en virtud de este, se condiciona la devolución del impuesto en el Estado miembro de salida a que se haya producido el pago del impuesto también en el Estado miembro de destino.

Por su parte, el apartado 6 del artículo 33 de la Directiva 2008/118 establece:

“El impuesto especial será objeto de devolución, previa solicitud, en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo si las autoridades competentes del otro Estado miembro determinan que el devengo y la recaudación del impuesto especial se han producido en aquel Estado miembro.”

Así pues, en la Directiva 2008/118, la devolución del impuesto también se condiciona a que el pago, o la recaudación, se haya producido también en el Estado miembro de destino. Por tanto, teniendo en cuenta que el requisito exigido en el apartado 3 del artículo

el primer Estado miembro a que se hace referencia en el apartado 1 se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.”

22 de la Directiva 92/12 y en el apartado 6 del artículo 33 de la Directiva 2008/118 es el mismo, entendemos que sería razonable entender que la conclusión alcanzada en esta sentencia al amparo de la Directiva 92/12 es plenamente aplicable a la Directiva 2008/118.

V.5.4 Problemática: Denegación de la devolución por impago de clientes

Otra de las controversias que ha surgido es la posibilidad de denegar la devolución por falta de pago de los clientes. Si bien el Tribunal no dicta sentencia sobre esta cuestión, sino que resuelve a través de un auto, ello se debe a que, como el propio Tribunal afirma, “la respuesta a la cuestión prejudicial puede deducirse claramente de la jurisprudencia, de forma que procede resolver mediante auto motivado, conforme al artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento.”⁷³³

En este sentido, si bien se trata de un criterio que no ha sido resuelto mediante sentencia, entendemos que es interesante traer a colación el criterio fijado en dicho auto, ya que se trata de una cuestión que puede generar una gran conflictividad en la práctica y se trata de un criterio reiterado por la jurisprudencia.

V.5.5 Experiencia práctica francesa: Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01

Antecedentes de hecho

El Tribunal, mediante auto de 22 de noviembre de 2001⁷³⁴, resuelve sobre la posibilidad de denegación de la devolución de un impuesto especial pagado en un Estado miembro y

⁷³³ Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01, ECLI:EU:C:2001:632, apartado 16.

⁷³⁴ Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01, ECLI:EU:C:2001:632.

que el comerciante que no había podido repercutir como consecuencia de una falta de pago por parte de sus clientes.

Se trata de una compañía que adquiere productos derivados del petróleo a varios proveedores, pagándoles el impuesto interno sobre los productos derivados del petróleo, conocido como TIPP, ya que esperaba repercutírselo a dos de sus clientes. Sin embargo, estos dos clientes incurrieron en liquidación judicial, por lo que la recuperación se volvió imposible. Con ello, la compañía solicitó el reembolso del importe satisfecho, alegando que, si el comerciante intermediario tuviera que soportar definitivamente el tributo, cambiaría de naturaleza, y, al no perseguir ninguna finalidad concreta, en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, sería contrario al Derecho europeo.

Por ello, el tribunal nacional suspendió el procedimiento y planteó la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Deben interpretarse el artículo 3, letras a) y b), del Tratado de Roma, el primer considerando de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general de los productos objeto de impuestos especiales, su artículo 3, apartado 2, y los considerandos sexto y octavo de la Directiva 92/81/CEE, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, en el sentido de que la República Francesa no puede denegar el reembolso del TIPP soportado por un comerciante de productos derivados del petróleo a raíz del impago por parte de uno de sus clientes?”⁷³⁵

Esto es, se pretende conocer si un Estado miembro puede denegar la devolución de un impuesto especial soportado por un comerciante en aquellos casos en los que se ha producido un impago al comerciante por parte de sus clientes.

⁷³⁵ Auto de 22 de noviembre de 2001... *op. cit.* apartado 15.

Fundamentos de Derecho

Como se ha mencionado previamente, y el Tribunal trae a colación en este asunto, el artículo 6 de la Directiva 92/12, en su apartado 1, determina el momento de devengo de los impuestos especiales mientras que, en su apartado 2, otorga libertad a los Estados miembros para que determinen el procedimiento de liquidación y pago de los impuestos especiales, debiendo respetar el principio de que los productos nacionales y los procedentes de otros Estados miembros estén sujetos al mismo procedimiento⁷³⁶.

Así pues, teniendo en cuenta el apartado 2 del artículo 6, queda palpable que la finalidad de la Directiva 92/12 no era precisamente la armonización de los procedimientos de liquidación y pago, sino que los Estados miembros tuviesen libertad, respetando el principio de no discriminación. De ello se desprende que el hecho de que se haya repercutido el TIPP sobre clientes insolventes no afecta a la naturaleza ni a la estructura del impuesto, siendo de competencia exclusiva de los Estados miembros el reconocer el derecho de reembolso cuando los clientes son declarados insolventes, respetando el principio de no discriminación.

Fallo

En este sentido, el Tribunal concluye:

“A la vista del conjunto de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 3, letras a) y b), del Tratado, el primer considerando y el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, así como los considerandos sexto y octavo de la Directiva 92/81, deben

⁷³⁶ En este sentido ya se había pronunciado el Tribunal en sentencia de 5 de abril de 2001... *op. cit.* apartado 38.

interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro deniegue el reembolso de un impuesto especial como el TIPP pagado por un comerciante de productos derivados del petróleo en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante.”⁷³⁷

Por tanto, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, cuyo equivalente en la Directiva 2008/118 es el artículo 1, apartado 2, no se opone a una normativa nacional en la que se deniega la devolución de un impuesto especial pagado por un comerciante en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante. En este sentido, se reconoce que cada Estado miembro es responsable en exclusiva de reconocer el derecho a obtener el reembolso de un impuesto especial en caso de impago por parte de los clientes, sin perjuicio del principio de no discriminación.

V.5.6 La devolución en caso de impago

Teniendo en cuenta las reflexiones del auto analizado, se puede concluir que una normativa nacional puede denegar la devolución de un impuesto especial pagado por un comerciante en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante.

Si bien se trata de un supuesto de devolución, la cuestión prejudicial se plantea en torno al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, sin que el Tribunal reformule la misma para dirigirla hacia algún artículo que regule específicamente la devolución.

En este sentido, conviene recordar que, como se ha visto previamente, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, recoge el mismo literal que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. Además, el artículo sobre el que alcanza su conclusión,

⁷³⁷ Auto de 22 de noviembre de 2001... *op. cit.* apartado 25.

concretamente el artículo 6, apartado 2, de la Directiva 92/12⁷³⁸, contiene una regulación idéntica a la prevista en la Directiva 2008/118, concretamente el artículo 9⁷³⁹. Con todo ello, entendemos que el criterio fijado por el Tribunal en el auto expuesto sigue siendo aplicable con la Directiva 2008/118.

V.5.7 Fijación de criterios en relación con la devolución de impuestos especiales

De modo preliminar, hay que indicar que, si bien el auto no resuelve expresamente sobre el artículo 33, apartado 6, de la Directiva 2008/118, entendemos que, por el contenido de la resolución, es el artículo al cual hay que asignarlo.

Así pues, de las sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 33, apartado 6, de la Directiva 2008/118:

1. La devolución de un impuesto especial satisfecho en el Estado miembro de despacho a consumo debe producirse cuando también se ha satisfecho el impuesto especial en el Estado miembro al que se transportan posteriormente dichos productos, no pudiendo denegarse únicamente porque dicha devolución debería haberse solicitado antes del envío de la mercancía.

⁷³⁸ El artículo 6, apartado 2, de la Directiva 92/12 prevé expresamente: “Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.”

⁷³⁹ La dicción literal del artículo 9 de la Directiva 2008/118 establece: “Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo. El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros.”

2. Una normativa nacional puede denegar la devolución de un impuesto especial pagado por un comerciante en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante.

V.6. Irregularidad

V.6.1 Aspectos generales

Dentro del Capítulo V de la Directiva 2008/118 se encuentra la Sección 4, denominada “Destrucciones y pérdidas”, y la Sección 5, denominada “Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales”, constituidas por el artículo 37 y 38, respectivamente, en las que prevén las consecuencias derivadas de las contingencias que pueden tener lugar durante la circulación de los productos objeto de impuestos especiales, ya sean destrucciones y pérdidas, o algún tipo de irregularidad.

Ahora bien, no cabe confundir la irregularidad prevista en el mencionado artículo 38 de la Directiva 2008/118 y la irregularidad recogida en el artículo 10 de la Directiva 2008/118, ya que, mientras que en el primer caso se regula respecto a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro que se entregan o utilizan en otro Estado miembro, en el segundo caso se refiere a la circulación en régimen suspensivo. En este apartado nos vamos a centrar en la irregularidad prevista en el artículo 38 de la Directiva 2008/118. La regulación de esta irregularidad presenta una gran importancia con vistas a evitar conflictos de intereses entre Estados miembros y evitar la doble imposición, tal y como ya se prevé en el considerando 30 de la Directiva

2008/118⁷⁴⁰. Al hilo de dicho considerando, el artículo 38 de la Directiva 2008/118⁷⁴¹ regula la irregularidad en aquellas situaciones en las que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, ya despachados a consumo en un Estado miembro, o una parte de esta, no ha finalizado regularmente.

En estos casos, tal y como se regula en el apartado 1 del artículo 38 de la Directiva 2008/118, los impuestos especiales serán exigibles en el Estado miembro en que se haya observado la irregularidad. En caso de no ser posible determinar el lugar donde se cometió dicha irregularidad, se entenderá producida en el Estado miembro en que fue comprobada. Ello, salvo que en el plazo de tres años desde la fecha de adquisición de dichos productos se determine el Estado miembro en el que se ha producido realmente la irregularidad, en cuyo caso será este último.

⁷⁴⁰ La dicción literal del considerando 30 de la Directiva 2008/118 establece: “A fin de prevenir conflictos de intereses entre Estados miembros y de evitar la doble imposición en caso de circulación en el territorio de la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro, conviene prever el supuesto de que se cometan irregularidades en relación con dichos productos una vez despachados a consumo.”

⁷⁴¹ La dicción literal del artículo 38 de la Directiva 2008/118 establece: “1. Cuando se observe una irregularidad en el curso de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo al artículo 33, apartado 1, o al artículo 36, apartado 1, en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se hayan despachado a consumo, estarán sujetos a impuestos especiales, que serán exigibles en el Estado miembro en que se haya observado la irregularidad. 2. Cuando se observe una irregularidad en el curso de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo al artículo 33, apartado 1, o al artículo 36, apartado 1, en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se hayan despachado a consumo y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la irregularidad, se considerará que esta se produjo y los impuestos especiales se devengarán en el Estado miembro en que fue comprobada. No obstante, si, antes de la expiración de un período de tres años a partir de la fecha de adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales, llega a determinarse el Estado miembro en el que se ha producido realmente la irregularidad, serán de aplicación las disposiciones del apartado 1. 3. El deudor del impuesto será la persona que haya garantizado su pago de conformidad con lo previsto en el artículo 34, apartado 2, letra a), o en el artículo 36, apartado 4, letra a), y cualquier persona que haya participado en la irregularidad. Las autoridades competentes del Estado miembro en el que se despacharon a consumo los productos sujetos a impuestos especiales devolverán o condonarán, previa solicitud, los impuestos especiales si estos han sido recaudados en el Estado miembro en el que la irregularidad fue cometida o comprobada. Las autoridades competentes del Estado miembro de destino liberarán la garantía depositada según lo previsto en el artículo 34, apartado 2, letra a), o en el artículo 36, apartado 4, letra a). 4. A efectos de lo dispuesto en el presente artículo, por «irregularidad» se entenderá toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo al artículo 33, apartado 1, o al artículo 36, apartado 1, no cubiertos por el artículo 37 debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado regularmente.”

V.6.2 Problemática: Clasificación arancelaria incorrecta

Una de las cuestiones con mayor importancia en la práctica es la determinación del concepto de irregularidad, ya que la definición prevista en el apartado 4 del artículo 38 de la Directiva 2008/118 es muy abstracta, al definirla como “toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo al artículo 33, apartado 1, o al artículo 36, apartado 1, no cubiertos por el artículo 37 debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado regularmente.”

Esto es, la irregularidad tiene lugar cuando la circulación, o una parte de ella, de productos sujetos a impuestos especiales, ya despachados a consumo en un Estado miembro, no haya finalizado regularmente.

Sin embargo, surge controversia sobre si la clasificación arancelaria incorrecta de un producto que circula en régimen suspensivo puede entenderse englobado en el concepto de irregularidad del artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

V.6.3 Experiencia práctica húngara: Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 8 de septiembre de 2016⁷⁴², ya explicada previamente en relación con el hecho imponible, resuelve también sobre si debe entenderse englobada dentro del concepto de “irregularidad” a efectos de este artículo aquella mercancía

⁷⁴² Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14, ECLI:EU:C:2016:643.

incluida en un “régimen aduanero suspensivo”⁷⁴³, que se encuentra acompañada de un documento que incluye una clasificación arancelaria incorrecta.

A modo recordatorio, el supuesto versa sobre una sociedad húngara, Schenker, que presta servicios aduaneros y logísticos, y que recibe en régimen aduanero suspensivo de otra sociedad húngara unos cargamentos de tabaco que habían entrado en el territorio de la Unión a través de Eslovenia y su destino era Ucrania. Los cargamentos de tabaco llegaron a Hungría en régimen de tránsito externo “T1”, previsto por el Código aduanero, y fueron colocados en “depósito temporal”.

Las autoridades húngaras, descubrieron que el tipo de tabaco no coincidía con el declarado en los documentos aduaneros *T1*, por lo que entendieron que, como en los documentos de acompañamiento del producto sujeto a impuestos especiales aparecía un código NC que no correspondía a la subpartida de la NC propia del producto real, tales documentos no eran aptos para acreditar el origen de la mercancía aduanera en cuanto producto sujeto a impuestos especiales.

Así pues, como Schenker había infringido la Ley de impuestos especiales al guardar, almacenar y poseer un producto sujeto a impuestos especiales sin haber acreditado su origen y procedencia y sin haber satisfecho el impuesto correspondiente, las autoridades húngaras multaron a Schenker.

Por su parte, Schenker, aparte de alegar que la mercancía no entra en el ámbito de aplicación de la Ley de impuestos especiales, defiende que la mercancía debe considerarse como incluida en un régimen aduanero suspensivo, con independencia de que el código NC indicado en los documentos de acompañamiento no se corresponda a

⁷⁴³ Según el artículo 4, punto 6, de la Directiva 2008/118 establece: “cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) no 2913/92 en relación con el control aduanero del que su objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a), del citado Reglamento”.

la descripción enunciada en la subpartida de la NC a la que realmente pertenece esa mercancía.

Con ello, el tribunal nacional plantea, entre otras, la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Está comprendido entre las irregularidades a que se refiere el artículo 38 de la Directiva 2008/118 el hecho de que una mercancía se acoja a un régimen aduanero suspensivo cuando en sus documentos de acompañamiento figura una designación NC incorrecta, conforme al anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, modificado por el Reglamento (UE) n.º 861/2010?”⁷⁴⁴

Esto es, se pretende conocer si el concepto de “irregularidad” previsto en el artículo 38 de la Directiva 2008/118 engloba una mercancía incluida en un “régimen aduanero suspensivo”, acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal considera que hay circulación de productos sujetos a impuestos especiales, según el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2008/118, al cual se remite el artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118, cuando productos sujetos a impuestos especiales ya se hayan despachado a consumo en un Estado miembro y se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados en él.

En el supuesto en cuestión, las mercancías se habían incluido en un “régimen aduanero suspensivo”, sin entenderse despachadas a consumo por el hecho de haberse declarado en una subpartida arancelaria incorrecta, y además no se mantenían con fines comerciales

⁷⁴⁴ Sentencia de 8 de septiembre de 2016... *op. cit.* apartado 69.

en el Estado miembro de destino para ser entregadas o utilizadas en el mismo, sino que se destinaban a la reexportación a otro estado.

Por tanto, como las mercancías no se habían despachado a consumo en el Estado miembro de origen, no puede entenderse aplicable el concepto de irregularidad previsto en el artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

Fallo

Por ello, el Tribunal concluye:

“en una situación como la del litigio principal el concepto de «irregularidad» enunciado en el artículo 38 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que no abarca una mercancía incluida en un régimen aduanero suspensivo acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta.”⁷⁴⁵

Por tanto, no se considera englobado en el concepto de “irregularidad” previsto en el artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118, un supuesto en el que una mercancía incluida en un régimen aduanero suspensivo se encuentra acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta, cuando la mercancía no ha sido despachada a consumo en el Estado miembro de origen, al haberse incluido en un régimen aduanero suspensivo, y la mercancía no se mantiene con fines comerciales en el Estado miembro de destino para ser entregada o utilizada en el mismo.

⁷⁴⁵ Sentencia de 8 de septiembre de 2016... *op. cit.* apartado 128.

V.6.4 Problemática: Responsable del pago

Ahora bien, una vez se entiende producida una irregularidad, el aspecto principal consiste en determinar la figura del responsable del pago, ya que es sobre quien recae la obligación de pago y, en su caso, la imposición de sanciones. En este sentido, el apartado 3 del artículo 38 de la Directiva 2008/118 establece que será deudor del impuesto la persona que ha garantizado su pago o, en su caso, cualquier persona que haya participado en la irregularidad⁷⁴⁶.

Además, en relación con dicho artículo, conviene traer a colación el artículo 11 de la Directiva 2008/118, en virtud del cual se faculta a los Estados miembros a que fijen las situaciones y condiciones bajo las cuales el impuesto especial satisfecho en el Estado miembro de despacho a consumo sería devuelto o condonado, siempre con la finalidad de impedir cualquier posible fraude o abuso⁷⁴⁷.

Pues bien, esta responsabilidad de pago en casos de irregularidad por parte de la persona física o jurídica que ha garantizado el pago ya se encontraba regulada en la Directiva 92/12, ya que el apartado 1 de su artículo 20 establecía que, en caso de producirse una irregularidad que conlleve la exigibilidad del impuesto, este impuesto “deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo”.

⁷⁴⁶ En el apartado 3 del artículo 38 de la Directiva 2008/118 específicamente se prevé que el “deudor del impuesto será la persona que haya garantizado su pago de conformidad con lo previsto en el artículo 34, apartado 2, letra a), o en el artículo 36, apartado 4, letra a), y cualquier persona que haya participado en la irregularidad.”

⁷⁴⁷ La dicción literal del artículo 11 de la Directiva 2008/118 establece: “Además de los casos contemplados en el artículo 33, apartado 6, en el artículo 36, apartado 5, y en el artículo 38, apartado 3, así como los casos considerados en las Directivas mencionadas en el artículo 1, a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso.”

Además, en el apartado 3 del mismo artículo 20⁷⁴⁸, se habilitaba a los Estados miembros a tomar aquellas medidas que considerasen apropiadas para evitar cualquier infracción o irregularidad. Pues bien, con base en dicha habilitación, algunos países, como Grecia, han aprobado normativas nacionales que agravaban la responsabilidad de los depositarios autorizados con la finalidad de evitar posibles fraudes.

Este supuesto se analizó en la sentencia del Tribunal de 2 de junio de 2016⁷⁴⁹, en la que se revisaba si la determinación de este tipo de sanciones agravadas era contraria a la Directiva 92/12. Para ello, se analiza el respeto de dicha norma a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

V.6.5 Experiencia práctica griega: Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15

Antecedentes de hecho

En este sentido, en Grecia se adoptó una suerte de responsabilidad agravada para el depositario, de forma tal que el depositario autorizado sería responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales.

⁷⁴⁸ Añadida por el artículo 1, apartado 6, de la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1992, núm. 390, pp. 124-126. En virtud del mismo, en el apartado 3 del artículo 20, tras la última frase, se añade el siguiente texto: “(...) Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.”

⁷⁴⁹ Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:398.

En la Ley griega 1165/1918 del Código Aduanero, en su artículo 108, se establecía que el depositario autorizado de unos productos que hubiesen circulado en régimen suspensivo de impuestos especiales desde su depósito fiscal, y que hubiesen salido irregularmente de dicho régimen a consecuencia de un acto de contrabando, podía ser declarado responsable solidario del pago de multas administrativas por contrabando, con independencia de que:

- Fuera poseedor, o no, de esos bienes con arreglo al Derecho privado en el momento en que se cometió la infracción; y
- Los autores de la infracción, que intervenían en dicha circulación, hubieran establecido o no con el depositario autorizado una relación contractual particular de la que se desprendiera que actuaban como mandatarios suyos.

En el supuesto en cuestión, Karelia, sociedad griega que opera en el sector de la fabricación de productos del tabaco y tiene la condición de depositario autorizado, tras recibir un pedido de 760 cartones de cigarrillos de Bulgakommerz Ltd, que se encontraban en régimen suspensivo, presenta una declaración de exportación de tales productos para su exportación a Bulgaria, que en dicho momento no era miembro de la Unión Europea.

Esta carga no llegó a su destino, descubriendo las autoridades griegas que el camión en el que debían haberse transportado dichos productos había partido hacia Bulgaria completamente vacío y que la carga había sido traspasada a otro camión. Así pues, como no se aportó el justificante de salida de dichos productos, se ejecutó la garantía bancaria constituida por Karelia para cubrir el importe de los impuestos especiales. Posteriormente, las autoridades aduaneras emitieron un acto de imputación por contrabando en relación con los 760 cartones de cigarrillos en cuestión, declarando autores conjuntos de dicho contrabando a las personas que habían realizado el pedido de tales cigarrillos, en nombre de Bulgakommerz, al Director de exportaciones de Karelia, siendo declarada Karelia como responsable civil solidaria.

Karelia defendía que no se había acreditado ninguna relación de mandato o de representación ni ninguna otra relación jurídica que disimulara un mandato entre Karelia y las personas calificadas de autores del acto de contrabando. Las autoridades griegas defendían, por su parte, que, al encontrarse los cigarrillos en régimen suspensivo de impuestos especiales, los autores del acto de contrabando habían actuado como mandatarios de Karelia que, en su condición de depositario autorizado, era la poseedora de las mercancías y la única responsable de su circulación hasta el momento de su exportación, con independencia de la condición en la que los autores de dicho acto de contrabando hubieran fingido actuar, a saber, como conductores, intermediarios, destinatarios, compradores, etc.

Con ello, el tribunal nacional planteaba la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse la Directiva 92/12/CE, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, y en particular de los principios de efectividad del Derecho de la Unión, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, en el sentido de que se opone a que se aplique a supuestos como el que se examina en este asunto una disposición legislativa tal como el artículo 108 del Código Aduanero, en virtud de la cual el depositario autorizado de unos productos que hayan circulado en régimen suspensivo de impuestos especiales desde el depósito fiscal de aquél y hayan salido irregularmente de dicho régimen a consecuencia de un acto de contrabando puede ser declarado responsable solidario del pago de unas multas administrativas por contrabando, con independencia de que fuera o no poseedor de esos bienes con arreglo al Derecho privado en el momento en que se cometió la infracción y, además, con independencia de que los autores de la infracción, que intervenían en dicha circulación, hubieran establecido o

no con el depositario autorizado una relación contractual particular de la que se desprendiera que actuaban como mandatarios suyos?”⁷⁵⁰

Esto es, se pretende conocer si la Directiva 92/12, con base en los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, se opone a una normativa nacional, que declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, incluso aunque, según el Derecho nacional, el referido depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.

Fundamentos de Derecho

De modo preliminar, en dicha sentencia el Tribunal reconoce que la Directiva 92/12 no se opone a que los Estados miembros agraven la responsabilidad del depositario autorizado convirtiéndolo en responsable solidario de las consecuencias pecuniarias de las infracciones constatadas durante la circulación de los productos en régimen suspensivo.

Sin embargo, debe analizarse si dicha normativa nacional respeta los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, ya que dichos principios deben ser respetados en todo caso.

En primer lugar, ni la Directiva 92/12 ni las disposiciones de Derecho nacional parecen lo suficientemente precisas y previsibles para los interesados como para que pueda entenderse respetado el principio de seguridad jurídica, si bien dicho extremo debe ser confirmado por los órganos jurisdiccionales nacionales.

⁷⁵⁰ Sentencia de 2 de junio de 2016... *op. cit.* apartado 29.

En segundo lugar, respecto al principio de proporcionalidad, el Tribunal entiende que dicha regulación provoca que el depositario autorizado pueda ser declarado responsable solidario del pago de las sanciones mencionadas incluso aunque haya elegido no colaborar con las personas que llevan a cabo el acto de contrabando, originándose *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, que debe ser considerado como desproporcionado.

Por ello, se determina que un régimen de responsabilidad agravada solamente respeta los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad si está previsto clara y expresamente en la legislación nacional y reserva al depositario autorizado una posibilidad efectiva de eximirse de su responsabilidad.

Fallo

Así, el Tribunal concluye:

“En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 92/12, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional —como la controvertida en el litigio principal, que permite declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a éstos en sus mandatarios— en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción,

aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.”⁷⁵¹

Por tanto, la Directiva 92/12, cuya regulación en este sentido es muy similar a la prevista en la Directiva 2008/118, se opone a una normativa nacional que declara la responsabilidad solidaria del depositario autorizado, por el pago de sanciones impuestas por una infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, cuando no se permite exonerarle de dicha responsabilidad a pesar de probar que no tiene relación con dicha infracción.

V.6.6 Problemática: Persona jurídica deudora por actuación de persona física

Además, teniendo en cuenta la ambigüedad de la redacción del artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118, también ha surgido controversia sobre si puede considerarse, en caso de introducción irregular, como deudora de un impuesto especial a una persona jurídica como consecuencia de la actuación de su administrador, que es una persona física.

La responsabilidad civil derivada de la infracción penal consiste en la obligación de restituir el bien o reparar o indemnizar por los daños o perjuicios que los hechos hayan podido provocar. Con ello, las normas que regulan la responsabilidad civil se enfocan a satisfacer un interés privado de una persona física o jurídica que ha sufrido un perjuicio por la comisión de un delito, pudiendo ser el perjudicado, persona distinta a la víctima de la infracción penal.

⁷⁵¹ Sentencia de 2 de junio de 2016... *op. cit.* apartado 54.

En este sentido, la controversia se plantea, concretamente, sobre si una persona jurídica, que responde civilmente de las infracciones penales de su administrador, responde solidariamente del pago de los impuestos especiales en el caso de introducción irregular de productos sujetos a los mismos en territorio español.

V.6.7 Experiencia práctica belga: Sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18

Antecedentes de hecho

Así, en sentencia de 17 de octubre de 2019⁷⁵², se resuelve una cuestión prejudicial planteada por Bélgica, la cual trae causa de una acusación realizada por dicho país a una sociedad española, dedicada al comercio de bebidas, alegando que había introducido irregularmente en su territorio bebidas ya despachadas a consumo en otro Estado miembro sin haber provisto a tales productos de un documento simplificado de acompañamiento o de un certificado de garantía y sin haber pagado el impuesto especial.

Aunque la empresa española alegaba que la irregularidad la había cometido su administrador, y que como consecuencia de ello la persona jurídica no era responsable de dicha irregularidad, los tribunales belgas entendían que la persona jurídica, si bien no era responsable penalmente, sí es responsable civilmente de las infracciones penales cometidas por su administrador.

Como consecuencia de ello, la duda se planteaba sobre si la introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro hace que una persona jurídica,

⁷⁵² Sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18, ECLI:EU:C:2019:875.

civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, sea solidariamente responsable del pago de los impuestos especiales.

Así, el Tribunal reformula la cuestión prejudicial, siendo finalmente el literal el siguiente:

“(…) si los artículos 8 y 38 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que, en caso de introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro, hace que una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, sea solidariamente responsable del pago de los impuestos especiales.”⁷⁵³

Esto es, si en aquellos casos en los que se produce la introducción irregular en un Estado miembro cuando se ha despachado a consumo en otro Estado miembro, una persona jurídica puede ser responsable solidaria por las infracciones cometidas por su administrador.

Fundamentos de Derecho

Pues bien, en este caso, con carácter previo, conviene traer a colación que los productos introducidos en Bélgica no iban acompañados de un certificado de garantía, por lo que no era posible exigir el pago de los impuestos especiales a un garante. Con ello, con vistas a dilucidar la cuestión, el Tribunal entra a analizar el literal del apartado 3 del artículo 38 de la Directiva 2008/118.

⁷⁵³ Sentencia de 17 de octubre de 2019... *op. cit.* apartado 31.

Así, en primer lugar, se destaca que la expresión “cualquier persona que haya participado en la irregularidad” no excluye la consideración como partícipes en la misma irregularidad a una sociedad y su administrador y, por lo tanto, que no sean responsables solidarios del pago de los impuestos especiales.

Además, la utilización del término “persona”, sin mayor precisión, en lugar de utilizar un término más acotado, no excluye, en principio, que dicho apartado pueda resultar aplicable a una persona jurídica. En el mismo sentido, el uso del adjetivo indefinido “cualquier” permite incluir la hipótesis de que varias personas están implicadas en la misma irregularidad⁷⁵⁴.

Fallo

Por tanto, el Tribunal concluye:

“Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 38 de la Directiva 2008/118, en relación con el artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en caso de introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro, atribuye a una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, la responsabilidad solidaria del pago de los impuestos especiales.”⁷⁵⁵

⁷⁵⁴ En la misma línea, conviene tener en cuenta que la nueva Directiva 2020/262 reconoce expresamente esta posibilidad. Así, el nuevo artículo 46, apartado 3, primer párrafo, de la nueva Directiva 2020/262, especifica que, “En caso de que sean varios los deudores del mismo impuesto especial, todos ellos estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.”

⁷⁵⁵ Sentencia de 17 de octubre de 2019... *op. cit.* apartado 43.

Con ello, con independencia de las posteriores acciones que pueden ejercitarse entre la empresa y el administrador, una persona jurídica puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales devengados como consecuencia de la actuación de una persona física siempre que esta haya actuado como agente de aquella.

V.6.8 Extensión de la responsabilidad solidaria

Cuando una mercancía no se ha despachado a consumo en el Estado miembro de origen y no se mantiene con fines comerciales en el Estado miembro de destino para ser entregada o utilizada en el mismo, en aquellos casos en los que la mercancía incluida en un régimen aduanero suspensivo se encuentra acompañada de un documento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta, no se produce una irregularidad en el sentido del artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

Además, es contraria a la normativa europea una norma nacional que no permite exonerar de la responsabilidad solidaria a un depositario autorizado por el pago de sanciones impuestas por infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, aunque se pruebe que no tiene relación con dicha infracción. En este sentido, como afirma García Heredia (2016), al hilo de la conclusión fijada por el Tribunal, para que pueda fijarse un régimen de responsabilidad agravada del depositario autorizado son necesarios dos requisitos. Por una parte, para respetar el principio de seguridad jurídica, el régimen debe ser claro y estar expresamente previsto en la legislación nacional. Por otra parte, para respetar el principio de proporcionalidad, el régimen debe reservar al depositario autorizado una posibilidad efectiva de eximirse de su responsabilidad⁷⁵⁶. De hecho, como afirma Bot (2016), para que pueda cumplirse este último requisito es imprescindible que la presunción prevista en la legislación

⁷⁵⁶ MARTIN JIMÉNEZ, A. J. *et. al.* “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, Nº 172, 2016, pp. 312-315.

nacional no sea *iuris et de iure*, es decir, que permita al depositario exonerarse de su responsabilidad si prueba que no incurrió en culpa alguna⁷⁵⁷.

Por último, una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales de su administrador, puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales devengados como consecuencia de la actuación de dicho administrador, persona física, siempre que haya actuado como agente de la persona jurídica, aunque posteriormente la sociedad pueda ejercer acciones legales contra el administrador.

Esto es, teniendo en cuenta la poca precisión del concepto de persona que participa en la irregularidad dado por el literal del apartado 3, del artículo 38 de la Directiva 2008/118, puede considerarse que una persona jurídica es deudora del impuesto especial como consecuencia de la actuación de una persona física siempre que esta haya actuado como agente de aquella. Y ello con independencia de que el administrador actuase en su propio interés y en perjuicio de la empresa, aunque actuase en el ámbito de sus funciones y para conseguir el objeto social de la empresa, ya que ello únicamente tiene repercusiones en el plano penal pero no en el plano civil.

V.6.9 Fijación de criterios relativos a la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro

De las sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 38 de la Directiva 2008/118:

1. No se produce una irregularidad en el sentido del artículo 38, apartado 4, de la Directiva 2008/118, cuando una mercancía que no se ha despachado a consumo

⁷⁵⁷ Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. YVES BOT, presentadas el 28 de enero de 2016, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:66, apartado 68.

en el Estado miembro de origen y que no se mantiene con fines comerciales en el Estado miembro de destino para ser entregada o utilizada en el mismo, se encuentra incluida en un régimen aduanero suspensivo al amparo de un documento de acompañamiento que menciona una clasificación arancelaria incorrecta.

2. Es contraria a la normativa europea una norma nacional que no permite exonerar de la responsabilidad solidaria a un depositario autorizado por el pago de sanciones impuestas por infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, aunque se pruebe que no tiene relación con dicha infracción.
3. Una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales de su administrador, puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales devengados como consecuencia de la actuación de un administrador, persona física, siempre que esta haya actuado como agente de aquella.

V.7 Aportaciones finales

Con todo ello, de los 13 asuntos que se han dictado respecto a la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, se han podido extraer numerosos criterios que han sido dictados por el Tribunal.

Entre ellos, destacan los 10 criterios extraídos de los 5 asuntos dictados en relación con los productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, incluyendo el supuesto específico de adquisición de hidrocarburos, regulados en el artículo 32 de la Directiva 2008/118.

En segundo lugar, se han podido extraer 7 criterios de los 5 asuntos relativos a la tenencia de productos con fines comerciales y al supuesto de devolución en caso de tributación en dos Estados distintos.

Por último, respecto al supuesto de la irregularidad en la circulación de los productos, previsto en el artículo 38 de la Directiva 2008/118, se han extraído 3 criterios respecto a los 3 asuntos dictados.

CAPITULO VI. Marcas fiscales: Problemática y criterios

VI.1 Aspectos generales

De modo preliminar, es preciso recordar que las marcas fiscales constituyen para el Estado miembro que las entrega un medio de cobro anticipado del impuesto especial sobre los productos que un operador económico pretende poner a consumo en dicho Estado miembro.

Las marcas fiscales, o precintas, son documentos timbrados y numerados que se confeccionan por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Estos documentos se adhieren a las bebidas, normalmente sobre sus tapones o cierres para que se rompan al abrirse, o a los cigarrillos, por debajo de la envoltura transparente que rodea el paquete de cigarrillos.

La finalidad de estas marcas es, principalmente, poder acreditar que el impuesto está pagado cuando un producto sale de un régimen suspensivo con destino al mercado interior⁷⁵⁸. Sin embargo, en ningún caso estas marcas fiscales establecidas por los Estados miembros deberían suponer un obstáculo a los intercambios comerciales entre los Estados miembros⁷⁵⁹.

Por tanto, si bien se reconoce la posibilidad a los Estados miembros de establecer marcas fiscales, ello se condiciona a que dichas marcas fiscales no obstaculicen los intercambios

⁷⁵⁸ DE LA PEÑA VELASCO, G. *et. al. Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 5ª edición, Iustel, Madrid, España, 2013, p. 344.

⁷⁵⁹ En este sentido, el considerando 31, primer párrafo, de la Directiva 2008/118 establece que: “Procede facultar a los Estados miembros para que establezcan la obligación de dotar a los productos despachados a consumo de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales. La utilización de dichas marcas no debe obstaculizar en modo alguno los intercambios comerciales intracomunitarios. (...)”.

comerciales intracomunitarios, siendo la principal causa para que se produzca dicho obstáculo la existencia de una doble tributación.

VI.2 Doble tributación

Con vistas a evitar esta doble tributación, que conllevaría un obstáculo a los intercambios comerciales intracomunitarios, el mismo considerando 31 ya establece la posibilidad de que el Estado miembro que haya emitido las marcas fiscales, cuando los impuestos se hayan devengado y recaudado en otro Estado miembro, devuelva, condone o libere el importe que haya sido abonado o garantizado para la obtención de las marcas fiscales.

Ahora bien, se habilita a los Estados miembros que hayan emitido las marcas fiscales a que supediten dicha devolución, condonación o liberación a que se pruebe la retirada o la destrucción de las marcas fiscales emitidas, con vistas a evitar que se produzca cualquier tipo de abuso⁷⁶⁰.

Al hilo de la regulación prevista en el considerando 31, el apartado 3 del artículo 39 de la Directiva 2008/118 establece que los Estados miembros velarán porque las marcas o marcas de reconocimiento nacionales no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales⁷⁶¹.

⁷⁶⁰ El considerando 31, párrafos segundo y tercero, de la Directiva 2008/118 establece: “(...) Dado que la utilización de tales marcas no debe generar una doble carga tributaria, procede aclarar que todo importe pagado o garantizado por la obtención de las mismas habrá de ser devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, en caso de que los impuestos especiales se hayan devengado y recaudado en otro Estado miembro. No obstante, para evitar cualquier abuso, los Estados miembros que hayan emitido dichas marcas deben poder supeditar la devolución, condonación o liberación a la presentación de pruebas de su retirada o destrucción.”

⁷⁶¹ La dicción literal del apartado 3 del artículo 39 de la Directiva 2008/118 establece “3. Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la correcta aplicación del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas o marcas de reconocimiento nacionales mencionadas en el apartado 1 no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales. Cuando se apliquen tales marcas a los productos sujetos a impuestos especiales, todo importe pagado o garantizado para la obtención de las mismas, excepto sus gastos de emisión, será devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, si los impuestos

Por tanto, podemos observar como se contraponen dos principios, por una parte, la no existencia de obstáculos en los intercambios comerciales, manifestada a través de evitar la doble tributación, y, por otra parte, el evitar que se produzca cualquier tipo de abuso, habilitando a los Estados miembros a que supediten la devolución, condonación o liberación del impuesto pagado con las marcas fiscales a que se pruebe la retirada o la destrucción de las marcas fiscales.

VI.2.1 Problemática: Pérdida de marcas fiscales antes de adherirse a los productos

La devolución del impuesto satisfecho con las marcas fiscales presenta características propias, distintas de la devolución que tiene lugar cuando se abona el impuesto especial sin las marcas fiscales. Y ello se debe a que el impuesto satisfecho a través de las marcas fiscales es un impuesto que se abona de forma anticipada, no pudiendo, por tanto, aplicarse las normas reguladoras de la devolución sin marcas fiscales.

Esto provoca que numerosos supuestos no tengan una regulación específica, incluso aunque algunos de ellos tienen una gran transcendencia en la práctica, generando con ello una gran inseguridad jurídica. Así, por ejemplo, ni la Directiva 92/12, ni la Directiva 2008/118 prevén regulación alguna sobre un supuesto muy habitual en la práctica como es la desaparición de los sellos o marcas.

De hecho, surgió controversia, concretamente, sobre si los Estados miembros estaban habilitados para determinar las implicaciones fiscales que se derivan de la desaparición de las marcas fiscales. Específicamente se pretende conocer si los Estados miembros

especiales se han devengado y recaudado en otro Estado miembro. El Estado miembro que haya expedido las marcas podrá, no obstante, exigir, para la devolución, condonación o liberación de la cantidad abonada o garantizada, la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de que han sido retiradas o destruidas.”

pueden aprobar una regulación que haga recaer el riesgo de la pérdida de las marcas fiscales sobre el adquirente.

VI.2.2 Experiencia práctica neerlandesa: Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04

Antecedentes de hecho

El Tribunal, en sentencia de 15 de junio de 2006⁷⁶², resuelve sobre un supuesto en el que una sociedad que explota en Luxemburgo un comercio al por mayor de labores del tabaco solicitó a las autoridades de Países Bajos la devolución de cantidades que había abonado para la obtención de precintas fiscales que desaparecieron antes de haber sido adheridas sobre las labores del tabaco a las que estaban destinadas.

Con ello, el tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“1) ¿Debe interpretarse la Directiva de impuestos especiales en el sentido de que obliga a los Estados miembros a adoptar una disposición legal en virtud de la cual deberán devolver o compensar las cuotas correspondientes al impuesto especial que se hayan abonado o devengado en el momento de solicitarse las precintas, en un supuesto en que el solicitante (que es un depositario autorizado) no empleó ni podrá emplear las precintas que se extraviaron antes de ser adheridas a productos objeto de impuestos especiales y en que terceros no pudieron ni podrán utilizar legalmente dichas precintas, si bien no cabe excluir que terceros las emplearan o empleen en el futuro, adhiriéndolas a labores del tabaco comercializadas de modo irregular?”⁷⁶³

⁷⁶² Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, ECLI:EU:C:2006:407.

⁷⁶³ Sentencia de 15 de junio de 2006... *op. cit.* apartado 38.

Esto es, si los Estados miembros están obligados a aprobar una norma que obligue a devolver o compensar cuotas abonadas o devengadas por las precintas perdidas antes de ser adheridas a productos objeto de impuestos especiales y que no van a poder utilizarse por la persona que abonó las precintas, sin que pueda confirmarse que no vayan a ser utilizadas por terceros en el futuro en labores del tabaco comercializados de modo irregular.

Fundamentos de Derecho

En primer lugar, se confirma que los artículos 21, apartado 1, y 22, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/12, equivalentes al artículo 39 de la Directiva 2008/118, no se oponen a una regulación de un Estado miembro en la que se hace recaer el riesgo de pérdida de los sellos o marcas sobre el adquirente, a través de la fijación de un régimen que no establezca la devolución del importe de los impuestos especial cuando las precintas fiscales han desaparecido.

Ello, siempre y cuando esta desaparición no sea imputable a caso fortuito o fuerza mayor y no se haya demostrado que las precintas han sido destruidas o han quedado completamente inutilizables.

En el mismo sentido, esta regulación no es contraria al principio de proporcionalidad, ya que, si se permitiese la devolución de las precintas fiscales únicamente alegando su pérdida, ello fomentaría los fraudes y abusos, precisamente una de las cuestiones que la normativa europea busca evitar con mayor ahínco.

Además, en este asunto la normativa nacional sigue permitiendo la devolución o compensación cuando la desaparición se ha producido por caso fortuito o fuerza mayor, entre otros, por lo que es una muestra de que dicha norma no va más allá de lo necesario.

Fallo

Con ello, el Tribunal concluye:

“Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que ni la Directiva de impuestos especiales ni el principio de proporcionalidad se oponen a que los Estados miembros adopten un régimen que no establezca la devolución del importe de los impuestos especiales abonados en circunstancias como las del litigio principal, haciendo recaer así sobre el adquirente el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales.”⁷⁶⁴

Por tanto, ni los artículos 21, apartado 1, y 22, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/12, ni el equivalente artículo 39 de la Directiva 2008/118, son contrarios a que los Estados miembros aprueben un régimen que haga recaer el riesgo de pérdida de las precintas fiscales en el adquirente, a través de la denegación de devolución de los impuestos especiales abonados cuando se produce la pérdida de dichas precintas, siempre que no se haya producido por caso fortuito o fuerza mayor ni se haya probado que las precintas se han destruido o inutilizado.

VI.2.3 Problemática: Robo de productos con marcas fiscales adheridas

Otra de las problemáticas que ha surgido en la práctica respecto a las marcas fiscales es cuáles son las consecuencias del robo de los productos sujetos a impuestos especiales respecto a los cuales se ha fijado una marca fiscal, habiéndose abonado, por tanto, el impuesto correspondiente.

⁷⁶⁴ Sentencia de 15 de junio de 2006... *op. cit.* apartado 46.

En primer lugar, conviene destacar que, en estos casos, el Estado miembro de partida que había expedido las marcas fiscales no puede comprobar la destrucción de dichas marcas, por lo que sí que existe la posibilidad de una tributación múltiple por parte de los Estados miembros de tránsito, ya que ello permite evitar abusos y fraudes. Por ello, en estos casos, se plantea la duda sobre si, efectivamente, los Estados miembros pueden negarse a devolver el importe abonado por las marcas fiscales.

VI.2.4 Experiencia práctica alemana: Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06

Antecedentes de hecho

En la sentencia del Tribunal de 13 de diciembre de 2007⁷⁶⁵, se resuelve un conflicto entre una sociedad alemana, Tuxedo GmbH, cuyo sucesor legal es BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, y las autoridades alemanas respecto a la negativa de estas a devolver el importe pagado por la compra de marcas fiscales en Alemania que fueron incorporadas en paquetes de cigarrillos adquiridos en Irlanda, pero destinados al mercado alemán, y que, estando en régimen suspensivo, fueron robados en Irlanda durante su expedición.

Como dichas marcas ya no podían utilizarse para pagar el impuesto alemán sobre el tabaco, Tuxedo solicitó su devolución a las autoridades alemanas, ya que, según Tuxedo, se podía presumir que todos los cigarrillos robados se venderían en el mercado negro británico. Además, Tuxedo alega que los impuestos especiales sólo pueden percibirse en el Estado miembro en el que se produjo la violación o la irregularidad durante el régimen suspensivo, aunque otro Estado miembro exija la utilización de marcas fiscales, ya que, en caso contrario, se multiplicarían los impuestos, lo que afectaría al comercio intracomunitario en el sentido del artículo 21, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

⁷⁶⁵ Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, ECLI:EU:C:2007:788.

Por su parte, las autoridades alemanas entendían que no procedía la devolución, ya que entendían que el adquirente debía correr con el riesgo de pérdida de las marcas fiscales al no poderse descartar que los paquetes de cigarrillos robados provistos de las citadas marcas fiscales se vendiesen en el territorio fiscal alemán, ya que las marcas fiscales no habían sido destruidas ni anuladas.

Con ello, el tribunal nacional plantea la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse la Directiva [92/12], en el sentido de que un Estado miembro, que ha percibido un impuesto especial sobre las labores de tabaco mediante la emisión de marcas fiscales, está obligado a devolver al adquirente de dichas marcas fiscales el importe pagado por ellas en el supuesto de que las labores de tabaco provistas de tales marcas fiscales en otro Estado miembro salieran de manera irregular del régimen suspensivo, a raíz de lo cual este [otro] Estado miembro recauda el impuesto especial sobre las labores de tabaco del operador establecido en dicho Estado que las ha enviado en régimen suspensivo intracomunitario?”⁷⁶⁶

Esto es, si se excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por un Estado miembro, habiendo sido fijadas en los productos antes de su puesta a consumo, y que han sido robados en otro Estado miembro habiendo dado lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y sin que se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de las citadas marcas.

⁷⁶⁶ Sentencia de 13 de diciembre de 2007... *op. cit.* apartado 21.

Fundamentos de Derecho

Pues bien, siendo cierto que las marcas fiscales no pueden servir para pagar los impuestos especiales, dado que ya han sido abonados, ello no implica necesariamente un derecho a la devolución del importe pagado por la adquisición de las marcas.

Y ello porque se reconoce que las marcas fiscales tienen un valor intrínseco que las diferencia de simples documentos de pago de una determinada cantidad de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega de esas marcas, ya que la mera presencia de dichas marcas en unos productos constituye una presunción de que se han pagado los impuestos especiales correspondientes, y, por tanto, se autoriza a su comercialización en ese Estado miembro, siendo especialmente propicio para el desarrollo de un comercio ilegal el mercado de cigarrillos⁷⁶⁷.

Así, el Tribunal considera que el Estado miembro que entrega las marcas fiscales únicamente está obligado a devolver el importe pagado por las marcas fiscales cuando el operador económico en cuestión sea capaz de probar que las marcas no se emplearán para transmitir productos sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de entrega de las marcas. De esta forma se hace recaer el riesgo de la pérdida en el adquirente, ayudando a lograr de esta forma el objetivo de la prevención del uso fraudulento de esas marcas, salvo en aquellos casos en los que la pérdida se produzca por caso fortuito o fuerza mayor.

Además, el legislador europeo no ha considerado que la prevención de la doble imposición sea un principio absoluto, sino que incluso prevalece la prevención de los abusos y fraudes respecto al principio de imposición en un solo Estado miembro. Por ello, se considera que la devolución del importe de los impuestos especiales no puede depender

⁷⁶⁷ En este sentido ya se manifestó el Tribunal en sentencia de 29 de abril de 2004, *British American Tobacco*, C-222/01, ECLI:EU:C:2004:250, apartado 72; de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C-374/06, ECLI:EU:C:2002:741, apartado 87.

únicamente de que se pueda justificar el pago de dichos impuestos, sino también que se haya producido la destrucción de las marcas fiscales⁷⁶⁸.

Y no basta alegar que dicha prueba es imposible de aportar, ya que precisamente dicha imposibilidad es la que muestra el riesgo de que los productos sean transmitidos en el Estado miembro de emisión de las marcas fiscales y, por ende, la realidad del riesgo de uso de dichas marcas, y legitima la negativa del Estado miembro a devolver el coste. Además, aunque las marcas fiscales se hayan fijado con carácter previo al devengo de los impuestos, como ocurre en aquellos casos en los que se fijan a productos que se encuentran en regímenes suspensivos, ello no implica cambio alguno en las conclusiones alcanzadas, ya que este tipo de prácticas suelen ser empleadas por las empresas por necesidades prácticas, pero no por obligación legal alguna.

Así pues, en estos casos en los que se produce dicha fijación de marcas fiscales en productos sobre los que no se han devengado impuestos especiales, se trata de una decisión realizada libremente, por lo que el operador económico en cuestión debe asumir las consecuencias en casos de robo de los productos. Lo mismo ocurre en todos aquellos casos en los que se produce el pago anticipado de los impuestos especiales mediante la fijación de las marcas fiscales de un Estado miembro que no va seguido del despacho a consumo en ese Estado miembro⁷⁶⁹.

⁷⁶⁸ Y no basta alegar que dicha prueba es imposible de aportar, ya que precisamente dicha imposibilidad es la que muestra el riesgo de que los productos sean transmitidos en el Estado miembro de emisión de las marcas fiscales y, por ende, la realidad del riesgo de uso de dichas marcas, y legitima la negativa del Estado miembro a devolver el coste.

⁷⁶⁹ Por ejemplo, esto tiene lugar en aquellos casos en los que el operador económico modifica el destino de los productos, ya que en estos supuestos el operador puede aportar prueba de que las marcas fijadas han sido destruidas y obtener, por tanto, la devolución del importe pagado por su adquisición.

Fallo

Con todo ello, el Tribunal concluye:

“(…) que la Directiva 92/12 no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de dichas marcas.”⁷⁷⁰

Por tanto, puede gravarse los productos objeto de impuestos especiales por los Estados miembros de tránsito, a efectos de prevenir los abusos y fraudes, en aquellos casos en los que se produce el robo de unos productos sobre los que se habían puesto marcas fiscales en el Estado miembro de partida, y dicho Estado no puede comprobar su destrucción

VI.2.5 Consecuencias de la pérdida o robo de precintas fiscales

Teniendo en cuenta los asuntos dictados por el Tribunal, cuando se produce la pérdida de las precintas fiscales, sin ser causada por caso fortuito o fuerza mayor y sin haberse probado que las precintas se han destruido o inutilizado, los Estados miembros pueden aprobar un régimen que no permita la devolución de los impuestos especiales abonados, recayendo por tanto el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales sobre el adquirente. Y ello, como afirma Galán Sánchez (2012), está justificado, ya que incita al adquirente de las precintas fiscales a precaverse contra el riesgo de su desaparición, mientras que no

⁷⁷⁰ Sentencia de 13 de diciembre de 2007... *op. cit.* apartado 64.

parece realmente necesario instigar a un propietario de bienes a vigilar éstos y prevenir el riesgo de robo⁷⁷¹.

Además, la desaparición de precintas fiscales no tiene incidencia alguna sobre la propia base imponible, a diferencia del robo de mercancías⁷⁷², ya que los productos para los que se adquirieron las precintas aún pueden ser comercializadas y aún puede originarse la deuda del impuesto especial.

Por último, cuando se produce el robo de productos con marcas fiscales adheridas, sin que el Estado que ha emitido dichas marcas pueda verificar su destrucción, dichos productos pueden ser gravados por los Estados miembros de tránsito, a efectos de prevenir los abusos y fraudes.

VI.2.6 Fijación de criterios relativos a las marcas fiscales

De las sentencias dictadas por el Tribunal en esta materia, podemos extraer los siguientes criterios relativos al artículo 39 de la Directiva 2008/118:

1. Una normativa nacional puede aprobar un régimen que no permita la devolución de los impuestos especiales abonados cuando se produce la pérdida de las precintas fiscales, sin haberse producido por caso fortuito o fuerza mayor y sin haberse probado que las precintas se han destruido o inutilizado, recayendo por tanto el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales sobre el adquirente.

⁷⁷¹ GALÁN SÁNCHEZ, R.M. “STJCE 15.6.2006. Heinz van Landewijck- Straatssecretaris van Financiën. As. C-494/04. Disposiciones fiscales-Armonización de las legislaciones. Directiva 92/12/CC. Impuestos especiales. Sellos fiscales. Sexta Directiva IVA. Artículos 2 y 27. Desaparición de precintas”, *Crónica Tributaria*, Nº 144, 2012, p.233.

⁷⁷² Sobre esta cuestión versa la sentencia de 14 de julio de 2005, *British American Tobacco International y Newman Shipping*, C-435/03, ECLI:EU:C:2005:464, que es la sentencia alegada por la Comisión y por Landewijck en la Sentencia de 15 de junio de 2006... *op. cit.*

2. Los Estados miembros de tránsito pueden gravar productos con marcas fiscales adheridas emitidas por el Estado miembro de partida, cuando dicho Estado no pueda verificar la destrucción de las marcas fiscales.

VI.4 Aportaciones finales

Así pues, con este cerramos el último de los 4 Capítulos centrados en analizar los asuntos dictados por el Tribunal y respecto a los cuales se han extraído una serie de criterios que pueden aportar seguridad en el futuro.

En este Capítulo VI el análisis se ha centrado en los 2 asuntos que se han dictado por el Tribunal respecto a las marcas fiscales, reguladas en el artículo 39 de la Directiva 2008/118.

De estos 2 asuntos se han extraído 2 criterios, uno respecto a la pérdida de marcas fiscales antes de ser adheridas y otro relativo al robo de productos con marcas fiscales adheridas.

PARTE TERCERA

NOVEDADES DE LA DIRECTIVA 2020/262 Y SU INFLUENCIA EN LA FIJACIÓN DE CRITERIOS

CAPÍTULO VII. Nuevo régimen general: Directiva 2020/262

VII.1 Contexto general

El 27 de febrero de 2020 se publica en el DOUE la Directiva 2020/262 de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el nuevo régimen general de los impuestos especiales de fabricación que gravan directa o indirectamente el consumo de los siguientes productos:

- Productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96;
- Alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83 y 92/84;
- Labores del tabaco, reguladas por la Directiva 2011/64.

Con esta Directiva, cuya entrada en vigor se produce en marzo del 2020⁷⁷³, se refunden las numerosas modificaciones que había sufrido la Directiva 2008/118, dotando así de un mayor grado de claridad y concisión a la regulación europea en materia de impuestos especiales de fabricación. Como manifiesta Fernández de Buján y Arranz (2020), la nueva Directiva 2020/262 debería conllevar un mayor perfeccionamiento técnico y simplificación de la operativa tanto para las administraciones como para los operadores económicos⁷⁷⁴.

Ahora bien, cada Estado miembro debe transponer estas modificaciones en su normativa interna antes del 31 de diciembre de 2021 y aplicarlas antes del 13 de febrero de 2023. En este sentido, el artículo 288 del TFUE prevé que, para ejercer las competencias de la

⁷⁷³ Con la excepción de los artículos 1, 4 y 5, los artículos 7 a 11, los artículos 13 a 15, los artículos 18, 23 y 24, los artículos 30 a 32, los artículos 47 a 53, el artículo 56 y el artículo 58 de la Directiva 2020/262, los cuales entrarán en vigor a partir del 13 de febrero de 2023.

⁷⁷⁴ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “Alcance de la nueva Directiva 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los Impuestos Especiales”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, N° 15, 2020, p. 105.

Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes. En relación con la directiva, se indica que “obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios”⁷⁷⁵.

Conviene recordar en este sentido que, cuando un Estado miembro no transpone una directiva, la Comisión puede incoar un procedimiento de infracción e instruir un procedimiento contra el Estado miembro ante el TJUE. A su vez, el incumplimiento de la sentencia dictada con este motivo puede derivar en una nueva condena que puede concluir en la imposición de multas.

Desde una perspectiva formal, la Directiva 2020/262, aunque cuenta con 8 capítulos, los mismos que la Directiva 2008/118, tiene un mayor número de artículos, alcanzando los 58 artículos. Además, cada uno de los 58 artículos de la Directiva 2020/262 van encabezados por una breve descripción de su contenido, algo que no ocurría en los 50 artículos regulados en la Directiva 2008/118. Ello dota de una mayor claridad visual a la nueva normativa.

Por otro lado, se ha actualizado la nomenclatura que se había quedado desfasada, como ocurría, entre otros, con las referencias a:

- Normativa ya derogada, como las Directivas 95/59, 92/79 o 92/80 relativas a las labores del tabaco a las que se remitía, entre otros, el artículo 1 y 11 de la Directiva 2008/118, y que se ha sustituido por la vigente Directiva 2011/64; el Reglamento nº 2913/92, que regulaba el Código Aduanero anterior, al que se remitía el artículo 4 de la Directiva 2008/118, y que se ha actualizado por el Reglamento nº 952/2013, que regula el nuevo Código aduanero; o la Decisión nº 1152/2003,

⁷⁷⁵ Sobre este aspecto, GRAU RUIZ, M.A. “Reformas tributarias: ¿cuándo, cómo y en qué sentido?”, *Revista técnica tributaria*, Nº 126, 2019, pp. 7-10.

relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales⁷⁷⁶, que se sustituye por la nueva Decisión 2020/263⁷⁷⁷.

- La Comunidad Económica Europea o las referencias a la normativa o al territorio “comunitario” incluidas a lo largo de toda la Directiva 2008/118, que se sustituyen por las referencias a la “Unión Europea” o a la normativa o territorio “de la Unión”.

Asimismo, también se han reclasificado algunos artículos, cambiándolos incluso de capítulo con vistas a dotar de una mayor armonía a la norma, como ha ocurrido con el artículo 2 de la Directiva 2008/118 del Capítulo I “Disposiciones generales”, en el que se regulaba el hecho imponible, el cual ha sido reclasificado al artículo 6 en la Directiva 2020/262, incluyéndose en el Capítulo II “Disposiciones generales de procedimiento”.

En el mismo sentido, si bien el concepto de “Estado miembro de destino” se regulaba en el artículo 36, apartado 1, párrafo 2, de la Directiva 2008/118, correspondiente a las ventas a distancia, en la Directiva 2020/262 se incluye en el artículo 3, donde se regulan todas las definiciones a efectos de la Directiva 2020/262.

Además, analizando la regulación material de la Directiva 2020/262, podemos encontrar numerosas novedades respecto a la Directiva 2008/118, algunas con más transcendencia que otras. Entre las principales novedades incluidas por la Directiva 2020/262 cabe destacar las modificaciones en materia de importación y exportación, así como del procedimiento de productos ya despachados a consumo en un Estado miembro y

⁷⁷⁶ Decisión nº 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 1 de julio de 2003, núm. 162, pp. 5-8.

⁷⁷⁷ Decisión (UE) 2020/263 del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de enero de 2020 relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 27 de febrero de 2020, núm. 58, pp. 43-48.

trasladados a otro con fines comerciales. Entre ellas, cabe destacar la nueva regulación en materia de pérdidas parciales.

Conviene destacar, antes de centrarnos en el análisis de las novedades, la voluntad del legislador europeo de lograr que el régimen general de impuestos especiales se vaya adaptando a las nuevas realidades, previendo, incluso, la necesidad de que la Comisión presente quinquenalmente un informe al Parlamento y al Consejo sobre la aplicación de la Directiva 2020/262⁷⁷⁸.

VII.2 Disposiciones generales

VII.2.1 Ámbito de aplicación, posibilidad de creación de nuevos gravámenes y validez de los criterios dictados con anterioridad

El ámbito de aplicación y la posibilidad de creación de nuevos gravámenes se regula en el artículo 1 de la Directiva 2020/262, al igual que se regulaba en el artículo 1 de la Directiva 2008/118.

El literal del artículo 1 de la Directiva 2020/262 establece:

“1. La presente Directiva establece el régimen general aplicable a los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación («los productos sujetos a impuestos especiales»):

⁷⁷⁸ Además, el primer informe, que se deberá presentar como máximo tres años después de la fecha de aplicación de la Directiva 2020/262, evaluará la aplicación y la repercusión de las disposiciones nacionales adoptadas y aplicadas en virtud del artículo 32, teniendo en cuenta pruebas pertinentes de la repercusión de estas disposiciones en materia de efectos transfronterizos, fraude, evasión o abuso, repercusión sobre el correcto funcionamiento del mercado interior y sanidad pública.

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96;
- b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83 y 92/84;
- c) labores del tabaco, reguladas por la Directiva 2011/64.

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

- a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;
- b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.”

Esta regulación es muy similar a la del artículo 1 de la Directiva 2008/118⁷⁷⁹, determinando el ámbito de aplicación con remisión a las Directivas específicas y la

⁷⁷⁹ La dicción literal del artículo 1 de la Directiva 2008/118 establece: “1. 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

posibilidad de crear nuevos gravámenes en idénticos términos. La única modificación es la actualización de las Directivas 95/59, 92/79 y 92/80 por la Directiva 2011/64, que codifica precisamente esas Directivas, no modificándose los ámbitos de aplicación de ellas⁷⁸⁰.

Así pues, no se producen cambios en la regulación del ámbito de aplicación y de la posibilidad de creación de nuevos gravámenes, por lo que la regulación del artículo 1 de la Directiva 2020/262 es idéntica a la del artículo 1 de la Directiva 2008/118.

Por ende, al no producirse modificación alguna en la regulación, entendemos que los criterios fijados respecto a la Directiva 2008/118 resultan plenamente aplicables con la entrada en vigor de la Directiva 2020/262⁷⁸¹.

especiales»): a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE; b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE; c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE. 2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones. 3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre: a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales; b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.”

⁷⁸⁰ *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE ... op. cit.* Si bien el ámbito de aplicación se mantiene, el Comité Económico y Social Europeo es consciente de las divergencias en la contribución de los ingresos procedentes de los impuestos especiales en función de los Estados miembros, en particular los impuestos especiales sobre los productos alcohólicos, así como los vínculos culturales con determinados productos, objetivos sociales (por ejemplo, la salud) y objetivos empresariales (por ejemplo, la promoción de las pequeñas empresas y la innovación). Por ello, el Comité establece que “uno de los principios rectores es prever la mayor discrecionalidad posible para que los Estados miembros puedan adaptar los impuestos especiales sobre productos alcohólicos a las necesidades y los objetivos nacionales en los ámbitos de la estructura impositiva y los contextos culturales y sociales. El CESE muestra su satisfacción por el hecho de que las modificaciones propuestas han respetado este principio.”

⁷⁸¹ Ver Anexo II, apartado “1. Criterios relativos al ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes con la Directiva 2020/262”.

VII.2.2 Definiciones

El artículo 3 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 4 de la Directiva 2008/118, recopila el significado que debe darse a una serie de términos empleados a lo largo de toda la Directiva 2020/262. Las definiciones tienen un papel importante en la regulación de los impuestos especiales. De hecho, el Comité Económico y Social condicionó su apoyo a las medidas incluidas en el paquete de revisiones a la mayor claridad y coherencia de las definiciones⁷⁸².

Si bien la mayoría de las definiciones ya se recogían en el artículo 4 de la Directiva 2008/118, el artículo 3 de la Directiva 2020/262 incluye varias definiciones novedosas, entre las que cabe destacar las relativas a la entrada irregular, el expedidor certificado, destinatario certificado, la condonación y el reembolso. Asimismo, también elimina algunos conceptos, siendo especialmente trascendente, por el enfoque de este estudio, la eliminación del concepto de régimen aduanero suspensivo.

En primer lugar, respecto a los nuevos conceptos introducidos, la “entrada irregular” tiene lugar precisamente cuando productos que no están incluidos en el régimen de despacho a libre práctica entran en el territorio de la Unión, habiéndose contraído sobre los mismos una deuda aduanera por incumplimiento o que se habría contraído dicha deuda si hubiesen estado sujetos a derecho de aduana⁷⁸³. Por ende, el concepto de “entrada irregular” se contrapone al de “importación”, el cual se define como el despacho a libre práctica en el sentido regulado en el Código Aduanero⁷⁸⁴.

⁷⁸² *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE ... op. cit.* apartado 1.3.

⁷⁸³ Específicamente, en virtud del artículo 3, apartado 8, de la Directiva 2020/262, la entrada irregular se define como “la entrada en el territorio de la Unión de productos que no estén incluidos en el régimen de despacho a libre práctica con arreglo al artículo 201 del Reglamento (UE) n° 952/2013 y con respecto a los que se haya contraídos una deuda aduanera en virtud del artículo 79, apartado 1 de dicho Reglamento, o una deuda que se habría contraído si los bienes hubieran estado sometidos a derechos de aduana”.

⁷⁸⁴ El despacho a libre práctica en el Código Aduanero se regula en el artículo 201 Reglamento (UE) n° 952/2013, en el cual se establece que: “1. Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última

En segundo lugar, se resuelve una problemática que existía desde hacía tiempo, como era la dificultad de registro de los operadores económicos que utilizan el régimen suspensivo. Con vistas a paliar este defecto, una de las medidas que se considera necesaria y que se adopta en esta Directiva 2020/262 es el reconocimiento de los depósitos fiscales y los expedidores o destinatarios registrados para que actúen como expedidores o destinatarios certificados, respectivamente⁷⁸⁵. Así pues, se define al expedidor certificado⁷⁸⁶ y al destinatario certificado⁷⁸⁷ como las personas físicas o jurídicas registradas en el Estado miembro de expedición/recepción para enviar/recibir productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro.

Por último, también se han añadido las definiciones de condonación y de reembolso, aunque dichas definiciones se llevan a cabo en unos términos bastantes estándares. Así

se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica. 2. El despacho a libre práctica implicará: a) la percepción de los derechos de importación debidos; b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes; c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior; y d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras previstas para la importación de las mercancías. 3. El despacho a libre práctica conferirá a las mercancías no pertenecientes a la Unión el estatuto aduanero de mercancías de la Unión.”

⁷⁸⁵ El Considerando 46 de la Directiva 2020/262 insiste en la necesidad de que los depósitos fiscales y los expedidores o destinatarios registrados se engloben dentro de los conceptos de expedidor o destinatario certificado a fin de facilitar el registro de los operadores económicos que utilizan regímenes suspensivos, considerando que “A fin de facilitar el actual registro de los operadores económicos que utilizan regímenes suspensivos, es necesario reconocer a los depósitos fiscales y a los expedidores registrados la posibilidad, tras haberlo notificado a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, de actuar como expedidor certificado para los productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales. (...)”.

⁷⁸⁶ Específicamente, el artículo 3, apartado 10, de la Directiva 2020/262 define el concepto de expedidor registrador como “cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación para despachar productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 201 del Reglamento (UE) nº 952/2013 en el ejercicio de la profesión de dicha persona y en las condiciones que fijen dichas autoridades”.

⁷⁸⁷ En este sentido, cabe traer a colación la definición de destinatario certificado prevista en el artículo 3, apartado 13, de la Directiva 2020/262 como “cualquier persona física o jurídica registrada ante las autoridades competentes del Estado miembro de destino con el fin de recibir productos sujetos a impuestos especiales que, en el ejercicio de la profesión de dicha persona, hayan sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y posteriormente trasladados al territorio de otro Estado miembro”.

pues, respecto a la condonación, si bien en la Directiva 2008/118 ya se hacía referencia a la posibilidad de que los Estados miembros condonaran determinados importes⁷⁸⁸, no existía una definición como tal. Sin embargo, en el artículo 3 de la Directiva 2020/262 sí que se incluye específicamente una definición, considerando la condonación como la dispensa de la obligación de pagar los impuestos especiales impagos⁷⁸⁹.

El mismo hecho ocurre respecto al reembolso, ya que, aunque se hacían referencias al reembolso en la Directiva 2008/118, no existía una definición como tal. En cambio, el artículo 3 de la Directiva 2020/262 incluye una definición expresa del reembolso como la devolución de aquellos importes que ya hayan sido pagados en concepto de impuestos especiales⁷⁹⁰. Además, en el considerando 14 de la Directiva 2020/262 se establece que, con independencia de los supuestos de devolución previstos en la Directiva 2020/262, los Estados miembros deben reembolsar los impuestos especiales pagados cuando así lo requiera el objeto de esta Directiva 2020/262⁷⁹¹.

Sin embargo, si bien se han incluido definiciones, también se han eliminado otras, destacando, a los efectos de este análisis, la eliminación de la definición de “régimen aduanero suspensivo”. De hecho, como consecuencia de dicha eliminación se produce la actualización de la definición del término “importación”. Esta definición, de hecho, había sido objeto de controversia ante el TJUE y ello había permitido fijar una serie de criterios relativos a la documentación necesaria durante circulación en régimen aduanero suspensivo y en régimen suspensivo.

⁷⁸⁸ Por ejemplo, en el artículo 36, apartado 5, de la Directiva 2008/118, se preveía que, en las ventas a distancia, si se seguía el procedimiento previsto en ese mismo artículo, los impuestos especiales aplicados en el primer Estado miembro deberían ser devueltos o condonados, a petición del vendedor.

⁷⁸⁹ En virtud del artículo 3, apartado 15, de la Directiva 2020/262, la condonación se define como “la dispensa de la obligación de pagar un importe por impuestos especiales que no haya sido pagado”.

⁷⁹⁰ Específicamente, el artículo 3, apartado 16, de la Directiva 2020/262 define el reembolso como “la devolución de un importe por impuestos especiales que haya sido pagado.”

⁷⁹¹ Específicamente, el considerando 14 de la Directiva 2020/262 establece: “Además de los supuestos de devolución previstos en la presente Directiva, los Estados miembros deben, siempre que lo requiera el objeto de la presente Directiva, reembolsar el impuesto especial pagado por productos despachados a consumo.”

Ahora bien, como consecuencia de la eliminación de este concepto, y aunque podrían seguir existiendo argumentos para defender su aplicabilidad, entendemos que la aplicabilidad de estos criterios con la Directiva 2020/262 no sería tan pacífica como en el resto de los supuestos⁷⁹².

VII.2.3 **Ámbito de aplicación territorial**

El ámbito de aplicación territorial se amplía a los territorios italianos ubicados en Suiza de Campione d'Italia y las aguas italianas del lago Lugano, expresamente excluidos de su aplicación en virtud de la redacción original de la Directiva 2008/118. Si bien no hay ningún artículo de la Directiva 2020/262 que específicamente incluya dichos territorios en el ámbito de aplicación territorial, no se prevé una exclusión expresa como la prevista en la Directiva 2008/118.

En virtud del artículo 5, apartado 3, letras f) y g), de la Directiva 2008/118⁷⁹³, se excluían expresamente de su ámbito de aplicación tanto el territorio de Campione d'Italia como las aguas italianas del lago de Lugano. Sin embargo, Italia solicitó por carta, el 18 de julio de 2017, la inclusión de ambos en el territorio aduanero de la Unión⁷⁹⁴ y en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2008/118, dado que consideraba que ya no eran aplicables las razones históricas que justificaban la exclusión de estos territorios, tales como su aislamiento y sus desventajas económicas⁷⁹⁵. A raíz de dicha solicitud, se aprobó

⁷⁹² Ver Anexo II, apartado “2.3 Criterios sobre la documentación durante la circulación en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262”.

⁷⁹³ Artículo 5, apartado 3, establece: “La presente Directiva y las Directivas a que se refiere el artículo 1 no serán de aplicación en los territorios comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 299, apartado 4, del Tratado, ni tampoco en los siguientes territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Comunidad: (...) f) Campione d'Italia; g) las aguas italianas del lago de Lugano.”

⁷⁹⁴ Tal como se define en el Reglamento (UE) n° 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 L 269 de 10.10.2013, p. 1).

⁷⁹⁵ En cambio, Italia solicitó que se les dejara fuera del ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1), por considerarlo esencial para mantener unas condiciones

la Directiva (UE) 2019/475⁷⁹⁶, mediante la que se suprimen las letras f) y g) del apartado 3 del artículo 5 de la Directiva 2008/118, esto es, se amplía el ámbito de aplicación de dicha directiva al territorio italiano de Campione d'Italia y a las aguas italianas del lago de Lugano⁷⁹⁷.

Al hilo de dicha modificación introducida en la Directiva 2008/118, puede concluirse que la Directiva 2020/262, aunque no incluya expresamente en su ámbito de aplicación estos territorios, tampoco los excluye, por lo que el territorio italiano de Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano se incluyen en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2020/262.

VII.3 Disposiciones generales de procedimiento

VII.3.1 Hecho imponible, devengo e irregularidades durante la circulación en régimen suspensivo

VII.3.1.A Hecho imponible

El hecho imponible previsto en la Directiva 2008/118 se mantiene inalterable en la nueva Directiva 2020/262, aunque se incluye un nuevo supuesto de sujeción, la “entrada irregular”.

de competencia equitativas entre los operadores económicos establecidos en Suiza y en el municipio italiano de Campione d'Italia aplicando un régimen local de imposición indirecta de conformidad con el régimen suizo del IVA.

⁷⁹⁶ Directiva (UE) 2019/475 del Consejo, de 18 de febrero de 2019, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE en lo que respecta a la inclusión del municipio italiano de Campione d'Italia y las aguas italianas del Lago de Lugano en el territorio aduanero de la Unión y en el ámbito de aplicación territorial de la Directiva 2008/118/CE (DO L 83 de 25.3.2019, p. 42–43).

⁷⁹⁷ Específicamente, el artículo 2 de la Directiva 2019/475 establece que “En el artículo 5, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE se suprimen las letras f) y g).”

En la Directiva 2020/262, el hecho imponible se encuentra regulado en el artículo 6⁷⁹⁸, siendo el literal el siguiente:

“1. 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 Unión;

b) su importación o entrada irregular al territorio de la Unión.”

Así pues, si bien la regulación de la fabricación y la importación no ha sufrido modificación alguna respecto a la prevista en la Directiva 2008/118, sí que se añade el supuesto adicional de la “entrada irregular” en el apartado 1, subapartado b).

Como se ha visto previamente, se define el concepto de “entrada irregular”, en los términos previstos en el artículo 3 de la Directiva 2020/262, como la entrada en el territorio de la Unión Europea de unos productos que:

- 1) No estén incluidos en el régimen de despacho a libre práctica⁷⁹⁹; y
- 2) Respecto de los que concurra alguno de los siguientes supuestos:

⁷⁹⁸ En la Directiva 2008/118, el hecho imponible se regula en el artículo 2, cuyo literal es el siguiente: “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.”

⁷⁹⁹ Esto es, que no se trata de mercancías que no pertenezcan a la Unión Europea pero que estén destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión Europea o a la utilización o consumo privados dentro de la misma.

- Aunque no se haya contraído una deuda aduanera, se habría contraído si hubiesen estado sujetos a derechos de aduana.
- Se ha contraído una deuda aduanera por el incumplimiento de:
 - Alguna de las obligaciones previstas en la legislación aduanera relativa a:
 - La introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en su territorio aduanero
 - La retirada de estas de la vigilancia aduanera
 - La circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en ese territorio
 - El destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero de la Unión Europea
 - Una de las condiciones que regule:
 - La inclusión de mercancías no pertenecientes a la Unión Europea en un régimen aduanero
 - La concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o de una reducción del tipo de los derechos de importación.

Así pues, en el caso de producirse estos supuestos, tendría lugar el hecho imponible como “entrada irregular” y, por tanto, la sujeción, salvo excepciones, a los impuestos especiales de fabricación.

Con ello, teniendo en cuenta que no existe modificación en el hecho imponible ya existente, sino que la novedad radica en la inclusión de un nuevo supuesto de hecho imponible, los criterios fijados respecto a la Directiva 2008/118 son plenamente aplicables respecto a la Directiva 2020/262⁸⁰⁰.

⁸⁰⁰ Ver Anexo II, apartado “2.1 Criterios relativos al hecho imponible con la Directiva 2020/262”.

VII.3.1.B Devengo y despacho a consumo

El artículo 6, apartado 3, de la Directiva 2020/262, que regula los supuestos de despacho a consumo, es el equivalente del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

El artículo 6, apartado 3, de la Directiva 2020/262⁸⁰¹ establece:

“3. 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;
- b) la tenencia o almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional;
- c) la fabricación, incluida la transformación, de productos sujetos a impuestos especiales y la producción o transformación irregular, fuera de un régimen suspensivo;
- d) la importación de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente

⁸⁰¹ El despacho a consumo se regulaba en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118: “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; b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional; c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo; d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.”

después de su importación, o la entrada irregular de productos sujetos a impuestos especiales, a menos que se extinguiera la deuda aduanera en virtud del artículo 124, apartado 1, letras e), f), g) o k), del Reglamento (UE) n° 952/2013. Si la deuda aduanera se extinguió con arreglo a lo dispuesto en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Reglamento (UE) n° 952/2013, los Estados miembros podrán establecer en su Derecho nacional una sanción que tenga en cuenta la cantidad de deuda en términos de impuestos especiales que se habría contraído.”

Así pues, en primer lugar, si bien el despacho a consumo en la “salida, incluso irregular” no sufre variación alguna, en los casos de “tenencia” se añade el supuesto de “almacenamiento”. Sin embargo, esta novedad parece más una precisión que un nuevo supuesto en sí mismo, ya que el Considerando (18) de la Directiva 2020/262 aclara que tanto la tenencia como el almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales implica la posesión material de dichos productos, no existiendo una gran diferencia entre ambas.

En este sentido, podemos afirmar que los criterios fijados respecto a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo de los impuestos especiales de fabricación sobre la Directiva 2008/118 no se ven afectados por la nueva Directiva 2020/262, por lo que siguen siendo plenamente aplicables⁸⁰².

Por otra parte, respecto al despacho a consumo en los casos de “fabricación”, también se incluye el supuesto de la “transformación” dentro del concepto de fabricación, concepto no especificado en la Directiva 2008/118. Esta novedad, como en el caso anterior, se trata de una especificación más que un nuevo supuesto en sí mismo.

⁸⁰² Ver Anexo II, apartado “2.6 Criterios relativos a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo de la Directiva 2020/262”.

Por último, en los casos de “importación”, se incluye el despacho a consumo en los casos de “entrada irregular”, al hilo de su aprobación como nuevo hecho imponible. Además, se prevé una excepción de devengo cuando la deuda aduanera se extingue por alguna de las siguientes razones:

- **Dstrucción vigilada o abandono:** Tiene lugar en aquellos casos en los que se destruyan bajo supervisión aduanera, o se abandonen a favor del Estado, mercancías que se encuentren sujetas a derechos de importación o de exportación.
- **Dstrucción total o pérdida irremediable:** Cuando la destrucción total o pérdida irremediable de las mercancías se produzca por causa inherente a su propia naturaleza, por caso fortuito o fuerza mayor, o por indicación de las autoridades aduaneras, y, como consecuencia de ello, desaparezcan las mercancías o conlleve el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la legislación aduanera. En este sentido, se entiende que una pérdida es irremediable cuando la mercancía no puede ser utilizada por nadie.
- **Incumplimiento:** Cuando la deuda aduanera haya nacido por incumplimiento de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 79 del Reglamento (UE) nº 952/2013, expuesto previamente, y se pruebe a las autoridades aduaneras la no utilización y consumo de dichas mercancías, así como su salida del territorio aduanero de la Unión. Todo ello, siempre y cuando no se haya realizado con la intención de cometer un fraude.
- **Confiscación:** La deuda aduanera se extingue cuando mercancías sujetas a derechos de importación o de exportación se confisquen, incluso aunque dichas mercancías se hayan decomisado con carácter previo o incluso simultáneo a dicha confiscación. En este caso, cada Estado miembro puede aprobar en su Derecho

nacional una sanción que tenga en cuenta la cantidad de deuda en términos de impuestos especiales que se habría contraído.

Así pues, la “entrada irregular” de productos sujetos a impuestos especiales conlleva el despacho a consumo de los mismos y, por ende, el devengo del impuesto especial, salvo que se produzca alguna de las circunstancias mencionadas. Por tanto, si bien se han introducido varias precisiones respecto al despacho a consumo en los casos de almacenamiento y transformación, cabe destacar la novedad relativa a la entrada irregular, así como las excepciones de devengo en los casos de extinción de la deuda aduanera en los términos expuestos.

Con todo ello, podemos afirmar que los criterios fijados respecto al devengo de los impuestos especiales de fabricación sobre la Directiva 2008/118 no se ven afectados por la nueva Directiva 2020/262, por lo que siguen siendo plenamente aplicables⁸⁰³.

VII.3.1.C Destrucción total o pérdida irremediable

El artículo 6, apartados 5, 6 y 9, de la Directiva 2020/262 regula parcialmente el mismo supuesto de destrucción total o pérdida irremediable previsto en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

⁸⁰³ Ver Anexo II, apartado “2.2 Criterios sobre el devengo de los impuestos especiales de fabricación con la Directiva 2020/262”.

Así, el literal del artículo 6, apartados 5, 6 y 9, de la Directiva 2020/262⁸⁰⁴ establece:

“5. La destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de una autorización de las autoridades competentes del Estado miembro para destruir los productos, no se considerará despacho a consumo.

6. A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales. (...)

9. Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales como se estipula en el apartado 5, esta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido.

Cuando se verifique la destrucción total, o la pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales, se liberará la garantía depositada con arreglo al artículo 17, total o parcialmente, según corresponda, en el momento en que se presente una prueba satisfactoria.”

⁸⁰⁴ La regulación de dichos apartados se recoge en el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 cuyo literal es el siguiente: “4. La destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro, no se considerará despacho a consumo. A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales. Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales, esta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido.”

Con ello, si bien se mantiene la referencia a la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por “circunstancias imprevisibles o fuerza mayor” y “como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro”, se elimina el supuesto de que dicha destrucción o pérdida se produzca “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía”.

Así pues, la principal novedad introducida en este apartado es que la Directiva 2020/262 elimina la posibilidad de que los productos que se destruyen totalmente o se pierden irremediablemente “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía” se encuentren no sujetos a tributación.

Además, también se incluye una precisión importante, ya que se especifica en el literal del artículo 6, apartado 5, de la Directiva 2020/262, la posibilidad de que la pérdida irremediable sea total o parcial, algo que no estaba previsto en la Directiva 2008/118.

Con ello, la Directiva 2020/262 reproduce parcialmente la regulación prevista en la Directiva 2008/118, eliminándose la posibilidad de que la destrucción total o pérdida irremediable se produzca “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía” y añadiéndose la precisión de que la “pérdida irremediable” sea total o parcial. Además, se añade una previsión relativa a la devolución de la garantía.

Por tanto, si bien parte de los criterios fijados respecto al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118 son plenamente aplicables respecto al artículo 6, apartados 5, 6 y 9, de la Directiva 2020/262, hay algunos que habría que eliminar o modificar⁸⁰⁵.

⁸⁰⁵ Ver Anexo II, apartado “2.7 Criterios relativos a la destrucción total o pérdida irremediable con la Directiva 2020/262”.

VII.3.1.D Pérdida parcial

Además de la destrucción total o pérdida irremediable de productos, que ya había sido regulada por la Directiva 2008/118, en la Directiva 2020/262 se incluye un nuevo supuesto, concretamente, la “pérdida parcial”. De hecho, una de las principales novedades de la Directiva 2020/262 reside en la necesidad de garantizar un tratamiento uniforme de las pérdidas parciales debidas a la naturaleza de los productos que se produzcan durante la circulación en un régimen suspensivo, en toda la Unión⁸⁰⁶.

Una muestra de la importancia que se le otorga a la cuestión de las pérdidas parciales en la Directiva 2020/262 es la existencia de varios considerandos trayendo a colación esta cuestión. Así, en el considerando 9 de la Directiva 2020/262 se prevé expresamente que, a parte de las destrucciones totales o pérdidas irremediables de productos sujetos a impuestos especiales, también pueden producirse pérdidas parciales causadas por la naturaleza de los productos, las cuales no deberían gravarse si no superasen unos umbrales, salvo en circunstancias justificadas⁸⁰⁷. Por otra parte, en el considerando 11 vuelven a traerse a colación las pérdidas parciales, enfatizando la importancia de que se fije un tratamiento uniforme de las mismas en toda la Unión Europea. Para ello, promueve la fijación de umbrales comunes de pérdida parcial en función, principalmente, de las características físicas y químicas de los productos sujetos a impuestos especiales, como la naturaleza, la temperatura ambiente durante el movimiento, la distancia del movimiento o el tiempo que dura el movimiento⁸⁰⁸.

⁸⁰⁶ PLA, L. Y MARTINEZ, L., 2020. La nueva Directiva de régimen general de los impuestos especiales. En: Legal Today. Disponible en: <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/la-nueva-directiva-de-regimen-general-de-los-impuestos-especiales-2020-07-13/>.

⁸⁰⁷ La dicción literal del considerando 9 de la Directiva 2020/262 establece: “Además de la destrucción total o la pérdida irremediable de productos, pueden producirse pérdidas parciales como consecuencia de la propia naturaleza de los productos. Las pérdidas parciales no deben gravarse en la medida en que no superen los umbrales comunes de pérdida parcial previamente establecidos, salvo en circunstancias debidamente justificadas.”

⁸⁰⁸ La dicción literal del considerando 11 de la Directiva 2020/262 establece: “A fin de garantizar un tratamiento uniforme de las pérdidas parciales en toda la Unión, deben delegarse en la Comisión los poderes para adoptar actos, de conformidad con el artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en lo que respecta a la determinación de los umbrales comunes de pérdida parcial. Al determinar

Además, llama la atención el especial hincapié que se realiza en este nuevo considerando 11 de la Directiva respecto a la transparencia, indicando que resulta trascendental que la Comisión realice las consultas oportunas, especialmente a expertos, durante la fase preparatoria, siempre siguiendo los principios previstos en el Acuerdo interinstitucional de 13 de abril de 2016 sobre la mejora de la legislación⁸⁰⁹. Incluso, con vistas a asegurar una intervención equitativa en la elaboración de los actos delegados, el Parlamento Europeo y el Consejo deben recibir toda la documentación en el mismo momento que los expertos de los Estados miembros, y sus expertos tienen acceso constantemente a las reuniones de los grupos de expertos de la Comisión que se encargan de la preparación de actos delegados.

Al hilo de dicho considerando, en el artículo 6 de la Directiva 2020/262 se regula la existencia de pérdidas parciales producidas por la naturaleza de los productos durante la circulación en régimen suspensivo, estableciendo que, si dicha pérdida parcial se sitúa por debajo del umbral común, no se considerará despacho a consumo. En caso contrario, la parte de la pérdida parcial que supere dicho umbral se entenderá despachada a consumo⁸¹⁰ y, en aquellos casos en los que las pérdidas parciales no se engloben en ese

estos umbrales de pérdida parcial, la Comisión debe tener en cuenta, en particular, los aspectos relativos a las características físicas y químicas de los productos (como la naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales, especialmente los productos energéticos - la volatilidad -, la temperatura ambiente durante el movimiento, la distancia del movimiento o el tiempo que dura el movimiento). Es especialmente importante que la Comisión lleve a cabo las consultas oportunas durante la fase preparatoria, en particular con expertos, y que esas consultas se realicen de conformidad con los principios establecidos en el Acuerdo interinstitucional de 13 de abril de 2016 sobre la mejora de la legislación (8). En particular, a fin de garantizar una participación equitativa en la preparación de los actos delegados, el Parlamento Europeo y el Consejo reciben toda la documentación al mismo tiempo que los expertos de los Estados miembros, y sus expertos tienen acceso sistemáticamente a las reuniones de los grupos de expertos de la Comisión que se ocupan de la preparación de actos delegados.”

⁸⁰⁹ Acuerdo interinstitucional entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre la mejora de la legislación. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 12 de mayo de 2016, núm. 123, pp. 1-14.

⁸¹⁰ Concretamente, el artículo 6, apartado 7, de la Directiva 2020/262 establece: “La pérdida parcial debida a la naturaleza de los productos que se produzca durante la circulación en un régimen suspensivo no se considerará despacho a consumo en la medida en que la cuantía de la pérdida se sitúe por debajo del umbral común de pérdida parcial para los productos sujetos a impuestos especiales, a menos que un Estado miembro tenga motivos razonables para sospechar la existencia de fraude o irregularidad. La parte de una

supuesto, el mismo artículo 6 de la Directiva 2020/262 permite a los Estados miembros fijar su propia regulación⁸¹¹.

Por otra parte, en el apartado 10 del mismo artículo 6⁸¹², al hilo de las previsiones contenidas en el considerando 11 previamente expuesto, se encomienda a la Comisión la adopción de actos delegados en los que se establezcan umbrales comunes de pérdida parcial⁸¹³, para los que se tendrá en cuenta, entre otros:

- La naturaleza de los productos
- Las características físicas y químicas de los productos
- La temperatura ambiente durante la circulación
- La distancia de la circulación
- El tiempo empleado en la circulación

pérdida parcial que supere el umbral común de pérdida parcial para dichos productos sujetos a impuestos especiales será tratada como un despacho a consumo.”

⁸¹¹ La dicción literal del artículo 6, apartado 8, de la Directiva 2020/262 establece: “El Estado miembro puede establecer sus propias normas para el tratamiento de las pérdidas parciales en el marco del régimen suspensivo que no estén contempladas en el apartado 7.”

⁸¹² La dicción literal del artículo 6, apartado 10, de la Directiva 2020/262 establece: “La Comisión adoptará actos delegados de conformidad con el artículo 51 en los que se establecerán los umbrales comunes de pérdida parcial a que se refieren el apartado 7 del presente artículo y el artículo 45, apartado 2, habida cuenta, entre otros elementos, de la naturaleza de los productos, las características físicas y químicas de los productos, la temperatura ambiente durante la circulación, la distancia de la circulación o el tiempo empleado en la misma, y se especificarán los productos sujetos a impuestos especiales, el umbral común de pérdida parcial correspondiente expresado en porcentaje de la cantidad total y otros aspectos pertinentes relacionados con el transporte de los productos. A falta de umbrales comunes de pérdida parcial, los Estados miembros seguirán aplicando las disposiciones nacionales.”

⁸¹³ En virtud del nuevo apartado 2 del artículo 51 de la Directiva 2020/262, se establece que esta habilitación es por tiempo indefinido, empezando a contar desde el 20 de febrero de 2020, aunque puede ser revocada en cualquier momento por el Consejo.

Ahora bien, a la hora de fijar dichos umbrales, esta fijación debe realizarse especificando los siguientes extremos:

- Los productos sujetos a impuestos especiales
- El umbral común de pérdida parcial correspondiente expresado en porcentaje de la cantidad total
- Otros aspectos pertinentes relacionados con el transporte de los productos

Por último, para aquellos supuestos en los que no se haya aprobado un umbral común de pérdida parcial, cada Estado miembro tendrá libertad para aplicar la normativa interna, por lo que en estos casos el tratamiento uniforme no se vería garantizado.

Con todo ello, como las pérdidas parciales no se encontraban reguladas en la Directiva 2008/118, no hay jurisprudencia europea dictada al respecto que permitiese interpretar dicho concepto. Ahora bien, teniendo en cuenta que las pérdidas parciales que se regulan son producidas “por la naturaleza” de los productos durante la circulación en un régimen suspensivo, alguno de los criterios dictados respecto a la destrucción total o pérdida irremediable “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía” regulada en la Directiva 2008/118 podría entenderse aplicable.

Como se ha mencionado previamente, al no preverse el supuesto de destrucción total o pérdida irremediable “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía” en la Directiva 2020/262, los criterios relativos al mismo, en principio, podría parecer que ya no tienen aplicabilidad con la Directiva 2020/262. Sin embargo, como dicha causa sí que se prevé respecto a las pérdidas parciales, podrían resultar aplicables, teniendo siempre en cuenta la cautela de que, realmente, no han sido dictados en relación con las pérdidas parciales.

Así pues, podrían facilitar la interpretación de las pérdidas parciales los siguientes criterios:

- Las “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos” engloban las pérdidas “técnicas” pero no las pérdidas “accidentales”.
- El concepto de “pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos” debe interpretarse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

VII.3.1.E Nuevos deudores

Si bien la figura del deudor de los impuestos especiales se encuentra regulada en el artículo 8 de la Directiva 2008/118, en la Directiva 2020/262 se encuentra regulada en el artículo 7.

En este sentido, el literal del nuevo artículo 7 de la Directiva 2020/262⁸¹⁴ es el siguiente:

⁸¹⁴ Por su parte, el deudor de los impuestos especiales en la Directiva 2008/118 se encuentra regulado en el artículo 8: “1. Será deudor del impuesto especial exigible: a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra a): i) el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida, ii) en caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo conforme a la definición del artículo 10, apartados 1, 2 y 4, el depositario autorizado, el expedidor registrado o cualquier otra persona que haya garantizado el pago de los derechos con arreglo al artículo 18, apartados 1 y 2, o cualquier persona que haya participado en la salida irregular y tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo; b) por lo que respecta a la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra b), la persona en cuya posesión se hallen los productos sujetos a impuestos especiales o toda otra persona que haya participado en su tenencia; c) por lo que respecta a la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra c), la persona que fabrique los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación; d) por lo que respecta a la importación de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra d), la persona que declare los productos sujetos a impuestos especiales o por cuya cuenta se declaren estos en el momento de la importación o, en caso de importación irregular, cualquier otra persona implicada en la importación. 2. Cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.”

“1. Será deudor del impuesto especial exigible:

a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 6, apartado 3, letra a):

i) el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida;

ii) en caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo conforme a la definición del artículo 9, apartados 1, 2 y 4, el depositario autorizado, el expedidor registrado o cualquier otra persona que haya garantizado el pago de los derechos con arreglo al artículo 17, apartados 1 y 3, o cualquier persona que haya participado en la salida irregular y tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo;

b) por lo que respecta a la tenencia o el almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 6, apartado 3, letra b), la persona que esté en posesión o almacene los productos sujetos a impuestos especiales o cualquier otra persona que haya participado en su tenencia o almacenamiento o cualquier combinación de ambas personas con arreglo al principio de responsabilidad solidaria;

c) por lo que respecta a la fabricación, incluida la transformación, de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 6, apartado 3, letra c), la persona que fabrique los productos sujetos a impuestos especiales y, en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación;

d) en relación con la importación o la entrada irregular de productos sujetos e impuestos especiales a que se refiere el artículo 6, apartado 3, letra d), el declarante, como se define en el artículo 5, punto 15, del Reglamento (UE) n° 952/2013 («declarante») o cualquier otra persona, a que se refiere el artículo 77, apartado 3, de dicho Reglamento, y en caso de entrada irregular, cualquier otra persona que participe en dicha entrada irregular.

2. En caso de que sean varios los deudores del mismo impuesto especial, todos ellos serán responsables solidarios por dicha deuda.”

Como se ha explicado previamente, en la nueva Directiva 2020/262 se añade un nuevo hecho imponible no especificado en la Directiva 2008/118 como es la “entrada irregular” de productos sujetos a impuestos especiales. Con ello, se hacía necesario regular la figura del deudor del impuesto especial exigible en los casos de “entrada irregular”, considerando en el artículo 7 de la Directiva 2020/262 que, en los casos de entrada irregular, será deudor del impuesto especial cualquier persona que participe en la entrada irregular.

Además, también se hace necesario regular dicha figura respecto a los nuevos supuestos de despacho a consumo como son el almacenamiento y la transformación de los productos sujetos a impuestos especiales. Así pues, respecto al almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales, el cual se regula junto al supuesto de tenencia de dichos productos, se considera deudor a:

- aquella persona que esté en posesión o almacene los productos sujetos a impuestos especiales o
- cualquier otra persona que haya participado en su tenencia o almacenamiento o
- cualquier combinación de ambas personas con arreglo al principio de responsabilidad solidaria.

Por tanto, podemos observar como la regulación de la figura del deudor en los supuestos de almacenamiento es la misma que en los supuestos de tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales, algo lógico teniendo en cuenta la naturaleza de los mismos.

Por otra parte, respecto a la transformación de productos sujetos a impuestos especiales, la cual se regula junto al supuesto de fabricación, se considera deudor a:

- la persona que fabrique los productos sujetos a impuestos especiales y
- en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación.

En este caso, en cambio, no se especifica como deudor de la transformación de estos productos a la persona que “transforma” los productos, sino que es la persona que “fabrica” los productos. Ello es consecuencia de que la transformación se concibe como un supuesto englobado en la fabricación, y no distinto al mismo.

VII.3.1.F Modificación tipo impositivo tras despacho a consumo

Las condiciones de devengo y tipos impositivos aplicables se regulan en el artículo 8 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 9 de la Directiva 2008/118.

El literal del nuevo artículo 8 de la Directiva 2020/262 es el siguiente⁸¹⁵:

“Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros.

No obstante lo dispuesto en el apartado 1, cuando se modifiquen los tipos del impuesto especial, las existencias de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo podrán quedar sujetas, cuando proceda, a un aumento o a una reducción del impuesto.”

En el mismo, como ya se regulaba en el artículo 9 de la Directiva 2008/118, se establece que el tipo impositivo aplicable es el vigente en la fecha de devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

Sin embargo, al contrario de lo que ocurría en la Directiva 2008/118, en la nueva directiva se añade el tercer párrafo que hace referencia a las consecuencias de una modificación de los tipos impositivos. Concretamente, se establece que, en aquellos casos en los que se produzca una modificación de los tipos impositivos, los productos sujetos a los mismos

⁸¹⁵ El tipo impositivo y las condiciones de devengo se encontraban regulados en el artículo 9 de la Directiva 2008/118, siendo el literal el siguiente: “Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo. El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros.”

que ya hayan sido despachados a consumo podrán verse afectados por dichas modificaciones, incrementándose o reduciéndose el impuesto cuando proceda.

VII.3.1.G Irregularidad durante la circulación en régimen suspensivo

La irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se encuentra regulada en el artículo 9 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 10 de la Directiva 2008/118.

En este sentido, el literal del artículo 9 de la Directiva 2020/262⁸¹⁶ establece:

⁸¹⁶ La irregularidad durante la circulación en régimen suspensivo se regulaba en el artículo 9 de la Directiva 2020/262, siendo el literal el siguiente: “1. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que de lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), el despacho a consumo se efectuará en el Estado miembro en que se haya producido la irregularidad. 2. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que de lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 7, apartado 2, letra a), y no sea posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considerará que se ha producido en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado. 3. En las situaciones contempladas en los apartados 1 y 2, las autoridades competentes del Estado miembro en el que los productos hayan sido despachados a consumo o se considere que han sido despachados a consumo informarán a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. 4. Cuando los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino y no se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad que entrañe su despacho a consumo de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), se considerará que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición y en el momento del inicio de la circulación, excepto si, en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 1, se aporta la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, del final de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 2, o del lugar en que se ha cometido la irregularidad. Si la persona que ha constituido la garantía prevista en el artículo 18 no ha conocido o ha podido no conocer el hecho de que los productos no han llegado a su destino, se le concederá el plazo de un mes, a partir de la comunicación de dicha información por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, para permitirle aportar la prueba de la finalización de la circulación, de conformidad con el artículo 20, apartado 2, o del lugar en que se haya cometido la irregularidad. 5. No obstante, en las condiciones mencionadas en los apartados 2 y 4, si, antes de la expiración de un período de tres años a partir de la fecha en que haya comenzado la circulación de conformidad con el artículo 20, apartado 1, llega a determinarse el Estado miembro en el que se ha cometido realmente la irregularidad, serán de aplicación las disposiciones del apartado 1. En estas situaciones, las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad informarán a las autoridades competentes del Estado miembro en el que se hayan percibido los impuestos especiales, que los devolverán o condonarán tan pronto como se aporten pruebas de la percepción de los impuestos especiales en el otro Estado miembro. 6. A efectos del presente artículo, por «irregularidad» se entenderá toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, excepto la mencionada en el artículo 7, apartado 4, debido a la cual una circulación, o

“1. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se produzca una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 6, apartado 3, letra a), el despacho a consumo se efectuará en el territorio del Estado miembro en que se haya producido la irregularidad.

2. En caso de que, durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, se detecte una irregularidad que dé lugar a su despacho a consumo con arreglo al artículo 6, apartado 3, letra a), y no sea posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, se considerará que se ha producido en el territorio del Estado miembro y en el momento en que se haya observado.

3. En las situaciones contempladas en los apartados 1 y 2, las autoridades competentes del Estado miembro en el que los productos hayan sido despachados a consumo o se considere que han sido despachados a consumo informarán a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

4. Cuando los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino y no se haya observado durante la circulación ninguna irregularidad que entrañe su despacho a consumo de conformidad con el artículo 6, apartado 3, letra a), se considerará que se ha cometido una irregularidad en el Estado miembro de expedición en el momento del inicio de la circulación, excepto si, en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación, de conformidad con el artículo 19, apartado 1, se aporta la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes

parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 20, apartado 2.”

del Estado miembro de expedición, del final de la circulación, de conformidad con el artículo 19, apartado 2, o del lugar en que se ha cometido la irregularidad.

Si la persona que ha constituido la garantía prevista en el artículo 17 no ha conocido o ha podido no conocer el hecho de que los productos no han llegado a su destino, se le concederá el plazo de un mes, a partir de la comunicación de dicha información por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, para permitirle aportar la prueba de la finalización de la circulación, de conformidad con el artículo 19, apartado 2, o del lugar en que se haya cometido la irregularidad.

5. En las condiciones mencionadas en los apartados 2 y 4, si, antes de la expiración de un período de tres años a partir de la fecha en que haya comenzado la circulación de conformidad con el artículo 19, apartado 1, llega a determinarse el Estado miembro en el que se ha cometido realmente la irregularidad, será de aplicación el apartado 1.

Las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad informarán a las autoridades competentes del Estado miembro en el que se hayan percibido los impuestos especiales, que los devolverán o condonarán tan pronto como se aporten pruebas de la percepción de los impuestos especiales en el otro Estado miembro.

6. A efectos del presente artículo, por «irregularidad» se entenderá toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, excepto la mencionada en el artículo 6, apartados 5 y 6, debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 19, apartado 2.”

La regulación en ambos artículos es idéntica, no habiéndose introducido modificación alguna, por lo que los criterios fijados respecto al artículo 10 de la Directiva 2008/118, resultan plenamente aplicables respecto al artículo 9 de la Directiva 2020/262.

Así, los criterios relativos a la irregularidad de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en la Directiva 2020/262 serían los mismos que respecto a la Directiva 2008/118⁸¹⁷.

VII.3.2 Devolución, condonación y exenciones

VII.3.2.A Devolución y condonación

La sección 2 de la Directiva 2020/262 se compone del artículo 10, equivalente al artículo 11 de la Directiva 2008/118.

El literal del artículo 10 de la Directiva 2020/262⁸¹⁸ es el siguiente:

“Además de los casos contemplados en el artículo 37, apartado 4, en el artículo 44, apartado 5, y en el artículo 46, apartado 3, así como los casos

⁸¹⁷ Ver Anexo II, apartado “2.5 Criterios relativos a la irregularidad de la circulación en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262”.

⁸¹⁸ La devolución y condonación se regulaba en el artículo 11 de la Directiva 2008/118, cuyo literal establece: “Además de los casos contemplados en el artículo 33, apartado 6, en el artículo 36, apartado 5, y en el artículo 38, apartado 3, así como los casos considerados en las Directivas mencionadas en el artículo 1, a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso. Esta devolución o condonación no podrá dar lugar a exenciones distintas de las previstas en el artículo 12 o en una de las Directivas a que se refiere el artículo 1.”

considerados en las Directivas 92/83/CEE, 92/84/CEE, 2003/96/CE y 2011/64/UE, a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determine el Estado miembro y con arreglo a las condiciones que este establezca a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso.

Esta devolución o condonación no podrá dar lugar a exenciones distintas de las previstas en el artículo 11 o en las Directivas 92/83/CEE, 92/84/CEE, 2003/96/CE o 2011/64/UE.”

Así pues, la regulación de la devolución y condonación prevista en el artículo 11 de la Directiva 2008/118 es idéntica a la prevista en el artículo 10 de la Directiva 2020/262, por lo que no ha sufrido modificación alguna.

VII.3.2.B Exenciones y certificado de exención

Las exenciones de los impuestos especiales reguladas en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 coinciden en su totalidad con las previstas en el artículo 11 de la Directiva de 2020/262.

Sin embargo, en el artículo 11 de la Directiva de 2020/262 se añade una exención adicional relativa a las fuerzas armadas de un Estado miembro distinto del Estado miembro en que se devenga el impuesto especial⁸¹⁹.

⁸¹⁹ El nuevo supuesto de exención se encuentra regulado en el artículo 11, apartado 1, letra c) de la Directiva 2020/262: “1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados: (...) c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores o cantinas, siempre que dichas fuerzas estén

Así pues, se declaran exentos los productos objeto de impuestos especiales:

- Destinados a ser usados por las fuerzas armadas de cualquier Estado miembro distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial
- Destinados a ser usados por el personal civil a su servicio
- Para el abastecimiento de sus comedores o cantinas.

Ahora bien, estos productos estarán exentos en virtud de esta previsión siempre y cuando se utilicen para realizar una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa.

Por otra parte, otra novedad que conviene destacar es la ampliación de los efectos del certificado de exención. Como ya ocurría en la Directiva 2008/118, en el considerando 15 de la Directiva 2020/262 se prevé la importancia de mantener armonizadas las normas y condiciones reguladoras de las entregas exentas de los impuestos especiales, resultando preceptivo el certificado de exención en aquellas entregas exentas a organismos situados en otros Estados miembros⁸²⁰.

En este sentido, en el artículo 13 de la Directiva 2008/118 ya se regulaba que los productos exentos debían ir acompañados de un certificado de exención. Sin embargo, a efectos de determinar la forma y el contenido del certificado de exención, el apartado 2 de dicho artículo habilitaba a la Comisión para que regulara la misma. No obstante, la Comisión no hizo uso de dicha habilitación, por lo que ha seguido aplicando el

afectadas a un esfuerzo de defensa realizado para llevar a cabo una actividad de la Unión en el ámbito de la política común de seguridad y defensa”

⁸²⁰ El literal del considerando 15 de la Directiva 2020/262 establece: “Resulta oportuno que las normas y condiciones a que están sujetas las entregas exentas del pago de impuestos especiales se mantengan armonizadas. Cuando se trate de entregas exentas a organismos situados en otros Estados miembros, ha de ser preceptivo un certificado de exención.”

reglamento que se aprobó al amparo de la Directiva 92/12, esto es, el Reglamento (CE) nº 31/96 relativo al certificado de exención de impuestos especiales⁸²¹.

Pues bien, en el artículo 12 de la Directiva 2020/262, también se recoge la exigencia de que los productos exentos deben ir acompañados de un certificado de exención, así como la habilitación a la Comisión para adoptar actos de ejecución y determinar la forma que deberá utilizarse para el certificado de exención.

Si bien, se especifican, a diferencia de lo que ocurría en la Directiva 2008/118, determinados elementos que deben incluirse en el certificado de exención, como son la naturaleza, la cantidad y el valor de productos a entregar, así como la identificación del destinatario exento y del país de acogida⁸²². Además, algo que tampoco se especificaba en la Directiva 2008/118 y ahora se encuentra previsto expresamente en el artículo 12 de la Directiva 2020/262 es la habilitación a los Estados miembros para que puedan utilizar dicho certificado de exención de impuestos especiales para otros ámbitos de la fiscalidad indirecta, así como para asegurar la compatibilidad de este certificado con la concesión de exenciones de su normativa nacional.

Por otra parte, también conviene tener presente el papel de la Comisión respecto al certificado de exención. De hecho, en la Directiva 2020/262 se añade un nuevo considerando 16, en el que se especifica la importancia de que el certificado de exención cuente con unas condiciones uniformes, para lo que se confieren competencias de ejecución a la Comisión⁸²³. Persiguiendo dicha finalidad, se aprueba el nuevo apartado 3

⁸²¹ Reglamento (CE) nº 31/96 de la Comisión, de 10 de enero de 1996, relativo al certificado de exención de impuestos especiales (DO L 8, 11.1.1996, pp. 11-15).

⁸²² En el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2020/262 se incluye una frase adicional con respecto a su equivalente, el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en virtud de la cual: “En el certificado de exención se especificarán la naturaleza y la cantidad de los productos sujetos a impuestos especiales que deban entregarse, el valor de los productos y la identidad del destinatario exento, y el Estado miembro de acogida que certifica la exención.”

⁸²³ El literal del considerando 16 de la Directiva 2020/262 establece: “A fin de garantizar unas condiciones uniformes en lo que se refiere a la forma del certificado de exención, deben conferirse a la Comisión

del artículo 12 de la Directiva 2020/262⁸²⁴, según el cual la Comisión adoptará aquellos actos de ejecución que sean necesarios para determinar la forma de los actos de ejecución, siguiendo el procedimiento especificado en el artículo 52, apartado 2, de la Directiva 2020/262.

Recordemos que, respecto a los actos de ejecución, los Estados miembros son los garantes principales de que la legislación de la Unión Europea se ejecute en todos los Estados miembros. Ahora bien, en aquellas ocasiones en las que se exigen contextos similares para su aplicación, como la tributación, mercado interior, salud, etc., la Comisión puede adoptar un acto de ejecución.

En cualquier caso, normalmente, la Comisión tiene que consultar a un comité en el que estén representados todos los países de la Unión Europea antes de adoptar un acto de ejecución. Este comité, además, posibilita a los Estados miembros controlar el trabajo de la Comisión cuando adopte un acto de ejecución, procedimiento denominado en la jerga de la UE como “comitología”. En el caso del certificado de exención, como ya ocurría con la Directiva 2008/118, la Comisión estará asistida por el “Comité de Impuestos Especiales”, tal y como se prevé en el artículo 52, apartado 1, de la Directiva 2020/262.

Por último, el artículo 13 de la Directiva 2020/262, que hace referencia a las tiendas libres de impuestos, mantiene la regulación prevista en el artículo 14 de la Directiva 2008/118⁸²⁵.

competencias de ejecución. Dichas competencias deben ejercerse de conformidad con el Reglamento (UE) n° 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo.”

⁸²⁴ La dicción literal del artículo 12, apartado 3, de la Directiva 2020/262 establece: “La Comisión adoptará actos de ejecución para establecer la forma que deberá utilizarse para el certificado de exención. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen a que se refiere el artículo 52, apartado 2.”

⁸²⁵ Tras la salida del Reino Unido de la Unión Europea, se plantean algunas modificaciones, por ejemplo, en relación con el canal de la Mancha. En este sentido, ver *Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2008/118/CE y la Directiva UE/2020/262 (versión refundida) en lo que respecta a las tiendas libres de impuestos situadas en la terminal francesa del túnel bajo el canal de la Mancha*. Estrasburgo (Francia): Parlamento Europeo, Comisión de Asuntos Económicos y

VII.3.3 Fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento

Los artículos 14 y 15 de la Directiva 2020/262 presentan una redacción idéntica a sus artículos equivalentes de la Directiva 2008/118, que son los artículos 15 y 16.

Únicamente se añade en el artículo 14 de la Directiva 2020/262 el supuesto adicional del “almacenamiento”, con carácter adicional a los supuestos de “fabricación”, “transformación” y “tenencia” que ya se encontraban regulados en el artículo 15 de la Directiva 2008/118. Así pues, con base en el artículo 14 de la Directiva 2020/262, se habilita a los Estados miembros a que aprueben su propia normativa reguladora de la fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales, respetando lo previsto en la Directiva 2020/262⁸²⁶.

VII.3.4 Circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo

Las modificaciones previstas con relación a la circulación de productos en régimen suspensivo son de las más importantes de la nueva Directiva 2020/262 por su aplicabilidad en la práctica. De hecho, para Fernández de Buján y Arranz (2021), el

Monetarios, 2022. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2022-0035_ES.html

⁸²⁶ El literal del artículo 14 de la Directiva 2020/262 es el siguiente: “1. Los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales, a reserva de lo dispuesto en la presente Directiva. 2. Cuando no se haya pagado el impuesto especial, la fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento de productos sujetos a impuestos especiales se realizarán en un depósito fiscal.”

régimen suspensivo es la columna vertebral de los impuestos especiales y la finalidad principal de la nueva Directiva 2020/262 es permitir su correcto funcionamiento⁸²⁷.

La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se regula en el Capítulo IV de la nueva Directiva 2020/262, equivalente al Capítulo IV de la Directiva 2008/118. El nuevo Capítulo IV de la Directiva 2020/262 se compone de tres secciones: la Sección 1 “Disposiciones generales”, la Sección 2 “Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo” y la Sección 3 “Procedimientos simplificados”.

De estas tres secciones, las principales novedades se concentran en las dos primeras secciones, ya que la Sección 3 “Procedimientos simplificados” se compone de los artículos 30 y 31, cuya regulación es idéntica a la prevista en los mismos artículos de la Directiva 2008/118, no habiendo novedad al respecto.

VII.3.4.A Disposiciones generales

VII.3.4.A.a Nuevos supuestos de circulación en régimen suspensivo

En este sentido, en el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2020/262, en el cual se recogen los lugares entre los que un producto sujeto a impuestos especiales puede circular en régimen suspensivo, se prevé, además de aquellos supuestos incluidos en el artículo 17 de la Directiva 2008/118, varios que no estaban previstos en la Directiva 2008/118. Esto es, se han incluido supuestos nuevos en la nueva Directiva 2020/262, de tal forma que existe un incremento de lugares entre los que pueden circular en régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales.

⁸²⁷ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. *El régimen general de los impuestos especiales...* op.cit . p. 51.

Así, en primer lugar, se añade un supuesto adicional de circulación en régimen suspensivo, que tendrá lugar cuando los productos circulen desde un depósito fiscal con destino a la aduana de salida, cumpliendo ciertas condiciones⁸²⁸.

En segundo lugar, también se añade un supuesto de circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales importados a un destino distinto del depósito fiscal. Así pues, se reconoce la posibilidad de que los productos sujetos a impuestos especiales puedan circular desde el lugar de importación previsto en el régimen suspensivo hasta el territorio de otro Estado miembro si se facilita el número de impuestos especiales único, que identifica al expedidor registrado y al destinatario⁸²⁹, y, en su caso, se prueba que los productos importados están destinados a ser despachados desde el territorio del Estado miembro de importación al territorio de otro Estado miembro⁸³⁰.

Respecto a la exigencia de la prueba de que los productos importados están destinados a ser despachados desde el territorio del Estado miembro de importación al territorio de otro Estado miembro, se habilita a los Estados miembros para que prevean que dicha prueba únicamente se satisfaga a las autoridades competentes previa solicitud.

⁸²⁸ Concretamente, se añade la letra v) en el subapartado a) del apartado 1 del artículo 16 de la Directiva 2020/262, de tal forma que la regulación es la siguiente: “1. Los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo entre los lugares que se mencionan a continuación dentro del territorio de la Unión, incluso a través de un tercer país o territorio: a) desde un depósito fiscal con destino a: (...) v) la aduana de salida, cuando se prevea con arreglo al artículo 329, apartado 5, del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447, que sea al mismo tiempo la aduana de partida para el régimen de tránsito externo cuando así se prevea en virtud del artículo 189, apartado 4, del Reglamento Delegado (UE) n° 2015/2446/”.

⁸²⁹ En virtud del artículo 19, apartado 2, letra a), del Reglamento (UE) n° 389/2012, este número de impuestos especiales único es atribuido por la autoridad competente al operador económico o a los locales.

⁸³⁰ El literal del apartado 2 del artículo 16 de la Directiva 2020/262 es el siguiente: “2. Excepto cuando la importación tenga lugar dentro de un depósito fiscal, los productos sujetos a impuestos especiales únicamente podrán circular desde el lugar de importación previsto en el régimen suspensivo si el declarante, o cualquier persona que participe directa o indirectamente en el cumplimiento de las formalidades aduaneras, con arreglo al artículo 15 del Reglamento (UE) n° 952/2013, facilita a las autoridades competentes del Estado miembro de importación lo siguiente: a) el número de impuestos especiales único en virtud del artículo 19, apartado 2, letra a), del Reglamento (UE) n° 389/2012 del Consejo (15) que identifica al expedidor registrado para la circulación, b) el número de impuestos especiales único en virtud del artículo 19, apartado 2, letra a), del Reglamento (UE) n° 389/2012 que identifica al destinatario al que se expiden los productos, c) en su caso, la prueba de que los productos importados están destinados a ser despachados desde el territorio del Estado miembro de importación al territorio de otro Estado miembro.”

Finalmente, una última novedad prevista en el artículo 16 de la Directiva 2020/262 es la establecida en el apartado 4. En este artículo se prevé, como se establecía con la Directiva 2008/118, que el Estado miembro de destino puede permitir la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado. Sin embargo, en este apartado 4 se añade una precisión, indicando que, si dicho lugar ha sido designado por el destinatario registrado, éste no debe ser un destinatario registrado que reciba únicamente productos de manera ocasional⁸³¹.

VII.3.4.A.b Exigencia de garantía

La importancia de la garantía reside en la necesidad de garantizar el pago de los impuestos especiales en aquellos casos en los que no se produzca la ultimación de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales. Así, en el considerando 25 de la Directiva 2020/262⁸³², al igual que ocurría en el considerando 19 de la Directiva 2008/118, ya se trae a colación la trascendencia de la garantía, al exigirse dicha garantía para asegurar el pago de los impuestos especiales cuando no se ultima la circulación de dichos productos.

⁸³¹ El lugar de entrega directa no puede ser designado por un destinatario registrado con una autorización limitada de conformidad con el art. 18.3 de la Directiva 2020/262. En virtud de este apartado del artículo 18 de la Directiva 2020/262, se establece que, respecto a los destinatarios registrados que reciban productos sujetos a impuestos especiales tan solo de manera ocasional, la autorización a que se refiere el artículo 3, punto 9, se limitará a una cantidad determinada de dichos productos, a un único expedidor y a un período de tiempo específico. Además, se establece que los Estados miembros podrán limitar la autorización a una única circulación.

⁸³² La dicción literal del considerando 25 de la Directiva 2020/262 establece: “A fin de garantizar el pago de los impuestos especiales en caso de no ultimación de la circulación de productos sujetos a dichos impuestos, los Estados miembros deben exigir una garantía, que deberán constituir el depositario autorizado que efectúe la expedición, el expedidor registrado o, si el Estado miembro de expedición lo autoriza, otra persona que intervenga en dicho movimiento, en las condiciones que establezcan los Estados miembros.”

Sin embargo, en la Directiva 2020/262 se añade un nuevo considerando, el considerando 26⁸³³, en el que ya se hace mención a un supuesto de dispensa de garantía para aquellos casos en los que se produce la circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas, la cual no se encontraba prevista en la Directiva 2008/118. Esta dispensa se basa en que el riesgo fiscal de este tipo de circulación es muy bajo y, teniendo en cuenta que hay varios Estados miembros que ya conceden una dispensa para este tipo de circulación, se considera conveniente que esté exenta en todos los Estados miembros.

Y al hilo de dicho considerando 26, se añade el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2020/262, en el que directamente se determina la no exigencia de garantía para la circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas. Así, el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2020/262 establece que “No se exigirá ninguna garantía para la circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas, excepto en circunstancias que lo justifiquen.”

Además, respecto a las garantías, también se incluye una regulación específica para aquellos supuestos en los que se produce la destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales. En este sentido, se añade el segundo párrafo del apartado 9 en el artículo 6 de la Directiva 2020/262, en virtud del cual se especifica que, una vez verificada la destrucción total, o la pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales, la garantía depositada será liberada.

Así, el literal del segundo párrafo del apartado 9 del artículo 6 de la Directiva 2020/262 establece que “Cuando se verifique la destrucción total, o la pérdida irremediable, total o

⁸³³ La dicción literal del nuevo considerando 26 de la Directiva 2020/262 establece que: “Varios Estados miembros ya conceden una dispensa de garantía para la circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas, dado que ese tipo de circulación presenta un riesgo fiscal muy bajo. Con el fin de armonizar los requisitos aplicables a la constitución de una garantía en tales casos, conviene que la circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas quede exenta en todos los Estados miembros del requisito de garantía.”

parcial, de productos sujetos a impuestos especiales, se liberará la garantía depositada con arreglo al artículo 17, total o parcialmente, según corresponda, en el momento en que se presente una prueba satisfactoria.” Por tanto, una vez probada la pérdida o destrucción mencionada, la garantía depositada se liberará.

Por tanto, si bien se mantiene la importancia de exigir garantías para garantizar el pago de los impuestos especiales, se prevé la dispensa de garantías para el caso de circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas, salvo que las circunstancias lo requieran, así como la liberación de la garantía depositada cuando se pruebe la destrucción total o pérdida irremediable de los productos.

VII.3.4.A.c Nuevas limitaciones a los destinatarios registrados

En el artículo 18 de la Directiva 2020/262 se añaden varias funciones que no van a poder ser desarrolladas por los destinatarios registrados y que no estaban previstas en el artículo 19 de la Directiva 2008/118.

Así pues, en el artículo 19 de la Directiva 2008/118 se establecía que los destinatarios registrados no podían tener en su poder ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo⁸³⁴. Sin embargo, en el artículo 18 de la Directiva 2020/262 se añaden varias funciones a las previstas en la Directiva 2008/118. Así, además de no poder tener en su poder ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, tampoco pueden fabricar, transformar o almacenar dichos productos.

⁸³⁴ La dicción literal del artículo 19 de la Directiva 2008/118 establece: “Los destinatarios registrados no podrán tener en su poder ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.”

Así, el apartado 1 del artículo 18 de la Directiva 2020/262 establece:

“Los destinatarios registrados no podrán fabricar, transformar, estar en posesión, almacenar ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.”

Por tanto, tras la aprobación de la Directiva 2020/262, se ha reducido el número de funciones que pueden ser llevadas a cabo por los destinatarios registrados, dado que ya no pueden fabricar, transformar o almacenar productos sujetos a impuestos especiales.

VII.3.4.A.d Nuevo supuesto de finalización del régimen suspensivo

Como se ha comentado previamente, en el artículo 16 de la Directiva 2020/262 se ha añadido un supuesto adicional de circulación en régimen suspensivo, considerándose que pueden circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión Europea los productos sujetos a impuestos especiales que circulen desde un depósito fiscal con destino a la aduana de salida cumpliendo ciertas condiciones.

Pues bien, el momento de inicio y fin de la circulación en régimen suspensivo se encuentra regulado en el artículo 19 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 20 de la Directiva 2008/118, regulándose por tanto dichos momentos también respecto de la circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal a la aduana de salida. Así, el inicio de la circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal hasta la aduana de salida se produce en el momento en que los productos abandonan el depósito fiscal de expedición⁸³⁵. Esta regulación va en línea con la prevista para el resto de los supuestos

⁸³⁵ Concretamente, el artículo 19, apartado 1, de la Directiva 2020/262, establece que “La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo comenzará: a) en los casos contemplados en el artículo 16, apartado 1, letra a), en el momento en que dichos productos abandonen el depósito fiscal de expedición”.

de salida en régimen suspensivo desde un depósito fiscal, por lo que no se ha creado una norma específica para este nuevo supuesto.

Donde sí que se incluye un apartado específico en la nueva Directiva 2020/262 es para concretar el momento de finalización de la circulación en régimen suspensivo de los productos que circulan desde un depósito fiscal con destino a la aduana de salida. Así, en el propio artículo 19 de la Directiva 2020/262 se establece un apartado específico en el que se indica que el momento de fin de la circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal a la aduana de salida es el momento en que los productos son incluidos en el régimen de tránsito externo⁸³⁶.

El resto del artículo 19 de la Directiva 2020/262 prevé la misma regulación que la que preveía su equivalente artículo 20 de la Directiva 2008/118, por lo que los criterios fijados respecto a dicho artículo 20 resultan plenamente aplicables al artículo 19 de la Directiva 2020/262⁸³⁷.

VII.3.4.B Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo

VII.3.4.B.a Documento administrativo electrónico

El documento administrativo electrónico, como sabemos, es requisito imprescindible para que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales se pueda realizar en régimen suspensivo. Si dicha circulación se produce sin el amparo de un documento

⁸³⁶ Se añade la letra c) del apartado 2 del artículo 19 de la Directiva 2020/262, cuyo literal establece que “La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finalizará: c) en los casos contemplados en el artículo 16, apartado 1, letra a), inciso v), en el momento en que los productos sean incluidos en el régimen de tránsito externo.”

⁸³⁷ Ver Anexo II, apartado “2.4 Criterios relativos a la finalización de la circulación en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262”.

administrativo electrónico, no se producirá en régimen suspensivo. En este sentido, será el expedidor el que deberá facilitar el código administrativo de referencia único a la persona que acompañe a dichos productos o, en su defecto, al transportista, los cuales deberán entregarlo a las autoridades competentes que lo soliciten mientras dure la circulación en régimen suspensivo.

Si bien esa regulación no ha sufrido variación, en la Directiva 2020/262 se ha incluido una precisión, indicando que, aunque se trate de un documento electrónico, las autoridades podrán requerir una copia impresa del documento administrativo electrónico o de cualquier otro documento mercantil.

Así pues, en el apartado 5 del artículo 20 de la Directiva 2020/262 se incluye la siguiente redacción:

“(…) No obstante, en su caso, las autoridades competentes podrán solicitar una copia impresa del documento administrativo electrónico o cualquier otro documento mercantil.”

Con ello, si bien el procedimiento habitual transcurrirá por medios telemáticos, es conveniente tener presente que las autoridades competentes pueden, llegado el momento, solicitar la documentación mencionada en copia impresa.

Además, respecto al documento administrativo electrónico, también se incluye una novedad en aquellos casos en los que, durante la circulación en régimen suspensivo, se produce algún cambio. Estos cambios se pueden producir tanto respecto al destino, como ya se regulaba en la Directiva 2008/118, como respecto al destinatario, cuya mención específica se ha incluido en el apartado 7 del artículo 20 de la Directiva 2020/262.

Igualmente, en el mismo apartado 7 se incluye una mención al trámite que debe realizar el expedidor en aquellos casos en los que ocurra dicho cambio, indicando que deberá

presentar un borrador de documento electrónico solicitándolo en el Estado miembro de expedición.

Así, en el apartado 7 del artículo 20 de la Directiva 2020/262 se incluye el siguiente literal:

“A tal efecto, el expedidor presentará, utilizando el sistema informatizado, un borrador del documento electrónico de cambio de destino a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.”

Por tanto, como podemos observar, la Directiva 2020/262, respecto al documento administrativo electrónico, incluye novedades principalmente relacionadas con procedimientos formales, ya sea habilitando a las autoridades a solicitar copia impresa de cualquier documento mercantil, o indicando al expedidor que deberá solicitar el cambio de destino en el Estado miembro de expedición mediante un borrador del documento electrónico.

VII.3.4.B.b Documento administrativo electrónico para la exportación

Siguiendo con el documento administrativo electrónico, donde más novedades se han introducido respecto a la Directiva 2008/118 ha sido en relación con el documento administrativo electrónico para los productos que se están exportando. Como afirma Fernández de Buján (2018) se busca alinear los procedimientos aduaneros y de impuestos especiales con vistas a evitar una posible situación de fraude fiscal, dado que las autoridades aduaneras y de los impuestos especiales controlan mediante los mismos

medios⁸³⁸ que los productos sujetos a impuestos especiales van a ser exportados y, por ende, no desviados a otro Estado miembro⁸³⁹.

En este sentido, en el artículo 21 de la Directiva 2020/262 se incluyen cuatro apartados nuevos, en los que se regula el procedimiento y los trámites formales que deben seguirse en la exportación. Así pues, antes de procederse a la exportación, el declarante tendrá que entregar el código administrativo de referencia único a las autoridades del Estado de exportación, las cuales deberán comprobar, con carácter previo al levante para la exportación, si la información declarada coincide con la declaración de exportación⁸⁴⁰. Tras la revisión realizada por las autoridades del Estado miembro de exportación, puede ser que existan disparidades entre el documento administrativo electrónico y la declaración de exportación, y en ese caso las autoridades deben comunicarlo a las autoridades del Estado de expedición a través del sistema informatizado⁸⁴¹. Además, si las autoridades del Estado de exportación tienen conocimiento de que los productos no van a salir del territorio aduanero, en cuanto tengan conocimiento lo deben comunicar, a través del sistema informatizado, a las autoridades del Estado de expedición, las cuales se lo notificarán al expedidor a la mayor brevedad⁸⁴². Al recibir dicha comunicación, el

⁸³⁸ Actualmente, en la práctica, el control de las exportaciones en materia de los impuestos especiales se lleva a cabo mediante el DUA de exportación.

⁸³⁹ FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, F. “El fraude fiscal en los impuestos especiales”. En: GIMENEZ-REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coord.) *El fraude fiscal en España*, Editorial Aranzadi, Madrid, España, 2018, pp. 701-741.

⁸⁴⁰ La dicción literal de los apartados 2 y 3 del artículo 21 de la Directiva 2020/262 es el siguiente: “2. El declarante deberá facilitar a las autoridades competentes del Estado miembro de exportación el código administrativo de referencia único que designa a los productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere la declaración de exportación. 3. Las autoridades competentes del Estado miembro de exportación verificarán, antes de que se proceda al levante para la exportación de los productos, si los datos que figuran en el documento administrativo electrónico se corresponden con los que figuran en la declaración de exportación.”

⁸⁴¹ En general, ver SERRANO ANTÓN, F. “La Administración Electrónica en el ámbito tributario”. En: SERRANO ANTÓN, F. (Dir.) *Administración Electrónica Tributaria en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, España, 2010, pp. 155-171. El literal del apartado 4 del artículo 21 de la Directiva 2020/262 establece: “4. Cuando existan incoherencias entre el documento administrativo electrónico y la declaración de exportación, las autoridades competentes del Estado miembro de exportación notificarán este extremo a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición utilizando el sistema informatizado.”

⁸⁴² Esta notificación podrá hacerse por medios distintos del sistema informatizado hasta el 13 de febrero de 2024, tal y como se prevé en el segundo párrafo del artículo 54 de la Directiva 2020/262. En cualquier caso, el literal del nuevo apartado 5 del artículo 21 de la Directiva 2020/262 queda previsto de la siguiente

expedidor deberá realizar los trámites oportunos, principalmente anular el documento administrativo electrónico o cambiar el destino de los productos según considere más conveniente. Con todo ello, la nueva Directiva 2020/262 pretende cubrir una de las principales problemáticas que existían en la Directiva 2008/118, en la que apenas se regulaba la utilización del documento administrativo electrónico para los productos que se están exportando.

Además, respecto a uno de los supuestos adicionales que se han incluido como circulación en régimen suspensivo, esto es, la circulación desde un depósito fiscal a la aduana de salida que sea a la vez la aduana de partida para el régimen de tránsito externo, se especifica una formalidad concreta. En estos casos, las autoridades del Estado miembro de exportación deberán rellenar una notificación de exportación basándose en la información que le ha comunicado la aduana de salida⁸⁴³.

Por tanto, teniendo en cuenta la existencia de un nuevo supuesto de circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal hasta la aduana de salida, la nueva Directiva 2020/262 regula la forma en que debe cumplimentarse la notificación de exportación.

manera: “Cuando los productos ya no vayan a salir del territorio aduanero de la Unión, las autoridades competentes del Estado miembro de exportación notificarán este extremo a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición por medio del sistema informatizado, tan pronto como tengan conocimiento de que los productos ya no vayan a salir del territorio aduanero de la Unión. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición remitirán sin demora la notificación al expedidor. A la recepción de la notificación, el expedidor anulará el documento administrativo electrónico conforme a lo dispuesto en el artículo 20, apartado 6, o cambiará el destino de los productos, conforme a lo dispuesto en el artículo 20, apartado 7, según convenga.”

⁸⁴³ Así, el nuevo apartado 2 del artículo 25 de la Directiva 2020/262 establece: “2. En los supuestos a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra a), inciso v), las autoridades competentes del Estado miembro de exportación cumplimentarán una notificación de exportación sobre la base de la información que hayan recibido de la aduana de salida en virtud del artículo 329, apartado 5, del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447.”

VII.3.4.B.c Procedimiento especial productos energéticos: Nuevos supuestos de no aplicación

Como ya ocurría en la Directiva 2008/118, en la Directiva 2020/262 se prevé la posibilidad de que el expedidor de productos energéticos que circulen en régimen suspensivo, por vía marítima o vías de navegación interior, comunique los datos del destinatario en cualquier momento previo a la finalización de la circulación, y no necesariamente cuando presente el borrador de documento administrativo electrónico.

Ahora bien, la Directiva 2020/262 incluye una novedad, el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 2020/262⁸⁴⁴, la cual hace referencia a que dicha habilitación no puede ser aplicable a la circulación que se produzca entre un depósito fiscal y uno de los dos siguientes lugares:

- el lugar de salida de la Unión Europea
- la aduana de salida que sea al mismo tiempo la aduana de partida para el régimen de tránsito externo.

Por tanto, en la Directiva 2020/262 se especifica la no aplicación del procedimiento especial previsto para la circulación en régimen suspensivo de productos energéticos en aquellos casos destinados principalmente a la exportación.

⁸⁴⁴ Así, el nuevo apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 2020/262 establece el siguiente literal: “3. El presente artículo no se aplicará a la circulación a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra a), incisos iii) y v).”

VII.3.4.B.d Indisponibilidad del sistema informatizado

Aunque existe una clara tendencia hacia la utilización del sistema informatizado, el legislador recoge el artículo 26 de la Directiva 2020/262, equivalente del artículo 26 de la Directiva 2008/118, en el que se prevé una regulación específica para aquellos casos en los que el sistema informatizado no esté disponible.

Si bien el artículo 26 de la Directiva 2020/262 engloba la práctica totalidad del artículo 26 de la Directiva 2008/118, cabe destacar el cambio del término “documento en soporte papel” previsto en la Directiva 2008/118 por el nuevo término “documento de emergencia”, reforzando incluso terminológicamente la prioridad que se concede al medio telemático a lo largo de la nueva Directiva 2020/262.

Además, en aquellos casos en los que se produce una circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal hasta el lugar donde se produzca la salida de los productos de la Unión, si el sistema informatizado no está disponible en el Estado de expedición, el nuevo apartado 5 del artículo 26 de la Directiva 2020/262 exige al expedidor que entregue al declarante una copia del documento de emergencia. En estos casos, la regulación prevé que el declarante deberá remitir dicho documento de emergencia, o el identificador único del mismo, a las autoridades del Estado de exportación⁸⁴⁵.

Con ello, si bien es clara la tendencia de la Directiva 2020/262 en reforzar la telematización de los procedimientos, no obvia los problemas que existen en la práctica, donde el desarrollo de los sistemas informáticos es distinto en cada Estado miembro.

⁸⁴⁵ Así, el nuevo apartado 5 del artículo 26 de la Directiva 2020/262 establece: “5. En caso de que el sistema informatizado no esté disponible en el Estado miembro de expedición en los supuestos mencionados en el artículo 16, apartado 1, letra a), incisos iii) y v), el expedidor facilitará al declarante una copia del documento de emergencia a que se refiere el apartado 1, párrafo primero, letra a). El declarante facilitará a las autoridades competentes del Estado miembro de exportación una copia de dicho documento de emergencia cuyo contenido se corresponda con los productos sujetos a impuestos especiales declarados en la notificación de exportación, o el identificador único del documento de emergencia.”

Por ello, si bien la mayoría de la regulación se enfoca hacia la mencionada telematización de los procedimientos, también existen novedades respecto a qué ocurre cuando el sistema informatizado se encuentra indisponible.

VII.3.4.B.e Pruebas de salida en la exportación

Un tema que en la práctica tiene una gran incidencia, y que no suele tener una regulación específica, es la prueba que permite acreditar un hecho. En este sentido, el legislador, siendo plenamente consciente de las dificultades que pueden existir para probar determinadas salidas de productos del territorio de la Unión, ya en los considerandos de la Directiva 2020/262 hace referencia a la necesidad de fijar un listado mínimo de pruebas que permitan acreditar dicha salida⁸⁴⁶.

Y, en desarrollo a dicho considerando, en el artículo 28 de la Directiva 2020/262 se prevé un listado de pruebas que sirven, o pueden servir, para probar que los productos han salido de la Unión⁸⁴⁷.

⁸⁴⁶ Así, en el nuevo considerando 37 de la Directiva 2020/262, el legislador ya fija el siguiente literal: “A fin de adaptar los procedimientos previstos en la presente Directiva a aquellos previstos en el artículo 335, apartado 4, del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, y de simplificar el reconocimiento de pruebas alternativas de salida en el Estado miembro de expedición, debe establecerse una lista mínima de pruebas de salida alternativas normalizada que acrediten que los productos han salido del territorio de la Unión.”

⁸⁴⁷ Así, la dicción literal del apartado 4 del artículo 28 de la Directiva 2020/262 establece: “4. En los supuestos a que se refiere el artículo 16, apartado 1, letra a), incisos iii) o v), a fin de determinar si los productos sujetos a impuestos especiales en las circunstancias expuestas en el apartado 2 han salido del territorio de la Unión, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición: a) aceptará una confirmación, por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que esté situada la aduana de salida, en la que se certifique que los productos sujetos a impuestos especiales han salido del territorio de la Unión, o han sido incluidos en el régimen de tránsito externo de conformidad con el artículo 16, apartado 1, letra a), inciso v), como prueba adecuada de que los productos han salido del territorio de la Unión; b) podrá tener en cuenta cualquier combinación de las siguientes pruebas: i. un albarán; ii. un documento firmado o autenticado por el operador económico que haya sacado los productos sujetos a impuestos especiales del territorio aduanero de la Unión que certifique la salida de los mismos; iii. un documento en el que las autoridades aduaneras de un Estado miembro o de un tercer país certifiquen la entrega de conformidad con las normas y los procedimientos aplicables a dicha certificación en dicho Estado o país; iv. registros de los productos suministrados a buques, aeronaves o instalaciones en alta mar conservados por los operadores económicos; v. Otras pruebas que puedan aceptar las autoridades del Estado miembro de expedición.”

Así, en primer lugar, se fija una prueba, que podemos calificar de “prioritaria”, como es la confirmación de la salida por parte de las autoridades del Estado donde se encuentre la aduana de salida. Si existe esta prueba, se entiende probada la salida.

En segundo lugar, el mismo artículo 28 de la Directiva 2020/262 prevé un listado de pruebas, que podemos calificar de “secundarias”, respecto de las cuales establece que se “podrá” tener en cuenta una combinación de las mismas. Estas pruebas son, concretamente:

- Albarán
- Documento firmado o autenticado por el operador económico que ha sacado los productos de la Unión Europea confirmando que se ha producido dicha salida
- Documento en el que las autoridades aduaneras de un Estado miembro o de un país tercero confirman la entrega
- Registros de productos suministrados por los operadores económicos
- Otras pruebas

Con ello, al introducir estas pruebas en el literal de la propia Directiva 2020/262, si bien algunos mecanismos ya se empleaban con carácter previo para demostrar dicha salida, supone una novedad con una gran importancia en la práctica y que va a dotar de una mayor seguridad jurídica a los operadores económicos y una mayor agilidad al procedimiento⁸⁴⁸.

Si bien algunos mecanismos ya se empleaban con carácter previo para demostrar dicha salida, tras la inclusión en el literal de la Directiva 2020/262, se puede conocer

⁸⁴⁸ En el mismo sentido, PLA, L. Y MARTÍNEZ, L., 2020. La nueva Directiva de régimen general de los impuestos especiales. En: Legal Today. Disponible en: <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/la-nueva-directiva-de-regimen-general-de-los-impuestos-especiales-2020-07-13/>

precisamente qué pruebas van a tenerse en cuenta y, sobre todo, jerarquizarlas, siendo la prueba prioritaria la confirmación de la salida por parte de las autoridades del Estado donde se encuentre la aduana de salida.

VII.4 Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo

La circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo se encuentra regulada en el Capítulo V de la Directiva 2020/262, equivalente al Capítulo V de la Directiva 2008/118.

El Capítulo V de la Directiva 2020/262, titulado “Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo”, engloba cinco secciones: Sección 1 “Adquisición por los particulares”, Sección 2 “Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados a consumo en el territorio de un estado miembro y se trasladan al territorio de otro estado miembro para ser entregados con fines comerciales”, Sección 3 “Venta a distancia”, Sección 4 “Destrucción y pérdida” y Sección 5 “Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales”.

Entre estas secciones, las novedades se centran en la Sección 2, Sección 4 y Sección 5, mientras que la Sección 1 y la Sección 3 no sufren modificaciones de relevancia o permanecen inalterados.

Respecto a la Sección 1 “Adquisición por los particulares”, compuesta por el artículo 32 de la Directiva 2020/262, no introduce novedad en su regulación respecto a la Directiva 2008/118, en la que se regulaba también en el artículo 32.

En este sentido, teniendo en cuenta que en Capítulos anteriores se han analizado varios criterios fijados respecto a la adquisición de productos sujetos a impuestos especiales por particulares, en virtud del artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2020/262, y a la adquisición de hidrocarburos, en virtud del artículo 32, apartado 4, de la Directiva 2020/262, entendemos que siguen siendo plenamente aplicables, al no haberse modificado dicha regulación tras la aprobación de la Directiva 2020/262⁸⁴⁹.

Por otra parte, respecto a la Sección 3 “Venta a distancia”, que se compone por el artículo 44 de la Directiva 2020/262⁸⁵⁰, no se incluye novedad respecto a la regulación prevista a su equivalente anterior, el artículo 36 de la Directiva 2008/118.

⁸⁴⁹ Ver Anexo II, apartado “3.1 Criterios relativos a la adquisición por particulares” y “3.2 Criterios relativos a la adquisición de hidrocarburos”.

⁸⁵⁰ La regulación prevista en el artículo 44 de la Directiva 2020/262, equivalente a la establecida en el artículo 36 de la Directiva 2008/118, establece: “1. Los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro que sean adquiridos por una persona distinta de un depositario autorizado, un destinatario registrado o un destinatario certificado, establecida en otro Estado miembro y que no ejerza actividades económicas independientes, y que sean expedidos o transportados al territorio de otro Estado miembro directamente o indirectamente por un expedidor que ejerza una actividad económica independiente o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino. 2. En el supuesto a que se refiere el apartado 1, los impuestos especiales serán exigibles en el Estado miembro de destino en el momento de la entrega de los productos. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo. El impuesto especial se abonará según el procedimiento establecido por el Estado miembro de destino. 3. El deudor del impuesto especial en el Estado miembro de destino será el expedidor. No obstante, el Estado miembro de destino podrá autorizar al expedidor a que nombre un representante fiscal, establecido en el Estado miembro de destino, como la persona deudora del impuesto especial. El representante fiscal será aprobado por las autoridades competentes de dicho Estado miembro. Los Estados miembros podrán disponer que, en el caso de que el expedidor o el representante fiscal no hayan respetado lo dispuesto en el apartado 4, letra a), el deudor del impuesto especial sea el destinatario de los productos sujetos a impuestos especiales. 4. El expedidor o el representante fiscal deberá cumplir con los siguientes requisitos: a) registrar su identidad y depositar, antes de la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales, una garantía que cubra el pago de los impuestos especiales en la oficina competente específicamente designada y en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino; b) abonar los impuestos especiales en la oficina a que se refiere la letra a) tras la entrega de los productos sujetos a impuestos especiales; c) llevar una contabilidad de las entregas de los productos. En las condiciones que ellos mismos establezcan, los Estados miembros podrán simplificar estos requisitos sobre la base de acuerdos bilaterales o multilaterales. 5. En el supuesto contemplado en el apartado 1, los impuestos especiales recaudados en el primer Estado miembro serán devueltos, a petición del expedidor, siempre que este último o su representante fiscal haya seguido el procedimiento establecido en el apartado 4. 6. Los Estados miembros podrán fijar disposiciones específicas de aplicación de los apartados 1 a 5 para los productos sujetos a impuestos especiales que sean objeto de una normativa nacional particular de distribución.”

Por último, respecto a las Sección 2 “Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados a consumo en el territorio de un estado miembro y se trasladan al territorio de otro estado miembro para ser entregados con fines comerciales”, Sección 4 “Destrucción y pérdida” y Sección 5 “Irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales”, exponemos a continuación las principales novedades introducidas en la Directiva 2020/262.

VII.4.1 Procedimiento para la circulación de productos despachados en un estado miembro y trasladados a otro para su entrega con fines comerciales

VII.4.1.A Sistema informatizado y especificación del inicio y fin de la circulación

Las novedades introducidas en la Sección 2 “Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados a consumo en el territorio de un estado miembro y se trasladan al territorio de otro estado miembro para ser entregados con fines comerciales”, son otras de las más importantes de la Directiva 2020/262 por su aplicación en la práctica.

Con carácter previo a analizar las novedades concretas más destacadas, conviene hacer referencia, una vez más, a la apuesta decidida que desde la Unión se realiza por el sistema informatizado. Si bien esta es una apuesta a nivel general a través de la Directiva 2020/262, queda especialmente reflejado en materia de los impuestos especiales de fabricación, y, concretamente, en los casos de circulación de productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales.

Además, con vistas a que la implantación de dicho sistema no sea especialmente costosa, el considerando 43 de la Directiva 2020/262 prevé la conveniencia de aplicar, para estos supuestos, el mismo sistema utilizado para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo⁸⁵¹.

Por tanto, con la finalidad de facilitar la circulación de estos productos, y asegurar la adecuada aplicación de las normas del mercado interior, se fomenta el uso del sistema informatizado. Además, con vistas a evitar inversiones innecesarias, el considerando 45 promueve la reutilización del mayor número posible de modalidades existentes de circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales⁸⁵².

Otra de las novedades más importantes en el procedimiento para la circulación de productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro para su entrega con fines comerciales es la regulación relativa al inicio y fin de dicha circulación. Si bien el artículo 33 de la Directiva 2020/262 incorpora una regulación similar a su equivalente

⁸⁵¹ Así en el nuevo considerando 43 de la Directiva 2020/262 se establece: “El sistema informatizado que se utiliza actualmente para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo debe hacerse extensivo a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales. El uso de dicho sistema informatizado simplificará el seguimiento de dicha circulación y garantizará el correcto funcionamiento del mercado interior.”

⁸⁵² El sistema informatizado de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales que sean despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales. En este sentido, el Considerando 45 de la Directiva 2020/262 establece: “Para evitar inversiones innecesarias, debe procederse a la informatización de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales que sean despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales reutilizando el mayor número posible de modalidades existentes de circulación en régimen suspensivo de impuestos. A tal efecto y con el fin de facilitar tal circulación, las disposiciones en materia de garantía relativas a esa circulación deben adaptarse a las disposiciones en materia de garantía relativas a la circulación en régimen de suspensión de impuestos especiales al objeto de ampliar la oferta a disposición de los garantes.”

artículo 33 de la Directiva 2008/118, también añade varias novedades que deben tenerse en cuenta⁸⁵³.

Así, en primer lugar, se sigue previendo que, en caso de que productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales o utilizados allí, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

Sin embargo, se añade el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 33, en virtud del cual se establece que dichos productos únicamente pueden trasladarse de un expedidor certificado a un destinatario certificado⁸⁵⁴. Estas personas, que pueden ser físicas o jurídicas, recordemos que son definidas en la Directiva 2020/262 como las personas registradas en el Estado miembro de expedición/recepción para enviar/recibir productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro. Por tanto, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro con fines comerciales debe llevarse a cabo entre un expedidor certificado y un destinatario certificado.

Además, una cuestión que tradicionalmente ha planteado problemas en la práctica es la delimitación del momento en que se inicia la circulación, así como el momento en que se entiende finalizada dicha circulación. Pues bien, en el apartado 3 del artículo 33 de la Directiva 2020/262 se hace referencia a cuál debe entenderse que es el momento inicial

⁸⁵³ Ahora bien, los Estados miembros deberán permitir la recepción de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo a los trámites establecidos en los artículos 33, 34 y 35 de la Directiva 2008/118 hasta el 31 de diciembre de 2023.

⁸⁵⁴ Así, el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 33 de la Directiva 2020/262 establece: “En el ámbito de aplicación de las disposiciones de la presente sección, los productos sujetos a impuestos especiales solo podrán ser trasladados de un expedidor certificado a un destinatario certificado.”

y el momento final de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro y trasladados a otros con fines comerciales⁸⁵⁵.

Así, se especifica que esta circulación se inicia en el momento en que las instalaciones del expedidor certificado son abandonadas o, por otra parte, cuando se abandona cualquier lugar del Estado miembro de expedición, debiéndose comunicar a las autoridades del Estado miembro de expedición con carácter previo a que se inicie dicha circulación.

Sin embargo, no se especifica el significado del término “abandonar”. Si bien podría parecer que el significado está claro, cabe recordar que el Tribunal tuvo que pronunciarse sobre el significado del término “salida” de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo⁸⁵⁶. En este sentido, si partimos de la interpretación que el Tribunal realizó del término “salida”, podríamos considerar que el abandono al que hace referencia la Directiva 2020/262 de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro y trasladados a otros con fines comerciales es un abandono “físico” de las instalaciones, y no otro tipo de abandono, como un abandono “de la propiedad”⁸⁵⁷.

Por otra parte, también se regula la finalización de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro y trasladados a otros con fines

⁸⁵⁵ Así, el literal del apartado 3 del artículo 33 de la Directiva 2020/262 establece: “3. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en virtud del presente artículo comenzará en el momento en que dichos productos abandonan las instalaciones del expedidor certificado o cualquier lugar del Estado miembro de expedición, que será notificado antes de iniciarse la circulación a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.”

⁸⁵⁶ Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, ECLI:EU:C:2016:403.

⁸⁵⁷ Otra interpretación que surgió con el término “salida” fue si, en lugar de salida “física”, el término hacía referencia a salida “de la propiedad”, por ejemplo, en el caso en que se transmitiese un producto (salida de la propiedad) que no ha salido físicamente de las instalaciones. Si bien no compartimos esta interpretación, como tampoco la compartió el Tribunal, es otra controversia que podría surgir respecto al término “abandono”.

comerciales en el apartado 4 del mismo artículo 33 de la Directiva 2020/262⁸⁵⁸. Así pues, la circulación finalizará con la recepción por parte del destinatario registrado de los productos, o en cualquier lugar del Estado miembro de expedición, el cual será comunicado antes de iniciarse la circulación.

En este caso, tampoco se especifican las condiciones en que debe producirse la recepción de los productos para que la circulación se entienda finalizada. Así pues, puede dar lugar a malentendidos, como ocurrió en el caso de la circulación en régimen suspensivo. En este sentido, teniendo en cuenta las interpretaciones realizadas por el Tribunal y los criterios fijados, podemos considerar que la recepción a que hace referencia la nueva Directiva 2020/262 debe ser una recepción efectiva, como ya se pronunció el Tribunal respecto a la finalización de la circulación en régimen suspensivo⁸⁵⁹.

Por tanto, no puede entenderse producida la finalización de la circulación hasta que los productos se hayan descargado en su totalidad del medio de transporte que los contenía y, así, se haya podido comprobar si falta parte de los productos.

Con ello, ya se regula en el literal de la Directiva 2020/262 el momento específico en que se entiende iniciada y finalizada la circulación de productos despachados en un país y trasladados a otro con fines comerciales, si bien hay conceptos que pueden provocar confusión al no existir regulación específica.

⁸⁵⁸ El literal del apartado 4 del artículo 33 de la Directiva 2020/262: “4. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en virtud del presente artículo finalizará en el momento en que el destinatario certificado haya recibido la entrega de dichos productos o cualquier lugar del Estado miembro de destino, que será notificado antes de iniciarse la circulación a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.”

⁸⁵⁹ Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62.

VII.4.1.B Responsable del pago

Otra de las cuestiones con gran relevancia que se han desarrollado en la Directiva 2020/262 es la relativa al responsable del pago en aquellos supuestos en los que se produce el despacho a consumo en un país y los productos se trasladan a otro con fines comerciales⁸⁶⁰.

Si bien en la Directiva 2008/118 el responsable al pago se encontraba regulado en el artículo 33, apartado 3, éste se regulaba de forma genérica. Una prueba de ello es, como se ha expuesto previamente, la gran cantidad de sentencias que ha dictado el TJUE en relación con el mismo. Sin embargo, este apartado 3 del artículo 33 de la Directiva 2008/118, así como el apartado 4 del mismo artículo, ya no se reproducen en la Directiva 2020/262, sino que se introducen dos nuevos apartados en el artículo 34 de la Directiva 2020/262, mediante los cuales se pretende dar una mayor precisión a esta regulación. De hecho, ya en el propio considerando 44 de la Directiva 2020/262 se fija la necesidad de concretar quién es el deudor y cuándo se puede exigir el impuesto⁸⁶¹ y, al hilo de dicha necesidad, se aprueban los dos nuevos apartados del artículo 34 de la Directiva 2020/262.

Con ello, en el apartado 1 del mencionado artículo 34 de la Directiva 2020/262 se concreta que el responsable del pago será el destinatario certificado y que dicho pago será exigible cuando los productos hayan sido entregados en el Estado de destino, salvo en aquellos casos en los que se haya producido alguna irregularidad⁸⁶². Pero existen ocasiones en las

⁸⁶⁰ Con carácter general sobre la responsabilidad tributaria, GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria: (ley 230/1963 y ley 58/2003)*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Madrid, España, 2005.

⁸⁶¹ En este sentido, el literal de dicho considerando 44 de la Directiva 2020/262 establece: “Cuando se despachen a consumo productos sujetos a impuestos especiales en el territorio de un Estado miembro y se trasladan al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales, es conveniente aclarar quién es el deudor del impuesto y el momento en que el impuesto es exigible.”

⁸⁶² En este sentido, el literal del apartado 1 del artículo 34 de la Directiva 2020/262 es el siguiente: “El destinatario certificado será responsable del pago de los impuestos especiales, que será exigibles en el momento en que los productos se hayan entregado en el Estado miembro de destino, excepto en caso de que se produzca una irregularidad durante la circulación con arreglo al artículo 46.”

que alguna persona no ha sido registrada, por lo que surgía la duda de si dichas personas, por el hecho de no estar registradas, estarían exentas de la obligación de pago.

El nuevo apartado 2 resuelve esta cuestión, afirmando que dichas personas serán responsables del pago del impuesto especial, ya sean una o varias las personas que se encuentren en dicha situación⁸⁶³. Por tanto, también se regula la responsabilidad en el pago en aquellos casos en los que se produce la circulación de productos despachados en un país y trasladados a otro con fines comerciales, incluso en aquellas ocasiones en las que existe algún error como la falta de registro o certificación de alguna persona que intervenga en la operación.

Pues bien, teniendo en cuenta que la mayoría de los criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro hacían referencia al responsable al pago y se basaban en la regulación prevista en el apartado 3 del artículo 33 de la Directiva 2008/118, la cual no ha sido recogida en la nueva Directiva 2020/262, provoca la dificultad en la aplicación de muchos de los criterios, si bien hay criterios que siguen siendo aplicables⁸⁶⁴.

VII.4.1.C Condiciones de la circulación

VII.4.1.C.a Actuación como expedidor certificado y destinatario certificado de los depositarios autorizados y los expedidores/destinatarios registrados

En la Directiva 2020/262 se crean las figuras del expedidor certificado y del destinatario certificado, únicos sujetos autorizados a la expedición y recepción intracomunitaria, en cada caso, de productos con el impuesto especial devengado.

⁸⁶³ Así, el apartado 2 del artículo 34 establece: “En caso de falta de registro o certificación de una o de todas las personas que intervengan en la circulación, dichas personas pasarán a ser deudoras del impuesto especial.”

⁸⁶⁴ Ver Anexo II, apartado “3.3 Criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro con la Directiva 2020/262”.

En este sentido, el nuevo Considerando 46 ya establece que, a fin de facilitar el control de los requisitos para la circulación en régimen suspensivo, se reconoce la condición de expedidor certificado al depositario autorizado y expedidor registrado y la de destinatario certificado al destinatario registrado, además de al depositario autorizado, para los productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y trasladados al territorio de otro Estado miembro para entregarlos con fines comerciales⁸⁶⁵. Y, con vistas a alcanzar dicho objetivo, en los nuevos apartados 6 y 7 del artículo 35 de la Directiva 2020/262 se reconoce, expresamente, dicha posibilidad⁸⁶⁶, siempre y cuando se notifique previamente a las autoridades competentes.

Sin embargo, estos supuestos están orientados a aquellos operadores económicos que llevan a cabo esta operativa de forma recurrente, pudiendo actuar, en principio, sin límite de cantidad de producto ni de tiempo. Además, los productos pueden enviarse o recibirse por varios destinatarios o expedidores.

Ahora bien, en la operativa aquí analizada, puede ser habitual que dichas operaciones se lleven a cabo de manera puntual, no siendo necesario el cumplimiento de todas las obligaciones exigidas para los expedidores o destinatarios certificados que se dedican a ello de forma recurrente. Por ello, en la nueva Directiva 2020/262 se recoge un supuesto

⁸⁶⁵ La dicción literal del considerando 46 de la Directiva 2020/262 establece: “A fin de facilitar el actual registro de los operadores económicos que utilizan regímenes suspensivos, es necesario reconocer a los depósitos fiscales y a los expedidores registrados la posibilidad, tras haberlo notificado a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, de actuar como expedidor certificado para los productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales. Al mismo tiempo, un depósito fiscal o un destinatario registrado deben poder actuar como destinatario certificado para tales productos sujetos a impuestos especiales.”

⁸⁶⁶El literal de los nuevos apartados 6 y 7 del artículo 35 de la Directiva 2020/262 establece: “6. Un depositario autorizado o un expedidor registrado podrán actuar como expedidor certificado a efectos de la presente sección tras haberlo notificado a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. 7. Un depositario autorizado o un destinatario registrado podrá actuar como destinatario certificado a efectos de la presente sección tras haberlo notificado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino.”

específico para estos casos, incluido como apartado 8 del artículo 35⁸⁶⁷, previendo la posibilidad de que estas operaciones se lleven a cabo de forma puntual, acotando la cantidad de productos, el número de destinatarios o expedidores o el lapso de tiempo.

Además, poniendo de relieve la gran casuística que puede producirse, introduce la habilitación a los Estados miembros para que, si lo consideran oportuno, acoten la certificación a una única circulación. Y no solo eso, sino que, incluso, se prevé la posibilidad de que dichas certificaciones con carácter temporal, se concedan a particulares que realicen las labores de un expedidor o de un destinatario, siempre y cuando los productos sujetos a impuestos especiales se entreguen con fines comerciales.

VII.4.1.C.B Gestión de las garantías

Además, otra cuestión que presenta un gran interés por la importancia que presenta en la práctica es la necesidad de prestar garantías en este tipo de circulaciones, incluyéndose alguna novedad en la Directiva 2020/262.

En este sentido, una de las primeras cuestiones que se traen a colación es la forma de gestionar estas garantías, ya que existían numerosas deficiencias que dificultaban la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales.

⁸⁶⁷ La dicción literal del apartado 8 del artículo 35 de la Directiva 2020/262 establece: “En el caso de los expedidores certificados o destinatarios certificados que envíen o reciban productos sujetos a impuestos especiales solo de manera ocasional, la certificación a que se refiere el artículo 3, puntos 12 y 13, se limitará a una cantidad determinada de productos sujetos a impuestos especiales, a un único destinatario o expedidor y a un período de tiempo específico. Los Estados miembros podrán limitar la certificación a una única circulación. Este tipo de certificación temporal podrá otorgarse también, no obstante lo dispuesto en el artículo 3, puntos 12 y 13, a particulares que actúen como expedidores o destinatarios cuando los productos sujetos a impuestos especiales se entreguen con fines comerciales con arreglo al artículo 33, apartado 2.”

Para ello, en el marco de la apuesta por la eficiencia que lleva a cabo la Unión se fomenta el uso del sistema informatizado para realizar los trámites burocráticos relativos a este tipo de circulación⁸⁶⁸. De hecho, buscando dicha eficiencia, la norma fomenta que el sistema informatizado que se implante en este tipo de operaciones debe ser una adaptación del sistema informatizado que se emplea en la circulación en régimen suspensivo. Por tanto, uno de los objetivos principales para facilitar la gestión de las garantías en este tipo de circulación es la implantación del sistema informatizado, basándose en el empleado para la circulación en régimen suspensivo.

Y ello porque la existencia de garantías para este tipo de circulaciones supone un elemento esencial para garantizar el riesgo de impago de los impuestos especiales en los distintos Estados miembros que se ven afectados. Así, por ejemplo, con carácter previo al envío de estos productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro con fines comerciales, se tiene que prestar una garantía que cubra los riesgos de impago de los impuestos especiales en los Estados miembros de tránsito y en el de destino.

⁸⁶⁸ En este sentido, el considerando 45 de la Directiva 2020/262 establece: “Para evitar inversiones innecesarias, debe procederse a la informatización de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales que sean despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales reutilizando el mayor número posible de modalidades existentes de circulación en régimen suspensivo de impuestos. A tal efecto y con el fin de facilitar tal circulación, las disposiciones en materia de garantía relativas a esa circulación deben adaptarse a las disposiciones en materia de garantía relativas a la circulación en régimen de suspensión de impuestos especiales al objeto de ampliar la oferta a disposición de los garantes.”

Pues bien, esta exigencia sigue incluyéndose en la Directiva 2020/262, pero, como novedad⁸⁶⁹, se habilita a los Estados miembros de destino a que permitan que dicha garantía, fijando las exigencias que estimen convenientes, se preste por:

- El transportista
- El propietario
- El expedidor certificado
- Conjuntamente por cualquier combinación de dos o más de dichas personas con o sin el destinatario certificado

Además, se reconoce validez a dichas garantías en toda la Unión, siendo un requisito imprescindible para poder facilitar las transacciones entre los distintos Estados miembros⁸⁷⁰.

En cualquier caso, se incluye la habilitación a los Estados miembros para que desarrollen la regulación que estimen conveniente respecto a la constitución y la validez de las garantías, siempre persiguiendo los fines propios de la Directiva 2020/262⁸⁷¹.

Por tanto, como se ha visto, la Directiva 2020/262 introduce varias novedades respecto a las condiciones y a las garantías relativas a la transmisión de productos despachados en un país y trasladados a otro con fines comerciales.

⁸⁶⁹ Concretamente, esta novedad se prevé en el apartado 3 del artículo 35 de la Directiva 2020/262, cuyo literal es el siguiente: “No obstante lo dispuesto en el apartado 2, letra a), las autoridades competentes del Estado miembro de destino podrán en las condiciones que determinen, permitir que la garantía sea prestada por el transportista, el propietario de los productos sujetos a impuestos especiales, el expedidor certificado o, conjuntamente, por cualquier combinación de dos o más de dichas personas con o sin el destinatario certificado.”

⁸⁷⁰ Esta previsión se especifica en el nuevo apartado 4 del artículo 35 de la Directiva 2020/262: “La garantía mencionada en el apartado 2, letra a), será válida en toda la Unión.”

⁸⁷¹ Esta habilitación se prevé en el nuevo apartado 5 del artículo 35 de la Directiva 2020/262: “Los Estados miembros establecerán normas detalladas relativas a la constitución y la validez de las garantías.”

VII.4.1.C.c Formalidades relativas a la expedición y a la recepción

Para finalizar las novedades introducidas respecto a las formalidades relativas a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro entregarse con fines comerciales, la Directiva 2020/262 añade numerosos artículos que no existían en la Directiva 2008/118.

Estos nuevos artículos introducidos con la Directiva 2020/262 regulan los siguientes aspectos:

- Artículo 36, el documento administrativo electrónico simplificado
- Artículo 37, la notificación de recepción
- Artículo 38, la emergencia y recuperación en el lugar de expedición
- Artículo 39, los documentos de emergencia y recuperación de datos – notificación de recepción
- Artículo 40, las pruebas de recepción alternativas
- Artículo 41, la exención de la obligación de utilizar el sistema informatizado
- Artículo 43, la delegación de poderes y competencias de ejecución
- Artículo 51, el ejercicio de la delegación⁸⁷²

Estas novedades se centran fundamentalmente en dos momentos clave de la transmisión de estos productos, como son, por una parte, la expedición, esto es, la salida del territorio donde se ha despachado a consumo, y, por otra parte, la recepción de los productos sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro donde se entrega con fines comerciales.

⁸⁷² Si bien no se engloba en la Sección 2 “Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados a consumo en el territorio de un estado miembro y se trasladan al territorio de otro estado miembro para ser entregados con fines comerciales”, también analizaremos en este apartado el nuevo artículo 51, que regula el ejercicio de la delegación, ya que facilita la comprensión del mismo.

Además, conviene también tener en cuenta la posibilidad conferida a los Estados miembros para que fijen procedimientos simplificados para la circulación entre los territorios de dos o más Estados miembros⁸⁷³.

1) Trámites para la expedición: Procedimiento general y de emergencia

En primer lugar, la cuestión fundamental para englobarnos en un supuesto de circulación de productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro para ser entregados con fines comerciales, es la salida del producto del Estado miembro en que se ha despachado y, por ende, la justificación de dicha salida.

En este sentido, el artículo 36 de la Directiva 2020/262⁸⁷⁴ fija una nueva regulación relativa al documento administrativo electrónico simplificado, que sustituye al

⁸⁷³ La dicción literal del artículo 41 de la Directiva 2020/262 establece: “Mediante acuerdo y en las condiciones que fijen todos los Estados miembros afectados, podrán establecerse procedimientos simplificados para la circulación entre los territorios de dos o más Estados miembros de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo a la presente sección.”

⁸⁷⁴ El literal del artículo 36 de la Directiva 2020/262 es el siguiente: “1. Cuando vayan a circular productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la presente sección, el expedidor certificado presentará, valiéndose del sistema informatizado, un borrador de documento administrativo electrónico simplificado a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. 2. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición verificarán por vía electrónica los datos consignados en el borrador de documento administrativo electrónico simplificado. Si dichos datos no son válidos, se informará de ello sin demora al expedidor certificado. Si dichos datos son válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición asignarán al documento un único código administrativo de referencia simplificado y lo comunicarán al expedidor certificado. 3. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición transmitirán sin demora el documento administrativo electrónico simplificado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, que lo transmitirán al destinatario certificado. 4. El expedidor certificado entregará a la persona que acompañe los productos sujetos a impuestos especiales o, si nadie lo hace, al transportista, el código administrativo de referencia simplificado único. La persona que acompañe los productos sujetos a impuestos especiales o el transportista facilitarán dicho código a las autoridades competentes, previa solicitud, a lo largo de la circulación. 5. Durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la presente sección, el expedidor certificado podrá cambiar, valiéndose del sistema informatizado, el destino a otro lugar de entrega en el mismo Estado miembro explotado por el mismo destinatario certificado, o al lugar de expedición. A tal efecto, el expedidor certificado presentará, utilizando el sistema informatizado, un borrador del documento electrónico de cambio de destino a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.”

documento de acompañamiento actual, y al nuevo procedimiento para la salida de los productos.

El documento administrativo electrónico simplificado deberá introducirse en el sistema EMCS, si bien, el procedimiento completo presenta varias fases, las cuales desglosamos en formato esquema para facilitar su seguimiento:

1. Entrega de un borrador de documento administrativo electrónico simplificado. Este debe ser presentado por parte del expedidor certificado a las autoridades competentes del Estado de expedición.
2. Una vez recibido dicho documento, las autoridades comprueban la veracidad de los datos contenidos en el mismo. Tras la comprobación, pueden darse dos escenarios:
 - a. Los datos no son válidos: información al expedidor certificado.
 - b. Los datos son válidos:
 - i. Asignación al documento de un único código administrativo de referencia simplificado, y se lo comunican al expedidor. El expedidor se lo facilitará a la persona que acompañe los productos sujetos a impuestos especiales o, en su defecto, al transportista, para que, en caso de ser requerido, lo puedan comunicar durante la circulación. Además, el expedidor puede cambiar el destino durante la circulación utilizando el sistema informatizado.
 - ii. Remisión del documento administrativo electrónico simplificado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, las cuales se lo facilitarán al destinatario certificado.

Con ello, en la nueva regulación se establece el procedimiento estándar que se deberá seguir para la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales, de tal forma que se puedan evitar errores formales a la hora de realizarla. Ahora bien, como se ha visto,

este procedimiento está partiendo de la base de que el sistema informatizado funciona correctamente y que todos los pasos mencionados se pueden desarrollar de forma ágil.

Sin embargo, es evidente que, teniendo en cuenta que es un sistema informatizado nuevo, habrá ocasiones en las que dicho sistema no esté operativo o presentará errores que impidan continuar con el procedimiento en los términos expuestos. Por ello, en el nuevo artículo 38 de la Directiva 2020/262⁸⁷⁵, se prevé la posibilidad de que la circulación de los productos comience, aunque el sistema informatizado no se encuentre disponible en el Estado miembro de expedición, debiéndose cumplir los siguientes requisitos para que dicha circulación se realice:

- Los productos deben ir acompañados de un documento de emergencia que contenga los mismos datos que el borrador de documento administrativo electrónico simplificado; y
- Se comunique dicha circulación a las autoridades competentes del Estado de expedición con carácter previo al inicio de dicha circulación.

⁸⁷⁵ En este sentido, el literal del artículo 38 de la Directiva 2020/262 establece: “1. No obstante lo dispuesto en el artículo 36, cuando el sistema informatizado no esté disponible en el Estado miembro de expedición, el expedidor podrá dar inicio a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales a condición de que: a) los productos vayan acompañados de un documento de emergencia que contenga los mismos datos que el borrador de documento administrativo electrónico simplificado previsto en el artículo 35, apartado 1; b) informe a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición antes del comienzo de la circulación. El Estado miembro de expedición podrá exigir al expedidor certificado una copia del documento mencionado en la letra a) del párrafo primero, la verificación por el Estado miembro de expedición de los datos contenidos en ella y, si la indisponibilidad del sistema informatizado es debida al expedidor, información adecuada sobre los motivos de esta antes del comienzo de la circulación. 2. Tan pronto como el sistema informatizado vuelva a estar disponible, el expedidor certificado presentará un borrador de documento administrativo electrónico simplificado, de conformidad con el artículo 36, apartado 1. Tan pronto como se haya verificado la validez de los datos que figuran en el borrador de documento administrativo electrónico simplificado de conformidad con el artículo 36, apartado 2, dicho documento sustituirá al documento de emergencia mencionado en el apartado 1, párrafo primero, letra a), del presente artículo. El artículo 36, apartado 3, y el artículo 37 se aplicarán mutatis mutandis. 3. Una copia del documento de emergencia mencionado en el apartado 1, párrafo primero, letra a), deberá ser conservada por el expedidor certificado. 4. En caso de indisponibilidad del sistema informatizado en el Estado miembro de expedición, el expedidor certificado podrá cambiar el destino de los productos tal como se prevé en el artículo 36, apartado 5, y comunicará dicha información a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición valiéndose de medios de comunicación alternativos. El expedidor certificado informará a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición antes de que comience el cambio de destino. Los apartados 2 y 3 del presente artículo se aplicarán mutatis mutandis.”

- Se facilite al Estado de expedición por parte del expedidor certificado, en el caso en que lo solicite:
 - Copia del documento de emergencia, y la verificación por el Estado de expedición de los datos contenidos en ella
 - Información de los motivos por los que el sistema informatizado no está disponible, siempre y cuando dicha indisponibilidad sea causada por el expedidor, con carácter previo al inicio de la circulación.

Ahora bien, en cuanto el sistema informatizado esté disponible, el expedidor certificado deberá presentar un borrador de documento administrativo electrónico simplificado. Una vez verificados los datos contenidos en el mismo, dicho documento sustituirá al documento de emergencia. En cualquier caso, el expedidor certificado deberá conservar una copia del documento de emergencia.

Podrán utilizarse medios de comunicación alternativos para informar del cambio de destino de los productos en aquellas ocasiones en las que el sistema informatizado no se encuentre disponible en el Estado miembro de expedición.

2) Trámites para la recepción: Procedimiento general y de emergencia

Además de la correcta acreditación de la expedición, también es importante poder justificar la correcta recepción de los productos sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

Con vistas a facilitar dicha acreditación, y así poder agilizar la circulación de productos entre los Estados miembros, en la nueva Directiva 2020/262 se incluye el procedimiento a seguir, así como los medios de prueba principales para justificar la recepción de los productos.

Además, también se prevén vías alternativas por si no pudiese llevarse a cabo el procedimiento principal, u obtener la prueba principal que acredita la recepción de los productos sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

Con ello, el nuevo artículo 37 de la Directiva 2020/262⁸⁷⁶ regula el procedimiento principal que debe llevarse a cabo para que quede acreditado que los productos sujetos a impuestos especiales han sido recibidos en el Estado miembro de destino. En dicho procedimiento se detallan las funciones que deben desarrollarse por cada uno de los actores que intervienen en la recepción de los productos, principalmente el destinatario certificado, las autoridades competentes del Estado miembro de destino y las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

El papel de cada uno de estos actores se define de la siguiente manera:

1. Destinatario certificado: Una vez recibidos los productos, se debe notificar su recepción a las autoridades competentes del Estado de destino mediante el sistema informatizado. Esta notificación debe realizarse de forma inmediata, en un plazo máximo de cinco días desde la recepción, salvo casos excepcionales.

⁸⁷⁶ El literal del artículo 37 de la Directiva 2020/262 es el siguiente: “1. En el momento de la recepción de los productos sujetos a impuestos especiales, el destinatario certificado deberá presentar, sin demora y a más tardar cinco días hábiles después de finalizar la circulación, salvo en casos debidamente justificados a satisfacción de las autoridades competentes, una notificación de su recepción a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, sirviéndose del sistema informatizado. 2. Las autoridades competentes del Estado miembro de destino verificarán por vía electrónica los datos consignados en la notificación de recepción. Si dichos datos no son válidos, se informará sin demora al destinatario certificado. Si dichos datos son válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de destino facilitarán a los destinatarios certificados la confirmación del registro de la notificación de recepción y la enviarán a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. La notificación de recepción se considerará prueba suficiente de que el destinatario certificado ha cumplido todas las formalidades necesarias y ha efectuado, en su caso, todos los pagos de impuestos especiales adeudados al Estado miembro de destino, o bien de que se aplica un régimen suspensivo de conformidad con el capítulo III, o de que los productos sujetos a impuestos especiales están exentos del pago del impuesto especial. 3. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición remitirán la notificación de recepción al expedidor certificado. 4. Los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de expedición se devolverán, previa solicitud y sobre la base de la notificación de recepción a que hace referencia el apartado 1.”

2. Estado miembro de destino: Una vez reciben la notificación, las autoridades competentes deben comprobar los datos contenidos en la misma.
 - Si no son válidos, se debe informar de forma inmediata al destinatario certificado.
 - Si son válidos, deberán:
 - a. Notificar al destinatario certificado la confirmación del registro de la notificación de recepción.
 - b. Enviar la notificación de recepción a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.
3. Estado miembro de expedición: una vez reciben la notificación de recepción del Estado miembro de recepción, las autoridades competentes deberán:
 - a. Remitir dicha notificación al expedidor certificado.
 - b. Devolver, previa solicitud, y sobre la base de la notificación de recepción, los impuestos especiales que se han pagado en dicho Estado.

Pues bien, con la notificación de recepción, la Directiva 2020/262 especifica que se consideran probados los siguientes extremos:

- El cumplimiento de todos los requisitos formales exigidos y el pago, en su caso, de los impuestos especiales adeudados al Estado miembro de destino
- La aplicación del régimen suspensivo
- La exención del pago de impuestos especiales de los productos en cuestión

Por tanto, si se lleva a cabo el procedimiento expuesto, y se dispone de la documentación comentada, queda claro que los productos sujetos a impuestos especiales han salido del Estado miembro de origen y han sido recibidos en el Estado miembro de destino. Pero existen numerosas ocasiones en las que dicho procedimiento no puede llevarse a cabo por diversas razones, lo que impide que pueda realizarse el procedimiento mencionado, principalmente por fallos en el sistema informatizado.

Así, siendo el legislador consciente de ello, también incluye una alternativa en el artículo 39 de la Directiva 2020/262 para aquellos casos en los que esto ocurra como es el empleo del documento de emergencia⁸⁷⁷. Así, para aquellos casos en los que el sistema informatizado no permita cumplir con el procedimiento previsto, el destinatario certificado tendrá que presentar un documento de emergencia en el que se incluyan los mismos datos que los que se incluyen en la notificación de recepción, y se informe a las autoridades competentes del Estado miembro de destino de la finalización de la circulación. De esta forma, las autoridades competentes del Estado de destino siguen teniendo la misma información que se habría obtenido a través del procedimiento normal, ya que la información a incluir es la misma. Esta información será remitida por el Estado miembro de destino a las autoridades del Estado miembro de expedición, las cuales enviarán la copia al expedidor certificado, o lo mantendrán a su disposición.

Ahora bien, conviene tener presente que este es un procedimiento provisional, por lo que en cuanto vuelva a estar disponible el sistema informatizado en el Estado miembro de destino el destinatario certificado deberá seguir el procedimiento habitual.

⁸⁷⁷ El literal del artículo 39 de la Directiva 2020/262 establece: “En caso de que productos sujetos a impuestos especiales vayan a circular en virtud de la presente sección y no pueda presentarse la notificación de recepción al finalizar la circulación de estos productos de conformidad con el artículo 37, apartado 1, bien porque el sistema informatizado no esté disponible en el Estado miembro de destino, bien porque aún no se hayan llevado a cabo los procedimientos a que se refiere el artículo 38, apartado 2, el destinatario certificado deberá presentar, salvo en casos debidamente justificados, un documento de emergencia que contenga los mismos datos que la notificación de recepción y en el que se declare a las autoridades competentes del Estado miembro de destino que la circulación ha finalizado. Salvo en el caso de que el destinatario certificado pueda presentar la notificación de recepción con prontitud a través del sistema informatizado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37, apartado 1, o salvo en casos debidamente justificados, las autoridades competentes del Estado miembro de destino enviarán una copia del documento de emergencia mencionado en el párrafo primero a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición transmitirán la copia al expedidor certificado o lo mantendrán a su disposición. En cuanto el sistema informatizado vuelva a estar disponible en el Estado miembro de destino o se hayan llevado a cabo los procedimientos a que se refiere el artículo 38, apartado 2, el destinatario certificado presentará una notificación de recepción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37, apartado 1. Los apartados 2 y 3 del artículo 37 se aplicarán *mutatis mutandis*.”

Por ende, tanto siguiendo el procedimiento habitual como estando en posesión del documento de emergencia se puede demostrar que el producto ha sido entregado en el Estado miembro de destino. En cualquier caso, estas no son las únicas pruebas que permiten acreditar dicha entrega. Así, el propio artículo 40 de la Directiva 2020/262 reconoce que dicho extremo queda también acreditado si se entrega la confirmación de las autoridades competentes del Estado miembro de destino de que los productos han llegado a su destino⁸⁷⁸.

Además, una vez dicha confirmación es aceptada por el Estado miembro de expedición, ello se considera prueba suficiente de que el destinatario certificado ha cumplido todas las formalidades necesarias y ha efectuado los pagos de los impuestos especiales adeudados al Estado miembro de destino.

3) Devolución

El apartado 4 del artículo 37 de la Directiva 2020/262 establece que los impuestos especiales “pagados en el Estado miembro de expedición se devolverán, previa solicitud y sobre la base de la notificación de recepción a que hace referencia el apartado 1.” Este apartado es el equivalente al apartado 6, del artículo 33, de la Directiva 2008/118, en virtud del cual se establecía que “el impuesto especial será objeto de devolución, previa solicitud, en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo si las

⁸⁷⁸ La dicción literal del artículo 40 de la Directiva 2020/262 establece: “1. No obstante lo dispuesto en el artículo 39, la notificación de recepción exigida en el artículo 37, apartado 1, constituirá la prueba de que los productos sujetos a impuestos especiales han sido entregados al destinatario certificado. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, a falta de notificación de recepción por motivos distintos de los mencionados en el artículo 39, podrá aportarse una prueba alternativa de la entrega de los productos sujetos a impuestos especiales por medio de una confirmación de las autoridades competentes del Estado miembro de destino, sobre la base de elementos probatorios adecuados, de que los productos sujetos a impuestos especiales expedidos han llegado a su destino. El documento de emergencia a que se refiere el artículo 39, párrafo primero, se considerará prueba suficiente a efectos del párrafo primero del presente apartado. 3. Cuando la confirmación de las autoridades competentes del Estado miembro de destino haya sido aceptada por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, se considerará prueba suficiente de que el destinatario certificado ha cumplido todas las formalidades necesarias y ha efectuado los pagos de los impuestos especiales adeudados al Estado miembro de destino.”

autoridades competentes del otro Estado miembro determinan que el devengo y la recaudación del impuesto especial se han producido en aquel Estado miembro.”

Así pues, según el literal de dichos artículos, la devolución ya no se basa en que el Estado miembro de destino concluya que la recaudación se produce en su país, sino que se basa en la notificación de recepción, la cual sirve para probar que el destinatario certificado ha cumplido todas las formalidades necesarias y ha efectuado, en su caso, todos los pagos de impuestos especiales adeudados al Estado miembro de destino, o bien de que se aplica un régimen suspensivo, o de que los productos están exentos del pago del impuesto especial.

Con ello, si bien la modificación en el literal del artículo 37 de la Directiva 2020/262 podría conllevar dudas sobre la aplicabilidad de los criterios fijados respecto al artículo 33, apartado 6, de la Directiva 2008/118, entendemos que no existe una modificación en la regulación de fondo de tal magnitud que impida la aplicación de los mismos, por lo que entendemos que siguen siendo aplicables⁸⁷⁹.

⁸⁷⁹ Ver Anexo II, apartado “3.4 Criterios en relación con la devolución de impuestos especiales con la Directiva 2020/262”.

4) Delegación de poderes

Por medio del nuevo artículo 43 de la Directiva 2020/262⁸⁸⁰, se confieren poderes a la Comisión para que adopte actos delegados⁸⁸¹ mediante los que establezca la estructura y el contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema informatizado, así como de los documentos de emergencia, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro y trasladados a otro para ser entregados con fines comerciales.

Además, la Comisión también puede adoptar los actos de ejecución en los que se establezcan las normas y los procedimientos que deben seguirse para el intercambio de los documentos administrativos electrónicos a través del sistema informatizado y para la utilización de los documentos de emergencia. Para ello, hay que tener presente que la Comisión requiere la previa emisión de un dictamen favorable por parte del Comité de Impuestos Especiales para poder adoptar estos actos de ejecución⁸⁸².

⁸⁸⁰ La dicción literal del artículo 43 de la Directiva 2020/262 establece: “1. La Comisión adoptará actos delegados, de conformidad con el artículo 51, en los que se establecerán la estructura y el contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema informatizado a efectos de los artículos 36 y 37 y de los documentos de emergencia a que se refieren los artículos 38, 39 y 40, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la presente sección. 2. La Comisión adoptará actos de ejecución en los que se establecerán las normas y los procedimientos que deben seguirse para el intercambio de los documentos administrativos electrónicos a través del sistema informatizado a efectos de los artículos 36 y 37 y las normas y los procedimientos para la utilización de los documentos de emergencia a que se refieren los artículos 38, 39 y 40, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la presente sección. Dichos actos de ejecución se adoptarán de conformidad con el procedimiento de examen a que se refiere el artículo 52.”

⁸⁸¹ Esta habilitación, en virtud del nuevo apartado 2 del artículo 51 de la Directiva 2020/262, se establece por tiempo indefinido, empezando a contar desde el 20 de febrero de 2020, aunque puede ser revocada en cualquier momento por el Consejo.

⁸⁸² El artículo 52 de la Directiva 2020/262 se remite al artículo 5 del Reglamento (UE) n° 182/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de febrero de 2011, por el que se establecen las normas y los principios generales relativos a las modalidades de control por parte de los Estados miembros del ejercicio de las competencias de ejecución por la Comisión (DO L 55, 28.2.2011, pp. 13-18), el cual prevé literalmente que: “1. Cuando se aplique el procedimiento de examen, el comité emitirá su dictamen por la mayoría prevista en el artículo 16, apartados 4 y 5, del Tratado de la Unión Europea y, cuando proceda, en el artículo 238, apartado 3, del TFUE, para los actos que deban adoptarse a partir de una propuesta de la Comisión. Los votos de los representantes de los Estados miembros en el comité se ponderarán del modo establecido en dichos artículos. 2. Cuando el comité emita un dictamen favorable, la Comisión adoptará el proyecto de acto de ejecución. 3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, si el comité emite un dictamen no favorable, la Comisión no adoptará el proyecto de acto de ejecución. Cuando se considere necesario un

VII.4.2 Destrucción y pérdida

Respecto a las destrucciones o pérdidas, en primer lugar, se introduce la definición de cuándo se entiende que los productos están totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable. Así en el nuevo segundo párrafo del apartado 1 del artículo 45 de la Directiva 2020/262 se especifica que, a efectos de esta Directiva, se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no pueden utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales⁸⁸³.

Por otra parte, como ocurre en la circulación de productos en régimen suspensivo, una de las principales novedades de la Directiva 2020/262 reside en la regulación de las pérdidas

acto de ejecución, el presidente podrá, bien presentar al mismo comité una versión modificada del proyecto de acto de ejecución en el plazo de dos meses a partir de la emisión del dictamen no favorable, bien presentar al comité de apelación para una nueva deliberación el proyecto de acto de ejecución en el plazo de un mes a partir de dicha emisión. 4. En ausencia de dictamen, la Comisión podrá adoptar el proyecto de acto de ejecución, salvo en los casos contemplados en el párrafo segundo. Si la Comisión no adopta el proyecto de acto de ejecución, el presidente podrá presentar al comité una versión modificada del mismo. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, la Comisión no adoptará el proyecto de acto de ejecución cuando: a) dicho acto se refiera a la fiscalidad, los servicios financieros, la protección de la salud o la seguridad de las personas, los animales o las plantas, o medidas de salvaguardia multilaterales definitivas; b) el acto de base establezca que el proyecto de acto de ejecución no podrá ser adoptado si no se ha emitido un dictamen, o c) se oponga a ello una mayoría simple de los miembros que componen el comité. En cualquiera de los casos mencionados en el párrafo segundo, cuando se considere necesario un acto de ejecución, el presidente podrá, bien presentar al mismo comité una versión modificada del mismo en el plazo de dos meses a partir de la votación, bien presentar al comité de apelación para una nueva deliberación el proyecto de acto de ejecución en el plazo de un mes a partir de la votación. 5. No obstante lo dispuesto en el apartado 4, se aplicará el siguiente procedimiento para la adopción de proyectos de medidas antidumping o compensatorias definitivas en los casos en que el comité no haya emitido un dictamen y una mayoría simple de los miembros que lo componen se oponga al proyecto de acto de ejecución. La Comisión realizará consultas con los Estados miembros. A los 14 días como muy pronto y al mes como muy tarde de la reunión del comité, la Comisión informará a los miembros de los resultados de esas consultas y presentará un proyecto de acto de ejecución al comité de apelación. No obstante lo dispuesto en el artículo 3, apartado 7, el comité de apelación se reunirá a los 14 días como muy pronto y al mes como muy tarde de la presentación del proyecto de acto de ejecución. El comité de apelación emitirá su dictamen con arreglo al artículo 6. Los plazos establecidos en el presente apartado se entenderán sin perjuicio de la obligación de respetar los plazos fijados en los actos de base pertinentes.”

⁸⁸³ La dicción literal del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 45 de la Directiva 2020/262 establece: “A efectos de la presente Directiva, los productos se considerarán totalmente destruidos o perdidos de forma irremediable cuando ya no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales.”

parciales y la necesidad de garantizar un tratamiento uniforme de las pérdidas parciales debidas a la naturaleza de los productos durante su circulación.

Así, a parte de la destrucción total o la pérdida irremediable de productos, hay que tener en cuenta que, como consecuencia de la propia naturaleza de los productos, pueden producirse pérdidas parciales. Estas pérdidas parciales, como se ha expuesto previamente, ya se tienen en cuenta en los considerandos de la Directiva 2020/262, estableciendo que no deben gravarse cuando no sean superiores a unos umbrales comunes de pérdida previamente establecidos por la Comisión, salvo en circunstancias debidamente justificadas⁸⁸⁴. Además, la Comisión, para fijar dichos umbrales, deben tener en cuenta especialmente las características físicas y químicas de los productos, destacando la naturaleza⁸⁸⁵ y el movimiento⁸⁸⁶ de los productos sujetos a impuestos especiales⁸⁸⁷.

⁸⁸⁴ La dicción literal del considerando 9 de la Directiva 2020/262 establece: “Además de la destrucción total o la pérdida irremediable de productos, pueden producirse pérdidas parciales como consecuencia de la propia naturaleza de los productos. Las pérdidas parciales no deben gravarse en la medida en que no superen los umbrales comunes de pérdida parcial previamente establecidos, salvo en circunstancias debidamente justificadas.”

⁸⁸⁵ La naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales es uno de los dos elementos importantes a tener cuenta, destacando, en el caso concreto de los productos energéticos, la volatilidad.

⁸⁸⁶ El movimiento de los productos sujetos a impuestos especiales es uno de los dos elementos importantes a tener cuenta, especialmente la temperatura ambiente durante el movimiento, la distancia del movimiento y el tiempo que subsiste el movimiento.

⁸⁸⁷ La exigencia a la Comisión de tener en cuenta estas características ya se prevé en el considerando 11 de la Directiva 2020/262, cuya dicción literal establece: “A fin de garantizar un tratamiento uniforme de las pérdidas parciales en toda la Unión, deben delegarse en la Comisión los poderes para adoptar actos, de conformidad con el artículo 290 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en lo que respecta a la determinación de los umbrales comunes de pérdida parcial. Al determinar estos umbrales de pérdida parcial, la Comisión debe tener en cuenta, en particular, los aspectos relativos a las características físicas y químicas de los productos (como la naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales, especialmente los productos energéticos - la volatilidad -, la temperatura ambiente durante el movimiento, la distancia del movimiento o el tiempo que dura el movimiento). Es especialmente importante que la Comisión lleve a cabo las consultas oportunas durante la fase preparatoria, en particular con expertos, y que esas consultas se realicen de conformidad con los principios establecidos en el Acuerdo interinstitucional de 13 de abril de 2016 sobre la mejora de la legislación (8). En particular, a fin de garantizar una participación equitativa en la preparación de los actos delegados, el Parlamento Europeo y el Consejo reciben toda la documentación al mismo tiempo que los expertos de los Estados miembros, y sus expertos tienen acceso sistemáticamente a las reuniones de los grupos de expertos de la Comisión que se ocupan de la preparación de actos delegados.”

Al hilo de los considerandos mencionados, se introduce el nuevo apartado 2 del artículo 45 de la Directiva 2020/262⁸⁸⁸, en el que se especifica que, si las pérdidas no alcanzan el umbral común, no se encuentran sujetas a los impuestos especiales, salvo que existan dudas sobre la existencia de fraude o irregularidad. En caso contrario, la parte de la pérdida parcial que supere dicho umbral se entenderá despachada a consumo⁸⁸⁹, debiendo demostrarse a las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido⁸⁹⁰.

Por último, también conviene destacar la eliminación del apartado 2 del artículo 37 de la Directiva 2008/118⁸⁹¹, en virtud del cual se concedía libertad a los Estados miembros para fijar sus propias normas y condiciones sobre la determinación de las pérdidas.

Con todo ello, esta nueva regulación respecto a las pérdidas parciales producidas durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro y trasladados a otro para ser entregados con fines comerciales es muy similar a

⁸⁸⁸ La dicción literal del apartado 2 del artículo 45 de la Directiva 2020/262 establece que “En caso de pérdida parcial debida a la naturaleza de los productos que se produzca durante su transporte en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado miembro en que hayan sido despachados a consumo, el impuesto especial no será exigible en dicho Estado miembro cuando la cuantía de la pérdida se sitúe por debajo del umbral común de pérdida parcial para los productos sujetos a impuestos especiales establecido de conformidad con el artículo 6, apartado 9, a menos que un Estado miembro tenga motivos razonables para sospechar la existencia de fraude o irregularidad.”

⁸⁸⁹ La dicción literal del artículo 6, apartado 5, de la Directiva 2020/262 establece: “La destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo por circunstancias imprevisibles o fuerza mayor, o bien como consecuencia de una autorización de las autoridades competentes del Estado miembro para destruir los productos, no se considerará despacho a consumo.”

⁸⁹⁰ Concretamente, el artículo 6, apartado 9, de la Directiva 2020/262 establece: “Cuando se produzca una destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales como se estipula en el apartado 5, esta deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o detectado, si no es posible determinar dónde se ha producido. Cuando se verifique la destrucción total, o la pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales, se liberará la garantía depositada con arreglo al artículo 17, total o parcialmente, según corresponda, en el momento en que se presente una prueba satisfactoria.”

⁸⁹¹ La dicción literal del apartado 2 del artículo 37 de la Directiva 2008/118 establece: “Cada Estado miembro establecerá sus propias normas y condiciones para determinar las pérdidas mencionadas en el apartado 1.”

la introducida respecto a las pérdidas parciales producidas durante la circulación en régimen suspensivo, dotando de una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

VII.4.3 Irregularidades: Falta de registro o certificación

El artículo 46 de la Directiva 2020/262 es el equivalente del artículo 38 de la Directiva 2008/118, con una regulación prácticamente idéntica, aunque añadiendo el apartado 5 del artículo 46⁸⁹², el cual no estaba previsto en la Directiva 2008/118.

Así pues, con la inclusión del nuevo apartado 5 del artículo 46, la Directiva 2020/262 también incorpora una novedad respecto a la regulación de las irregularidades producidas durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. En virtud de dicho apartado, tendrá lugar la irregularidad cuando se produzca la falta de registro o certificación de alguna persona implicada en la circulación de los productos cuando esta circulación no cumpla con los requisitos exigidos en alguno de los siguientes supuestos:

- La circulación de productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y que son trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales o utilizados allí, previsto en el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2020/262.
- Las ventas a distancia, previsto en el artículo 44, apartado 4, letra a), de la Directiva 2020/262.

⁸⁹² La dicción literal del apartado 5 del artículo 46 de la Directiva 2020/262 establece: “Cualquier falta de registro o certificación de una o todas las personas implicadas en la circulación de los productos si esta no cumple con lo dispuesto en el artículo 33, apartado 1, o en el artículo 44, apartado 4, letra a), o cualquier incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35, apartado 1, se considerará como una irregularidad. Los apartados 1 a 4 se aplicarán en consecuencia, salvo en caso de que el destinatario deba abonar el impuesto especial con arreglo a la última frase del artículo 44, apartado 3.”

- Formalidades relativas a la circulación al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado, previsto en el artículo 35, apartado 1, de la Directiva 2020/262.

Por tanto, en estos casos se entenderá que se ha producido una irregularidad y, por ende, resultará aplicable la regulación relativa a las irregularidades, salvo que en las ventas a distancia concorra el supuesto para que el destinatario sea el deudor del impuesto. En cualquier caso, si bien este es el nuevo apartado incluido, los apartados 1 a 4 del artículo 38 de la Directiva 2008/118 se reproducen prácticamente de forma idéntica en los apartados 1 a 4 de la Directiva 2020/262.

Y este detalle es importante, ya que los criterios fijados por el Tribunal respecto a esta irregularidad se basaban principalmente en los apartados 3 y 4 del artículo 38 de la Directiva 2008/118, reproducidos en términos idénticos en los apartados 3 y 4 del artículo 46, respectivamente. Si bien en el apartado 3 se incluye una previsión adicional, esta va en línea con el criterio fijado por el Tribunal, al reconocer la posibilidad de que existan varios deudores del mismo impuesto especial⁸⁹³. Sí que es cierto que el primero de los criterios fijados puede presentar problemas en su aplicación, ya que se basa en el concepto de “régimen aduanero suspensivo”, expresamente regulado en el artículo 4, apartado 6, de la Directiva 2008/118, y que desaparece en la Directiva 2020/262, por lo que podría manifestar alguna complicación en su aplicación.

Así pues, los criterios dictados respecto a la Directiva 2008/118 respecto a la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un

⁸⁹³ Específicamente, el nuevo artículo 46, apartado 3, primer párrafo, de la Directiva 2020/262, especifica que “En caso de que sean varios los deudores del mismo impuesto especial, todos ellos estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.”

Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro resultan aplicables con la nueva Directiva 2020/262⁸⁹⁴.

VII.5 Otras disposiciones

En el Capítulo VI de la Directiva 2020/262, que engloba del artículo 47 al 50, no se incluye novedad regulatoria alguna en relación con los artículos 39 a 42 de la Directiva 2008/118.

A modo recordatorio, cada artículo se corresponde con una Sección. Así, la Sección 1, que se corresponde con el artículo 47, regula el Mercado; la Sección 2, que incluye el artículo 48, regula los Pequeños productores de vino; la Sección 3, que se compone del artículo 49, regula el Abastecimiento de buques y aeronaves; y la Sección 4, que se forma por el artículo 50, regula las Disposiciones especiales.

En concreto, por lo que respecta a las marcas fiscales, éstas se encuentran reguladas en el artículo 47 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 39 de la Directiva 2008/118, no incluyéndose novedad alguna en dicha regulación. Por tanto, entendemos que los criterios fijados por el Tribunal respecto al artículo 39 de la Directiva 2008/118 resultan plenamente aplicables en relación con el artículo 47 de la Directiva 2020/262⁸⁹⁵.

⁸⁹⁴ Ver Anexo II, apartado “3.5 Criterios relativos a la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro con la Directiva 2020/262”.

⁸⁹⁵ Ver Anexo II, apartado “4. Criterios relativos a las marcas fiscales con la Directiva 2020/262”.

VII.6 Delegación de poderes

El Capítulo VII, denominado Ejercicio de la delegación y procedimiento de comité, se compone por dos artículos, el artículo 51⁸⁹⁶, que regula el Ejercicio de la delegación, y 52⁸⁹⁷, que hace referencia al Procedimiento de comité.

Entre estos dos artículos, conviene destacar el artículo 51, ya que no se encontraba previsto en la Directiva 2008/118, sino que es una novedad de la Directiva 2020/262, en virtud del cual se especifica la duración temporal de los poderes conferidos a la Comisión para adoptar actos delegados. Estos poderes hacen referencia, por un lado, a la fijación de umbrales comunes de pérdida parcial⁸⁹⁸ y, por otro lado, a la estructura y contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema

⁸⁹⁶ La dicción literal del artículo 51 de la Directiva 2020/262 establece: “1. Se otorgan a la Comisión los poderes para adoptar actos delegados en las condiciones establecidas en el presente artículo. 2. Los poderes para adoptar actos delegados mencionados en el artículo 6, apartado 10, el artículo 29, apartado 1, y el artículo 43, apartado 1, se otorgan a la Comisión por un período de tiempo indefinido a partir del 20 de febrero de 2020. 3. La delegación de poderes mencionada en el artículo 6, apartado 10, el artículo 29, apartado 1, y el artículo 43, apartado 1, podrá ser revocada en cualquier momento por el Consejo. La decisión de revocación pondrá término a la delegación de los poderes que en ella se especifiquen. La decisión surtirá efecto el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea o en una fecha posterior indicada en ella. No afectará a la validez de los actos delegados que ya estén en vigor. 4. Antes de adoptar un acto delegado, la Comisión consultará a los expertos designados por cada Estado miembro de conformidad con los principios establecidos en el Acuerdo interinstitucional de 13 de abril de 2016 sobre la mejora de la legislación. 5. Tan pronto como la Comisión adopte un acto delegado lo notificará simultáneamente al Parlamento Europeo y al Consejo. 6. Los actos delegados adoptados en virtud del artículo 6, apartado 10, el artículo 29, apartado 1, y el artículo 43, apartado 1, entrarán en vigor únicamente si, en un plazo de dos meses a partir de su notificación al Consejo, este no formula objeciones o si, antes del vencimiento de dicho plazo, el Consejo informa a la Comisión de que no las formulará. El plazo se prorrogará dos meses a iniciativa del Consejo.”

⁸⁹⁷ La dicción literal del artículo 52 de la Directiva 2020/262 establece: “1. La Comisión estará asistida por «el Comité de Impuestos Especiales». Dicho comité será un comité en el sentido del Reglamento (UE) n° 182/2011. 2. En los casos en que se haga referencia al presente apartado, será de aplicación el artículo 5 del Reglamento (UE) n° 182/2011.”

⁸⁹⁸ En virtud del artículo 6, apartado 10, de la Directiva 2020/262, “La Comisión adoptará actos delegados de conformidad con el artículo 51 en los que se establecerán los umbrales comunes de pérdida parcial a que se refieren el apartado 7 del presente artículo y el artículo 45, apartado 2, habida cuenta, entre otros elementos, de la naturaleza de los productos, las características físicas y químicas de los productos, la temperatura ambiente durante la circulación, la distancia de la circulación o el tiempo empleado en la misma, y se especificarán los productos sujetos a impuestos especiales, el umbral común de pérdida parcial correspondiente expresado en porcentaje de la cantidad total y otros aspectos pertinentes relacionados con el transporte de los productos.”

informatizado, tanto en la circulación de los productos en régimen suspensivo⁸⁹⁹, como en la circulación de productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro para ser entregados con fines comerciales⁹⁰⁰.

Pues bien, dichos poderes se otorgan a la Comisión por un periodo de tiempo indefinido, a partir del 20 de febrero de 2020, aunque pueden ser revocados por el Consejo en cualquier momento⁹⁰¹.

Con carácter previo a adoptar un acto delegado, la Comisión debe consultar a los expertos de cada Estado miembro y, una vez adoptado, debe notificarlo, a la vez, al Parlamento y al Consejo, aunque únicamente entrará en vigor si no se formulan objeciones sobre el mismo⁹⁰².

⁸⁹⁹ El artículo 29, apartado 1, de la Directiva 2020/262, establece “La Comisión adoptará actos delegados, de conformidad con el artículo 51, en los que se establecerán la estructura y el contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema informatizado a efectos de los artículos 20 a 25 y de los documentos de emergencia a que se refieren los artículos 26 y 27, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en el marco de un régimen suspensivo.”

⁹⁰⁰ El artículo 43, apartado 1, de la Directiva 2020/262, establece “La Comisión adoptará actos delegados, de conformidad con el artículo 51, en los que se establecerán la estructura y el contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema informatizado a efectos de los artículos 36 y 37 y de los documentos de emergencia a que se refieren los artículos 38, 39 y 41, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la presente sección.”

⁹⁰¹ La dicción literal del artículo 51, apartados 2 y 3, establece: “2. Los poderes para adoptar actos delegados mencionados en el artículo 6, apartado 10, el artículo 29, apartado 1, y el artículo 43, apartado 1, se otorgan a la Comisión por un período de tiempo indefinido a partir del 20 de febrero de 2020. 3. La delegación de poderes mencionada en el artículo 6, apartado 10, el artículo 29, apartado 1, y el artículo 43, apartado 1, podrá ser revocada en cualquier momento por el Consejo. La decisión de revocación pondrá término a la delegación de los poderes que en ella se especifiquen. La decisión surtirá efecto el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea o en una fecha posterior indicada en ella. No afectará a la validez de los actos delegados que ya estén en vigor.”

⁹⁰² La dicción literal del apartado 4, 5 y 6 del artículo 51 de la Directiva 2020/262 establece: “4. Antes de adoptar un acto delegado, la Comisión consultará a los expertos designados por cada Estado miembro de conformidad con los principios establecidos en el Acuerdo interinstitucional de 13 de abril de 2016 sobre la mejora de la legislación. 5. Tan pronto como la Comisión adopte un acto delegado lo notificará simultáneamente al Parlamento Europeo y al Consejo. 6. Los actos delegados adoptados en virtud del artículo 6, apartado 10, el artículo 29, apartado 1, y el artículo 43, apartado 1, entrarán en vigor únicamente si, en un plazo de dos meses a partir de su notificación al Consejo, este no formula objeciones o si, antes del vencimiento de dicho plazo, el Consejo informa a la Comisión de que no las formulará. El plazo se prorrogará dos meses a iniciativa del Consejo.”

CONCLUSIONS

Excise duties are a major source of revenue for the Member States. In Spain they are the fourth most collected tax after corporate income tax, although in some years they have even surpassed it. However, there has been little study of these taxes.

Furthermore, although excise duties are harmonised at EU level, there have always been major problems regarding progress in the harmonisation process. One of the main reasons for this is the large amount of revenue they generate in the Member States. However, although this process has not been easy, progress is being made.

In terms of regulation, in addition to the new Directive 2020/262, it is important to highlight the role played by Directive 2008/118 and its predecessor, Directive 92/12, in regulating the general system. The specific directives on tobacco products, alcohol and alcoholic beverages and electricity and energy products are also significant.

Directives 92/12 and 2008/118 were the two major steps forward in the harmonisation of excise duties. They set out a general regime applicable to all excise duties on manufacturing and which must be respected by all Member States. Furthermore, in order to implement this harmonisation, the CJEU has played a transcendental role as interpreter of these rules. It has handed down 40 rulings on the general excise duty regime since the adoption of Directive 92/12.

These rulings have dealt with different issues, which can be organised into four groups. First, those related to the scope of application and the possibility of creating new taxes. Second, in relation to the taxable event, the chargeable event and the suspensive regime. Third, with regard to the movement and taxation of excisable products after release for consumption. And finally, in relation to tax markings.

Scope of application and possibility of creating new taxes. Article 1 of Directive 2008/118, and its equivalent Article 3 of Directive 92/12, is the most controversial of all the articles contained in these Directives. The Court has ruled in as many as 15 cases, which have led to a total of 19 criteria having been established.

Among these 15 cases, 4 are related to paragraph 1, where 2 criteria have been set. 8 cases are related to paragraph 2, where 13 criteria have been set, and 3 cases are related to paragraph 3, where 4 criteria have been set. Thus, section 2, and more specifically the requirement therein to pursue a specific purpose, has been the most controversial of the whole Directive.

With regard to section 1, it should be noted that determining whether or not an excise duty is justified on the basis of Directive 2008/118 is only possible if the tax in question is covered by one of the specific directives provided for in that article and if it is directly or indirectly levied on the consumption of the product in question. Otherwise, even if a tax violates an article of the Directive, it cannot be declared contrary to European law on the basis of that Directive, since the Directive would not be applicable.

This was the case, for example, with the Swedish tax on the thermal output of nuclear reactors, the Italian tax on the price of electricity and the Spanish levy on wind turbines used for electricity production, as they did not fall within the scope of any specific directive. Furthermore, the German tax on the use of nuclear fuel for the commercial production of electricity, although it did tax a product covered by the specific directives, did not directly or indirectly tax consumption and therefore did not fall within the scope of Directive 2008/118.

With regard to section 2, which permits the creation of new indirect taxes, there is no specific definition of “indirect taxation”. It should also be noted that particular conflict arises with regard to the requirement to serve a specific purpose. However, this requirement must be met in conjunction with the requirement to comply with the tax rules

applicable in relation to excise duties or VAT. Products which are to be exempted from the harmonised excise duty may not be subject to another indirect excise duty.

The specific purpose presupposes that a purely budgetary purpose is not being pursued and that there is a direct link between the use of the tax revenue and the specific purpose invoked. It must be capable of ensuring, in itself, that the specific purpose is achieved.

This is the case, for example, where there is a predetermined allocation of tax revenue to the financing of powers conferred on local authorities in order to achieve the intended objectives, such as reducing the social and environmental costs linked to the consumption of hydrocarbons. In fact, on the basis of this criterion, the CJEU has declared two taxes to be contrary to European law, the Estonian tax on retail sales of liquid fuel and the Spanish tax on retail sales of hydrocarbons.

Moreover, a specific purpose is also sought where the structure of the tax, in particular as regards the taxable event and the tax rate, is designed in such a way as to achieve the objectives pursued by influencing the behaviour of taxpayers. Such is the case when products whose consumption is to be discouraged are heavily taxed, since it directly influences the behaviour of taxpayers.

It should also be mentioned that, if an indirect tax was created with several specific purposes in mind, but only some of them are finally considered specific, a refund of the amount of the tax corresponding to the non-specific purposes may be claimed.

Finally, it should be noted that, on the basis of these criteria, four taxes have been declared contrary to European law. These are the Estonian tax on retail sales of liquid fuel subject to excise duty, the Spanish tax on retail sales of hydrocarbons, the Austrian tax on alcoholic beverages and the Italian excise duty on lubricating oils.

In any event, the second requirement of Article 2 must also be met. This requires compliance with the Community rules applicable to excise duties or those applicable to VAT with regard to the taxable amount, the calculation of the tax liability, the tax chargeability and control of the tax.

This requirement refers to the general tax scheme and not to all the rules governing each excise duty. Furthermore, where there are language differences, the version that ensures the useful effect of the regulation should prevail.

With regard to paragraph 3, whether a tax is levied on excisable products or on the provision of services will depend on the predominant element, which must be analysed on a case-by-case basis.

The requirement in these cases, in addition to taxation on products that are not subject to excise duty, is that there are no border crossing requirements, regardless of whether a specific purpose is pursued. This does not exist when the requirements imposed on imported products are the same as the requirements for domestic products, or when the formality imposed on an importer is for the purpose of securing payment of the corresponding debt.

Moreover, if a product is governed by provisions analogous to the harmonised excise regime established by Directive 2008/118, the required obligations are not border-crossing formalities.

Taxable event, accrual and suspension period. Although the articles relating to the taxable event, chargeable event and suspension arrangements are not as contentious as the article relating to Article 1 of Directive 2008/118 set out in the previous chapter on the scope of application and the possibility of creating new charges, the Court has issued rulings on them on up to 10 occasions, resulting in the establishment of 26 criteria.

Among these 10 cases, it is worth noting that there are 2 rulings concerning the taxable event, in particular importation. The rest refer to the accrual and its relation to the suspensive regime.

With regard to the cases concerning the chargeable event of importation, the import is considered to have taken place for excise duty purposes when it leaves the first customs office within the territory of the Community, even if the importation is irregular.

In addition, importation may also occur with respect to contraband illegal products, even if they are outside the economic circuit being monitored by the authorities. This is not the case for intrinsically illegal products, such as narcotic drugs as opposed to ethyl alcohol.

Finally, we must not forget that, in cases where the excise legislation is not clear, the case in question must be interpreted on the basis of the customs legislation.

With regard to the cases decided on the accrual and the suspension regime, the former focus only on the analysis of the accrual and the latter deal with issues that also affect the suspension regime.

Concerning accrual itself, without linking it to the suspension arrangements, it is important to stress that any limitation imposed on the sale of a product after its release for consumption must comply with the principle of proportionality. Such a limitation is aimed at combating tax evasion and avoidance.

Such a principle will be respected where a limitation is imposed solely on the sale of products whose tax rates are increased in the following year. This is to avoid a massive sale before the end of the year in order to avoid paying the increased rate. However, the limitation will not be justified if it is imposed on a general category of products, including products where there is an increase and others where there is not.

On the other hand, in relation to the suspensive procedure, even if the tariff subheading is wrongly declared, the product will continue to move under the suspensive customs procedure if the documentation accompanying such products includes information that allows them to be properly identified. Such a situation occurs when the summary declaration includes the information concerning the type of goods, their quantity and their packaging.

In addition, when excise goods are manufactured from non-excise goods imported under inward processing regime, they are under the suspension of excise duty. Therefore, the administrative or commercial document required for circulation under suspension of excise duty cannot be required. The suspension arrangements cease to apply when the consignee receives the goods. This occurs when the consignee has been able to verify the specific quantity of goods received, independently of when the means of transport arrives at its destination.

This also occurs in the event of an irregularity which results in the release for consumption in all cases, regardless of whether national legislation has specified this in the transposition of Directive 2008/118. Furthermore, where goods under a duty suspension arrangement have not reached their destination, even partially, without any apparent irregularity in the course of circulation, the irregularity shall be deemed to have occurred in the Member State of dispatch, save evidence to the contrary.

With regard to the release for consumption that occurs upon “exit” from the duty suspension arrangement, this term should be understood as referring to "physical" exit, and not to sale. Therefore, the products will continue to be under the duty suspension arrangement as long as they are physically in the tax warehouse of an authorised warehousekeeper, even if they have been sold.

Finally, excise duty shall not be chargeable in cases of "force majeure" or "inherent in the nature of the product". The first case will occur when abnormal circumstances occur,

which are extraneous because they are beyond the objective control or sphere of responsibility. They are unforeseeable because they are unavoidable despite all due diligence and recurrent active behaviour. The second case will occur only when “technical” and not “accidental” losses occur.

Movement and taxation of excisable products after release for consumption. On the other hand, the second most controversial issue was the movement and taxation of excisable products after release for consumption, for which 13 cases were decided. Of these 13 cases, criteria were drawn from Articles 32 to 35 and Article 38 of Directive 2008/118, with 10 criteria being drawn from Article 32.

In relation to the taxation of products which are acquired by private individuals for their own use and which are transported by the same private individuals from one Member State to another in the Member State of acquisition, the concept of “own use” and “transported by themselves” should be clarified.

A product is considered to be used for “own use” when it meets the personal needs of the individual himself and not of others, provided that it complies with the indicated minimum levels set for each category. Regarding indicative minimum levels, while national rules may establish them globally for several categories of products, they must respect the minimum levels for each product category. These limits, moreover, must be calculated per person holding the goods, independent of the means of transport used, as when transport is by means of a vehicle.

On the other hand, for the goods to be understood as “transported by themselves”, the transport must be performed personally by the private individual whose needs are to be satisfied. This may be a self-service model, but it cannot be performed by a third party, regardless of whether it is done on behalf of the private individual.

In the specific case of hydrocarbons, taxation may be waived in the Member State of consumption when transport is carried out by means of an "atypical form of transport". This concept may be interpreted restrictively and Member States may require such transport to be covered by an accompanying document.

In the case of holding goods for commercial purposes, the person responsible for verifying that the requirements for issuing the simplified accompanying document are met is exclusively the person responsible for transit.

On the other hand, the person liable for payment can be any commercial holder of the goods, irrespective of whether he is the first holder of the goods. Therefore, there is no exemption for the so-called "innocent agent". Moreover, if there is an irregular entry, the State with jurisdiction to levy the tax is the one that discovers the irregular entry, even if it is neither the State of departure nor the State of transit.

Finally, in cases of returns and irregularities, it should be noted that the Member State's national legislation may refuse the return of goods to a trader, even if the trader has suffered non-payment by a customer. However, it cannot preclude the exemption of an authorised warehousekeeper from joint and several liability for penalties imposed for infringements committed during the movement of goods under suspension of excise duty. In addition, a legal person may be jointly and severally liable for the actions of its manager, provided that he acts as agent of the legal person.

On the other hand, irregularity of movement under suspension of excise duty does not always occur in cases where the accompanying document mentions an incorrect tariff classification.

Tax markings. In relation to tax markings, regulated in Article 39 of Directive 2008/118, 2 criteria have been set on the basis of the 2 cases decided by the Court.

In this respect, the Member States' national regulations may rule out the possibility of refunding any excise duty paid in cases where tax seals are lost, unless there is an unforeseeable circumstance, force majeure or proof that they have been destroyed or rendered unusable.

In the same context, if such tax markings are already affixed to products that are stolen, Member States of transit may tax such products, unless there is proof that they have been destroyed.

Directive 2020/262. Numerous new features are introduced, including developments relating to partial losses, and in general changes to the import and export and circulation of products already released for consumption in one Member State and moved to another for commercial purposes. Regarding the applicability of the criteria set out in Directive 2008/118 and 92/12, it should be noted that most of them are fully applicable. The majority of the changes introduced in Directive 2020/262 do not affect these criteria.

The criteria established with respect to Article 1 of Directive 2008/118, provided for in Chapter III, are not affected at all, since the regulation of Article 1 of Directive 2008/118 is identical to its equivalent Article 1 of Directive 2020/262.

Although most of the criteria set out in Chapter IV are not affected by the new features introduced in Directive 2020/262, there are some modifications that may complicate some criteria relating to the documentation required during circulation under customs suspensive and suspensive arrangements. This is because the new Directive 2020/262 eliminates the concept of “customs suspensive arrangements” provided for in Directive 2008/118.

Similarly, with regard to the criteria relating to total destruction or irretrievable loss, in view of the removal of the assumption of such destruction or loss “for reasons inherent

in the nature of the goods” regulated in Directive 2008/118, the criteria that referred to the cause of total destruction or irretrievable loss are complicated to apply.

Nevertheless, given that partial losses, covered for the first time in Directive 2020/262, link their application to the fact that such losses occur “by the nature” of the goods, we understand that the criteria for total destruction or irretrievable loss “by reason of the inherent nature of the goods” continue to apply.

With regard to Chapter V, the criteria relating to private purchases and the purchase of hydrocarbons remain applicable, since Article 32 of Directive 2020/262 does not introduce any new regulation with respect to Directive 2008/118.

However, considering the deletion of Article 33(3) of Directive 2008/118, part of the criteria laid down for holding in another Member State would not be applicable in a peaceful manner. As regards the criteria for the refund of excise duties, although Article 33(6) of Directive 2008/118 has been amended somewhat in Directive 2020/262, they do not affect the established criteria and could therefore continue to be applied under Directive 2020/262 without objection.

With regard to the criteria set out in Article 38 of Directive 2008/118, the equivalent of which is Article 46 of Directive 2020/262, they are fully applicable, as there is no change in the regulation. Moreover, an additional provision is introduced that makes it possible to apply the criteria set out in Directive 2008/118 and even reinforces their application. There is one criterion whose application in Directive 2020/262 is more complex, since it was based on the concept of “suspensive customs procedure” expressly regulated in Directive 2008/118, which is not provided for in Directive 2020/262.

Finally, with regard to tax markings, the new Directive 2020/262, which regulates them in Article 47, does not introduce any new rules. Therefore, the criteria set out in Directive 2008/118 are fully applicable under Directive 2020/262.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAM, R. y TIZZANO, A. *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, G. Giappichelli Editore, Turín, Italia, pp. 253-254.
- AGULLÓ AGÜERO, A. “La renta de Aduanas: configuración técnico jurídica y aspectos penales”, *Instituto de Estudios Fiscales, Serie Monografías*, Nº 3, 1978, p. 42.
- ÁLAMO-CERRILLO, R., y LAGOS-RODRÍGUEZ, G. “Competencia fiscal y armonización en la Unión Europea”, *Seminario Permanente de Ciencias Sociales Documento de trabajo Nº 5*, 2013, p. 5.
- ALBI IBAÑEZ, E., ARENILLAS VELA, J., OLAYA INIESTA, A., RUBIO GUERRERO, J.J. y SANZ GOMEZ, M. *La armonización fiscal en los años 90*. Colección Estudios, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, Cuenca, España, 1991, pp.13-66.
- ALONSO GARCÍA, R., y FERREIRO SERRET, E. “Hardening the preliminary reference procedure in a Union in crisis: Kernkraftwerke Lippe-Ems”, *Common Market Law Review*, Nº 53, 2016, pp. 819 – 837.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. “Incidencia sobre el sistema tributario español de la armonización fiscal comunitaria”. En GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. (Coord.): *Armonización fiscal y aproximación de los sistemas fiscales*. Colección Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica Nº 3, Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo, España, 2016.
- ANDRÉS AUCEJO, E. “Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de Impuestos Especiales”, *Quincena fiscal*, Nº 7, 2009, pp. 15-26.
- ANDRÉS SÁENZ DE SANTA MARÍA, P. “Un tribunal a la altura de sus responsabilidades: el Brexit ante el TJUE”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº 62, 2019, p. 1.

- AÑÓN CALVETE, J. “Primacía del Derecho de la Unión Europea (a propósito de la STC 232/2015, de 5 de noviembre)”, *Noticias Jurídicas*, 2016. Disponible en <https://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10895-primacia-del-derecho-de-la-union-europea-a-proposito-de-la-stc-232-2015-de-5-de-noviembre/>
- ARANA-LANDIN, S. *Sostenibilidad y fiscalidad*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Pamplona, España, 2021, p. 86.
- ARANGÜENA FANEGO, C. “Recurso por omisión”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A., Madrid, España, 2013, pp. 98-99.
- ARMENGOL FERRER, F. y CIENFUEGOS MATEO, M. “La legislación española sobre el céntimo sanitario ante el derecho de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del tribunal de justicia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora S. L. c. Generalitat de Catalunya”, *Revista General de Derecho Europeo*, Nº 35, 2015.
- ARNOLD, N. “Getränkesteuer gemeinschaftswidrig!”, *Ecolex*, 2000, Nº 3, pp. 225-228.
- BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J.A., “La garantía jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: BACIGALUPO SAGGESE, M., FUENTETAJA PASTOR, J.A., VIÑUALES FERREIRO, S., y LINDE PANIAGUA (Dir.) *Instituciones de la Unión Europea*, Open Ediciones Universitarias, 2016, p. 223.
- BACIGALUPO SAGGESE, M., y FUENTETAJA PASTOR, J. “La garantía jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: CELMA ALONSO, P. (Coord.) *Derecho de la Unión Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2019, pp. 273-274.
- BARAV, A. “Considérations sur la spécificité du recours en carence en droit communautaire”, *Revue Trimestrielle de Droit Européen*, Nº 1, 1975, pp. 60-61.

- BARNÉS, J. “Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho comparado y comunitario”, *Revista de Administración Pública*, Nº 135, 1994, p. 498.
- BASILAVECCHIA, M. *Corso di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Turín, Italia, 2017, p. 282.
- BAYONA GIMÉNEZ, J. J. “Los Impuestos Especiales”. En: LÓPEZ MARTÍNEZ, J. y PÉREZ LARA, J. M. (Dir.). *Ordenamiento tributario español: los impuestos*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2021, p. 471.
- BERR, C. J. “Acquisition dans un autre État de l'Union européenne et introduction de tabac en France: le système français à l'épreuve du droit communautaire”, *Recueil Le Dalloz*, 2013, p. 932.
- BERR, C.J., DERO-BUGNY, D., CARLIER, J.Y., FALLON, M., y FRANQ, S. “Cour de Justice de l'Union européenne”, *Journal du droit international*, Nº 2, 2011, pp. 522-523.
- BERR, C. J., y NATAREL, E. “Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de justice des Communautés européennes”, *Journal du droit international*, 2007, p. 630.
- BIZIOLI, G. “El principio de no discriminación”. En: DI PIETRO, A. y TASSANI, T. (Dir.) *Los principios europeos del Derecho Tributario*, Atelier, Barcelona, España, 2015, p.159.
- BOGAERTS, D. “BP Europa. Occurrence of an irregularity during a movement of excise goods”, *Highlights & Insights on European Taxation*, Nº 5, 2016, pp. 94-95.
- BORRERO MORO C.J. “La necesaria reconversión del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos en el marco del nuevo sistema de financiación autonómico”, *Crónica Tributaria*, Nº 137, 2010, p. 91.
- BUENO MALUENDA, C. “Principales aspectos de la nueva regulación de los Impuestos Especiales en España tras la Directiva 2008/118/CE”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 323, 2011, pp. 73-74.

- BUENO MALUENDA, C. “Los impuestos especiales y sobre consumos específicos. Los impuestos medioambientales sobre la energía y otros”. En: Martín Queralt, J. (ed.) *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, S.A.U., 2015, pp. 800-874.
- CADAVAL SAMPEDRO, M. “La armonización fiscal en Europa: ¿el gran reto del futuro?”, *Administración & Ciudadanía, Revista da Escola Galega de Administración Pública*, Vol. 10, Nº 1, 2015, pp. 18-28.
- CALVO VÉRGEZ, J. “La imposibilidad de operar en régimen suspensivo por parte de aquellas instalaciones de producción de energía eléctrica que no se hallen inscritas en los registros territoriales de las oficinas gestoras correspondientes a su demarcación”, *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, Nº 15, 2008, pp. 15 y ss.
- CALVO VÉRGEZ, J. “El Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco a la luz de las recientes reformas normativas”, *Zergak: gaceta tributaria del País Vasco*, Nº 46, 2013, pp. 123-149.
- CALVO VÉRGEZ, J. “A vueltas con la nueva regulación del autoconsumo eléctrico y con la aplicación del llamado ‘impuesto al sol’: algunas consideraciones”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, 2016, Nº 1, pp. 113-130.
- CÁMARA BARROSO, M. C. “El futuro del mal llamado «céntimo sanitario» ante las nuevas tendencias en materia de fiscalidad energética”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 29, Nº 4, 2013, p. 39.
- CÁMARA BARROSO, M. C. “Imposición indirecta, Unión Europea y extrafiscalidad. El polémico «céntimo sanitario» español”, *Revista Quincena Fiscal*, Nº 21, 2014, p. 70.
- CÁMARA BARROSO, M. C. *La armonización del Impuesto sobre Hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, España, 2014.
- CASANA MERINO, F. “La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 237, 2004, pp. 21-30.

- CASTAÑEDA CASADO, E. “Impuesto sobre las labores del tabaco”, *Fiscalidad práctica 2013: Impuestos especiales, IVA e Impuesto sobre transmisiones patrimoniales*. LEX NOVA, S.A., 2013.
- CASTELLÀ ANDREU, J. M., y GONZÁLEZ CAMPAÑÁ, N. “El Consejo Europeo”. En: LÓPEZ CASTILLO (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. Instituciones de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, pp. 397-420.
- CAZET S. “Droit d'accise”, *Europe: actualité du droit communautaire*, 2016, N° 3, p. 59.
- CHAVES GARCIA, J.R. *Derecho Administrativo Mínimo*. Editorial Amarante, Salamanca, España, 2020, p.119.
- CIDONCHA MARTÍN, A. “La Comisión”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. 3º edición*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, pp. 484-485 y p. 521.
- CIENFUEGOS MATEO, M. “Juez nacional-Tribunal de Justicia: la cuestión prejudicial”, En: BENEYTO PÉREZ, J. M. (Dir.), *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea. Tomo V. Sistema Jurisdiccional de la UE*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Madrid, España, 2012, pp. 580-593.
- CIENFUEGOS MATEO, M. “La cuestión prejudicial de la Unión Europea”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen II. Derecho de la Unión Europea. 2º edición*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2018, pp. 324 y ss.
- CIENFUEGOS MATEO, M. “Las dificultades para la recuperación de lo indebido en el Contencioso sobre el céntimo sanitario en España”, *Revista catalana de derecho público*, N° 50, 2015, pp. 89-120.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Impuestos aduaneros”. En: FERREIRO LAPATZA, J.F., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., MARTÍN QUERALT, J. M. y PÉREZ ROYO, F. (Coord.) *Curso de Derecho tributario parte especial: sistema tributario. Los tributos en particular*. 18ª edición. Marcial Pons, Madrid, España, 2002, pp. 755-756.

- CNOSSSEN, S. *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford University Press, Inglaterra, 2005, pp. 40-41.
- COBREROS MENDAZONA, E. “El diálogo judicial para la construcción de la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes contrarias al Derecho de la Unión Europea”, *AFDUAM*, N° 22, 2018, pp. 421 y ss.
- COBREROS MENDAZONA, E. “Efectos temporales de las sentencias prejudiciales de interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Vasca de Administración Pública*, N° 105, 2016, pp. 67 y ss.
- CONCELLÓN FERNÁNDEZ, P. “Las repercusiones del Brexit sobre el Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. En: MARTÍN RODRÍGUEZ, P. (Dir.) *Nuevo Mundo, Nueva Europa La redefinición de la Unión Europea en la era del Brexit*, Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2021, pp. 419-433.
- CONTE, D. “The influence in terms of law of the principle of fiscal neutrality”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, N° 3, 2000, pp. 150-154.
- CONTE, D. “Riflessi giuridici del principio di neutralità fiscale”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, N° 3, 2000, pp. 154-157.
- CORNEJO PÉREZ, A. “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica Tributaria*, N° 111, 2004, pp. 99-100.
- CORONA RAMON, J.F. “La armonización de los impuestos en Europa. Problemas actuales y perspectivas para los años noventa”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Monografía N° 84, 1990, p. 27.
- CUTRERA, A. *Principi di diritto e politica Doganale*, CEDAM, Padova, Italia, 1941, pp. 5-7.
- DANIELE, L. *Diritto del Mercato Unico Europeo e dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, Giuffrè Editore, Milán, Italia, 2016, pp. 10-13.
- DE LA PEÑA VELASCO, G., FALCÓN Y TELLA, R. y MARTÍNEZ LAGO, M. A. *Sistema Fiscal Español (Impuestos estatales, autonómicos y locales)*, 5ª edición, Iustel, Madrid, España, 2013, p. 344.
- DEROUIN, P., y MARTIN, P. *Droit Communautaire et Fiscalité: Sélection d'arrêts et de décisions*, LexisNexis, Francia, 2008, p. 845.

- DEZA VILLASANZ, R. *Derecho aduanero. Vertiente tributaria y fiscal*. Servicio de Publicaciones UNIA, Sevilla, España, 2019, p.131.
- DÍEZ-HOCHLEITNER, J. y MARTINEZ CAPDEVILA, C. *Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios*, McGraw Hill, Madrid, España, 2001, p. 40.
- DRAETTA, U., BESTAGNO, F., y SANTINI, A. *Elementi di diritto dell'Unione europea. Parte istituzionale Ordinamento e struttura dell'Unione europea*, Giuffrè Francis Lefebvre, 6ª edición, Milán, Italia, 2018, pp. 240-241.
- EDO HERNÁNDEZ, V. *Los obstáculos fiscales en el proceso de creación del Mercado Común Europeo: El proceso armonizador del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos sobre Consumos Específicos*, Universidad Complutense de Madrid, 1989, pp. 28 y ss.
- EHRKE, T. “Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne der Verbrauchsteuerrichtlinie”, *European Law Reporter*, 2001, pp. 142-143.
- ESCOBAR LASALA, J. J. “El Impuesto sobre las labores del tabaco: situación actual y perspectivas”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 11, 2006, pp. 3-26.
- ESCOBAR LASALA, J. J. “La transposición de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al Derecho español”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 4, 2006, pp. 2-14.
- ESCOBAR LASALA, J. J. “El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos”, *Carta tributaria. Monografías*, Nº 13, 2004, pp. 3-28.
- FALCÓN Y TELLA, R. *Introducción al derecho financiero y tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, S.A., Madrid, España, 1988, p. 31.
- FALCÓN Y TELLA, R. “Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible”, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2007.
- FALCÓN Y TELLA, R. “La técnica de los impuestos especiales y el principio de proporcionalidad: un discutible cambio en la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *Quincena fiscal*, Nº 12, 2011, pp. 7-12.
- FALCÓN Y TELLA, R. “El Impuesto Especial y los nuevos productos del tabaco”, *Quincena fiscal*, Nº 20, 2017, pp. 13-20.

- FALCÓN Y TELLA, R. “La falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: TJUE 21 enero 2010”, *Quincena fiscal*, Nº 5, 2020.
- FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E. *Derecho fiscal internacional*, 2ª ed., Marcial Pons, 2013, pp. 31-32.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, F. “El fraude fiscal en los impuestos especiales”. En: GIMENEZ-REYNA, E. y RUIZ GALLUD, S. (Coord.) *El fraude fiscal en España*, Editorial Aranzadi, Madrid, España, 2018, pp. 701-741.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. *El régimen general de los impuestos especiales*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, España, 2021.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “Los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas en la doctrina reciente del TS”, *Diario La Ley*, Nº 8339, 2014.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “El establecimiento de un régimen general de los Impuestos Especiales por la Directiva 2008/118/CE en la jurisprudencia reciente del TJUE”, *Quincena Fiscal*, Nº 3, 2016, pp. 9-11.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “A propósito del tipo mínimo en el impuesto especial sobre las labores del tabaco”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Nº 9, 2016.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “Alcance de la nueva Directiva 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los Impuestos Especiales”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, Nº 15, 2020, p. 105.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “El régimen general de los Impuestos Especiales”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 134, 2021, p. 261.
- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A. “La compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía con el Derecho Comunitario”, *Quincena fiscal*, Nº 13, 2021, pp. 177-199.

- FERNÁNDEZ DE BUJÁN Y ARRANZ, A., y COBOS GÓMEZ, J. “A propósito del tipo mínimo en el impuesto especial sobre las labores del tabaco”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Nº 9, 2016, pp. 171-182.
- FIDELANGELI, A. “La destinazione all’esportazione di carburante comunque immesso in consumo: compatibilità del regime nazionale di esenzione d’accisa”, *Rassegna tributaria*, Nº 3, 2018, pp. 593-609.
- FOSSUM, J. E., y MENÉNDEZ, A. J. *The Constitution’s gift: A constitutional theory for a democratic european union*. New York: Rowman and Littlefield Publishers, Estados Unidos, 2011, pp. 20 y ss.
- FRAILE FERNÁNDEZ, R. “Impuestos Especiales”. En: CHICO DE LA CÁMARA, P., y CAZORLA PRIETO, L. M. (ed.) *Introducción al sistema tributario español*. Editorial Aranzadi, S.A.U., 2018, pp. 641-682.
- FRENZ, W. “Selektivität in der Beihilfenkontrolle auf altem Kurs - nach dem EuGH-Urteil zur Kernbrennstoffsteuer”, *Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht – EWS*, Nº 4, 2015, pp. 194-197.
- GALÁN RUIZ, J. *La responsabilidad tributaria: (ley 230/1963 y ley 58/2003)*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, Madrid, España, 2005.
- GALÁN SÁNCHEZ, R.M. “STJCE 15.6.2006. Heinz van Landewijck-Straatssecretaris van Financiën. As. C-494/04. Disposiciones fiscales-Armonización de las legislaciones. Directiva 92/12/CC. Impuestos especiales. Sellos fiscales. Sexta Directiva IVA. Artículos 2 y 27. Desaparición de precintas”, *Crónica Tributaria*, Nº 144, 2012, p.233.
- GARCÍA CALVENTE, Y. “El principio de proporcionalidad en el derecho financiero de la Unión Europea: Análisis de la jurisprudencia del TJCE”. En: FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.) y FORNIELES GIL, A. (Coord.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Mallorca, España, 2010, pp. 115-133.
- FORNIELES GIL, A. “Prohibiciones de discriminación y restricción a las libertades comunitarias: aproximación desde los procedimientos tributarios españoles”. En: FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.) y FORNIELES GIL, A.

- (Coord.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Mallorca, España, 2010, p. 199.
- GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, N° 167, 2015, pp. 384-386.
 - GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de justicia de la Unión europea - Impuestos especiales - Sentencia del TJUE (sala tercera) de 4 de Junio de 2015, Kernkraft-Werke Lippe-EMS, C-5/14, EU:C:2015:354”, *Revista española de Derecho Financiero*, N°168, 2015, p. 282.
 - GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, N° 167, 2015, pp. 384-386.
 - GARCIA LUENGO, J. *El recurso comunitario de anulación: Objeto y admisibilidad*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 83.
 - GARCÍA PASCUAL, C. *Norma mundi. La lucha por el Derecho internacional*, Editorial Trotta, Madrid, España, 2015.
 - GARCÍA PECHUÁN, M. “El Consejo”. En: LÓPEZ CASTILLO (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. Instituciones de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 405, p. 423 y pp. 453-454.
 - GARRE, F. “Importación, mercancía, territorio”. En: GARRE, F., MARQUEZ, A., MUÑOZ, F., VICENTE, B., SANCHEZ, I. (Coord.) *Estudios aduaneros*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1974, p. 164.
 - GIANNINI, A.D. *Instituciones de Derecho Tributario*. Traducido por SAINZ DE BUJANDA, F. 1ª edición. Editorial de Derecho financiero, Madrid, España, 1957, pp. 523-524.
 - GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P. “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el caso del ‘céntimo sanitario’”, *CEF. Revista de contabilidad y tributación*, N° 399, 2016, pp. 33-84.
 - GONZÁLEZ-JARABA, M. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, LA LEY-ACTUALIDAD, S.A., Madrid, España, 2005, pp. 12 y ss., p. 198 y pp. 333 y ss.

- GONZÁLEZ-JARABA, M. *El sistema de impuestos especiales en España*, Marcial Pons, Madrid, España, 2007, p.139.
- GURRÍA, A. *Presentación del Informe OCDE de Evaluación del Desempeño Ambiental de España 2015*, OCDE, 2015, Madrid, España. Disponible en: <https://www.oecd.org/spain/presentacion-del-informe-ocde-de-evaluacion-del-desempeno-ambiental-de-espana-2015.htm>.
- GUTIÉRREZ ESPADA, C., CERVELL HORTAL, M. J., y PIERNAS LÓPEZ, J. J. *La Unión Europea y su Derecho*. Editorial Trotta, 3º edición, Madrid, España, 2019, pp. 229-317.
- HAUMONT, F. “Redevance régionales sur les mats éoliens en Castille-La Manche - Conforme à la directive 2009/28/CE relative à la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables - Hors champ d'application des directives 2008/118/CE sur le régime général d'accise et 2003/96/CE concernant la taxation de l'énergie”, *Aménagement – Environnement*, N° 2, 2018, pp. 150-151.
- HERNÁNDEZ GUIJARRO, F. y GOMAR GINER, V. “La fabricación de productos energéticos mediante la generación de la energía térmica en la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad”. En: RUDA GONZÁLEZ, A. y JEREZ DELGADO, C. (Dir.) y Lubomira Kubica, M. (Coord.) *Estudios sobre Jurisprudencia Europea: materiales del V Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*, Sepin Editorial Jurídica, Madrid, España, 2021, pp. 451-452.
- HERRERA MOLINA, P.M., y GRAU RUIZ, M.A. “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. Año XVIII, N° 1, 2002, pp. 374 y ss.
- HERRERA OROZCO, C.G. *Derecho aduanero tributario de la Unión Europea (Nacimiento de la deuda aduanera)*. J.M. Bosch Editor, Barcelona, España, 2016, pp. 144 y ss.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. “Vías dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las sentencias del TJUE en materia tributaria

- (a propósito de la recuperación del 'céntimo sanitario'", *CEF. Revista de contabilidad y tributación*, N° 379, 2014, pp. 5-58.
- IGLESIAS BUHIGES, J.L. "El papel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el proceso de integración". En: PARDO IRANZO, V. (Dir.), *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pp. 24 y ss.
 - JEANTET, M. "Originalité de la procédure d'interprétation du traité de Rome", *JCP*, 1966, I, p. 1987.
 - KAUFMANN, S. "Le Bundesverfassungsgericht et les limites à la primauté du droit de l'Union. Confrontation ou complémentarité dans l'intégration européenne?", *Revue trimestrielle de droit européen*, 2017, pp. 59-73.
 - KAHL, W. y BEWS, J. "Letztes Rückzugsgefecht der Atomenergie? - Die Kernbrennstoffsteuer vor dem EuGH", *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, 2015, pp. 1081-1086.
 - KIPPENBERG, J. "Mehrwertsteuer: Anwendung der Einfuhrumsatzsteuer auf Schmuggelware", *Internationales Steuerrecht*, 2000, p. 522.
 - LAS HERAS MERINO, M.A. "La armonización de la fiscalidad directa y libre circulación de capitales: los incentivos a competir con la tributación del ahorro", *Hacienda Pública Española*, Monografías, N° 1, 1991, p. 99.
 - LASARTE ÁLVAREZ, J. *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 128.
 - LAUZURICA VALDEMOROS, J. "Los impuestos especiales I: Disposiciones Generales". En: Cabrera Lafuente, J.L. (Coord.) *Claves de comercio exterior*. Taric S.A., 2012, pp. 22-29 y p. 257.
 - LLOPIS NADAL, P. "La cuestión prejudicial como instrumento para interpretar derechos fundamentales en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea". *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional*, N° 23(1), 2019, pp. 116-121.
 - LOGOZZO M. "Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte", *Rivista di Diritto Tributario*, N° 2, 2018, pp. 130-133.

- LÓPEZ-JACOISTE DÍAZ, E. “Las instituciones económicas de la Unión Europea”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I*. 3º edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 764 y ss.
- LUBKIN, G.P. “Is Europe’s Glass Half Empty or Half Full? Alcoholic Beverage Taxation and the Development of a European Identity”, *Columbia Journal of European Law*, Nº 3, 1997, pp. 357 y ss.
- MACMAOLÁIN, C. *EU Food Law: Protecting Consumers and Health in a Common Market (Modern Studies in European Law)*, Hart Publishing, Dublín, Irlanda, 2007, pp. 17 y ss.
- MAGALDI, N. “Una nueva advertencia a Polonia sobre la (in)dependencia de su poder judicial. A propósito de la Sentencia del TJUE de 26 de marzo de 2020, Miasto Lowicz y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, Nº 52, 2020, pp. 23 y ss.
- MANGAS MARTÍN A., y LIÑÁN NOGUERAS, D.J. *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 10º edición, Tecnos, Madrid, España, 2020, pp. 217 y ss.
- MARTIN BRAÑAS, C. *El control de la legalidad ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (anulación, omisión y excepción de ilegalidad)*, Civitas-Thomson Reuters, 2012, p. 34.
- MARTIN BRAÑAS, C. “El recurso de anulación”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A.U., Madrid, España, 2013, p. 95.
- MARCHESELLI, A. “Operazioni illecite ed imposizione indiretta in una recente interpretazione della Corte di Giustizia CE”, *Diritto e pratica tributaria*, II, 2001, pp. 560-562.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista española de Derecho Financiero*, Nº 123, 2004, pp.729-730.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 147, 2010, pp. 887-938.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, N° 163, 2014, pp. 312-320.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de derecho financiero*, N° 166, 2015, pp. 225-260.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 167, 2015, pp. 357-392.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 170, 2016, pp. 32-34.
- MARTIN JIMÉNEZ, A.J., CARASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCIA HEREDIA, A. “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Revista española de Derecho Financiero*, N° 172, 2016, pp. 312-315.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., y GARCÍA HEREDIA, A. “Reseña jurisprudencia tributaria del TJUE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 173, 2017, p. 36.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. *Los impuestos sobre las bebidas azucaradas. Opciones regulatorias, efectos y encaje en el sistema tributario*, Editorial Aranzadi S.A.U., Pamplona, España, 2020, pp. 273-275.
- MARTÍNEZ ALARCÓN, M. L., y GARCÍA GUERRERO, J. L., “El Parlamento Europeo”, En: LÓPEZ CASTILLO (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I. Instituciones de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, pp. 550-551 y pp. 610 y ss.
- MARTÍNEZ GIL, I. “Depósitos y almacenes fiscales”, *Impuestos*, N° 17, 1993, pp. 16 y ss.

- MARTINEZ LAGO, M.A. “La financiación de las Comunidades Autónomas y la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Estatuto de Cataluña”, *Revista de información fiscal*, Nº 102, 2010, pp. 49-69.
- MATA SIERRA, M. T. *La armonización fiscal en la comunidad europea*, LEX NOVA, S.A., Valladolid, España, 1996, pp. 201-245.
- MATA SIERRA, M. T. y CALVO VÉRGEZ, J. *La reforma fiscal verde*, LEX NOVA, S.A., Valladolid, España, 2015.
- MELLADO BENAVENTE, F.M. *TODO FISCAL*, CISS-Wolters Kluwer España, S.A., Madrid, España, 2016. p. 2.557.
- MENGOZZI, P. y MORVIDUCCI, C. *Istituzioni di diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, Padova, Italia, 2014, pp. 154-155.
- MIRAS MARIN, N. *Cuestiones sobre armonización en la imposición indirecta*, Dykinson, S.L., Madrid, España, 2019, p. 18 y pp. 79 y ss.
- MIRAS MARIN, N. “La controvertida delimitación del concepto de armonización impositiva externa”, *Nueva fiscalidad*, Nº 2, 2020, p. 218.
- NAHAS, T. C. *Reflexiones sobre los efectos del capital globalizado en las relaciones de trabajo. Especial referencia a la Unión Europea y al Mercosur*, Bomarzo, 1ª Edición, Albacete, España, 2016, pp. 39-62.
- NÚÑEZ LOZANO, Mª. C. “La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales”. En: LÓPEZ RAMÓN, F. Y VILLAR ROJAS, F. (Coord.) *El alcance de la invalidez de la actuación administrativa*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, España, pp. 549-615.
- ORTIZ CALLE, E. “Armonización comunitaria de la imposición especial sobre hidrocarburos y fiscalidad medioambiental (comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de junio de 1999, dictada en el asunto C-346/97 y relativa a las cuestiones prejudiciales planteadas en el litigio entre «Transwede Airways AB» y la Administración tributaria sueca”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 189, octubre de 2000, p. 91.

- PARDO IRANZO, V. “El recurso de incumplimiento”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A.U., Madrid, España, 2013, pp. 135 y ss.
- PASCUAL SERRATS, R. “El recurso por responsabilidad extracontractual”. En: PARDO IRANZO, V. (Dir.) *El sistema jurisdiccional de la Unión Europea*, Editorial Aranzadi S.A.U., Madrid, España, 2013, p. 157.
- PASTOR LÓPEZ, M. “El incidente prejudicial del Derecho Comunitario Europeo”, *Estudios de Derecho Comunitario Europeo*, 1989, p. 159.
- PELECHÁ ZOZAYA, F. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, España, 2009, pp. 19-20 y p. 34.
- PÉREZ DE LAMO, D. “Monólogos judiciales sobre la inmunidad de los miembros del Parlamento Europeo”, *Revista española de derecho europeo*, N° 73, 2020, pp. 213-244.
- PINON, S. “Le droit constitutionnel européen, une discipline autonome?”, *Annuaire de Droit Européen*, N° VI-2008, 2011, pp. 62-75.
- PITRONE, F. “Defining “environmental taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, N° 69, 2015, pp. 58-64.
- PLA, L. Y MARTINEZ, L., 2020. La nueva Directiva de régimen general de los impuestos especiales. En: Legal Today. Disponible en: <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-fiscal/fiscal/la-nueva-directiva-de-regimen-general-de-los-impuestos-especiales-2020-07-13/>.
- PORCEL GOMILA, J. *El momento del devengo en los impuestos especiales a la luz de la STJUE de 2 de junio de 2016*, 2016. Disponible en <https://www.fide.es/2016/06/23/el-momento-del-devengo-en-los-impuestos-especiales-a-la-luz-de-la-stjue-de-2-de-junio-de-2016/>.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. “El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido”, *Quincena fiscal*, N° 7, 2014, p. 23.

- RAMOS PRIETO, J. *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, España, 2014, pp. 133-134.
- REGAN, E. “Energía eléctrica de origen eólico: canon que grava los aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica”, *LA LEY Unión Europea*, Nº 52, 2017.
- RIGAUX, A. “Huiles minérales”, *Europe: actualité du droit communautaire*, Nº 4, 2014, pp. 32-33.
- RIGAUX, A. “Droits d'accise”, *Europe: actualité du droit communautaire*, Nº 4, 2018, p. 31.
- RIGAUX, A. “Taxation de l'électricité en France: le difficile respect des directives 92/12/CEE et 2003/96/CE”, *Europe: actualité du droit communautaire*, Nº 10, 2018, pp. 47-48.
- ROCA TRÍAS, E., y GARCÍA COUSO, S. “¿Es real el diálogo entre tribunales? Cuestión prejudicial y control de constitucionalidad por vulneración de derechos y libertades fundamentales”, *Teoría y Realidad Constitucional*, Nº 39, p. 537.
- ROCHE LAGUNA, I. *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000, p. 34.
- RODRÍGUEZ-IZQUIERO SERRANO, M. “Los derechos fundamentales en el procedimiento por incumplimiento y la adecuación constitucional de las actuaciones de los estados miembros”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº 61, 2018, pp. 933-971.
- RODRIGUEZ MARGUEZ, J. “Aspectos controvertidos en el futuro sistema de financiación autonómica”. En: PITA GRANDAL, A.M. (Coord.). *La financiación autonómica en los estatutos de autonomía*. Marcial Pons, 2008, pp. 239-258.
- ROSET, S. “Fiscalité environnementale”, *Europe: actualité du droit communautaire*, Nº 11, 2017, p. 51.
- RÖSLER, H.; GYENEY, L. “Case C-5/05, Staatssecretaris van Financiën v. B.F. Joustra, Judgment of the Court of Justice (Third Chamber) of 23 November 2006, [2006] ECR I-11075”, *Common Market Law Review*, Nº 44, 2007, pp. 1501-1513.

- ROVIRA FERRER, I. “Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales”, *Quincena fiscal*, Nº 11, 2020.
- RUIZ-JARABO COLOMER, D. *La justicia de la Unión Europea*, Thomson Reuters Civitas, Madrid, España, 2011, p. 109.
- RÜSKEN, R. “Was ist eine Steuer mit “mit besonderer Zielsetzung”? (EuGH, 25.7.2018 - C-103/17, Messer France)”, *Betriebs-Berater*, Nº 49, 2019, pp. 2.903-2.904.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. “La armonización fiscal de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos”, *Palau 14: Revista valenciana de hacienda publica*, Nº 16, 1992, pp. 25-59.
- SÁNCHEZ REVILLA, M. A. *El impuesto sobre las labores del tabaco en la Unión Europea. Efectos fiscales y armonización en España*, tesis (Dir. F. J. Salinas Jiménez), Madrid, España, Universidad Autónoma de Madrid, 2016, p. 52.
- SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M. “Fiscalidad y Armonización del Impuesto Especial sobre el Vino en la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, Nº 13, 2017, pp. 19-40.
- SANZ HERMIDA, A.M. “El Tribunal de Justicia de la Unión Europea”. En: LOPEZ CASTILLO, A. (Dir.) *Instituciones y Derecho de la Unión Europea. Volumen I*. 3ª edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, pp. 700-726.
- SARRIÓN ESTEVE, J. “La Administración Pública ante la primacía y efectividad del derecho de la Unión Europea”, *Estudios de Deusto*, Vol. 68, Nº 2, Universidad de Deusto, 2020, pp. 231-255.
- SCHRÖER-SCHALLENBERG, S. “The legality of non-harmonised excise duties in the European internal market using the Federal republic of Germany as an example”, *World Customs Journal*, Nº 2, Vol. 6, 2012, p. 11.
- SCHRÖER-SCHALLENBERG, S. “Besitz einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware als Anknüpfungspunkt für eine Steuerentstehung?”, *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 2002, pp. 290-295.

- SÉRANDOUR, Y. “Suspension des droits d'accises pour le tabac manufacturé importé sous le régime du perfectionnement actif, CJUE, 17 juin 2010, aff. C-550/08, British American Tobacco GmbH”, *Droit rural*, LexisNexis, 2011, p. 17.
- SERRANO ANTÓN, F. “La Administración Electrónica en el ámbito tributario”. En: SERRANO ANTÓN, F. (Dir.) *Administración Electrónica Tributaria en las Haciendas Locales*, Aranzadi, Navarra, España, 2010, pp. 155-171.
- SESMA SÁNCHEZ, B. “Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario”, *Crónica tributaria*, N° 177, 2020, pp. 191-192.
- SILVA DE LAPUERTA, R. *El procedimiento ante el Tribunal de Justicia*, La Ley, Madrid, 1993, p. 111.
- SIMÓN ACOSTA, E. A. “Tarjeta roja al céntimo sanitario”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, N° 757, 2008, p. 3.
- SOCA TORRES, I. “El nuevo Reglamento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, N° 49, 2013, pp. 109-131.
- SOCA TORRES, I. “Negativa a plantear cuestión prejudicial por un órgano jurisdiccional obligado a ello e inexistencia de vulneración del derecho a un juicio justo”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Vol. 22, N° 61, 2018, p. 1129.
- SOLANA VILLAMOR, F. “La imposición sobre consumos específicos en la C.E.E. (accisas)”, *Hacienda Pública Española*, N° 96, 1985, p. 308.
- SOLANA VILLAMOR, F. “La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales”, *Carta tributaria. Monografías*, N° 161, 1992, pp. 1-8.
- SOLANA VILLAMOR, F. “Armonización de los impuestos especiales”, *XXXVIII y XXXIX Semanas de Estudios de Derecho Financiero*, 1994, pp. 349-361.
- SOLANA VILLAMOR, F. *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, CISS-Wolters Kluwer España, pp. 599 y ss.
- SOLÉ, C y GARCÍA, J. C., 2021. IVPEE: ¿Sabía el Tribunal de Luxemburgo todo lo necesario?. En: El periódico de la energía. Disponible en: <https://elperiodicodelaenergia.com/>.

- SOLÉ, C. y GARCÍA, J. C., 2021. IVPEE: el emperador sigue desnudo. En: El periódico de la energía. Disponible en: <https://elperiodicodelaenergia.com/>.
- STEIN, R. M., y WEISMANN, J. “Zum Zeitpunkt der Lieferung fehlende Waren – Erhebung der Verbrauchsteuer mangels Nachweises des Verlustes der Waren”, *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, 2016, pp. 70-71.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. “El principio de proporcionalidad y los procedimientos tributarios”. En: FERNÁNDEZ MARÍN, F. (Dir.) y FORNIELES GIL, A. (Coord.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Atelier, Mallorca, España, 2010, p. 87.
- TESAURO, F. *Manuale del processo tributario*, G. Giappichelli Editore, 3ª edición, Turín, Italia, 2016, p. 90.
- TOLEDANO CANTERO, R. “La responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea por los tribunales nacionales. Estudio de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y aproximación a las novedades introducidas en la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público”, *Revista Andaluza de Administración Pública*, Nº 100, 2018, pp. 655 y ss.
- URBANEJA CILLÁN, J. “La aplicación del Derecho de la Unión Europea: principios fundamentales”. En: FERRER LLORET, J. (Dir.). *Introducción al Derecho de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, pp. 206-218.
- URBANEJA CILLÁN, J. “El control jurisdiccional del Derecho de la Unión Europea”. En: FERRER LLORET, J. (Dir.) *Introducción al Derecho de la Unión Europea*. Tirant Lo Blanch, Valencia, España, 2020, p. 245.
- URCELAY LECUE, M. C. “El céntimo sanitario vulnera el Derecho de la UE. STJUE de 27 de febrero 2014”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, Nº 1, 2014, pp. 165-167.
- VILATA MENADAS, S. “El juez interno como juez comunitario”. En: VILATA MENADAS, S. (Coord.). *El papel de la jurisprudencia del TJCE en la*

armonización del derecho europeo. Situación y perspectiva tras cincuenta años. Universitat de València, Valencia, España, 2005, pp. 237 y ss.

- VILLAGÓMEZ CEBRIÁN, M. *La cuestión prejudicial en el derecho comunitario europeo: artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea*, Tecnos, Madrid, España, 1994, p. 135.
- VILLAR EZCURRA, M. “Integración económica europea y fiscalidad”, *Unión Europea Aranzadi Editorial*, Nº 12, 1997, p. 41.
- WÄGENBAUR, R. “Les fondements juridiques d’une politique fiscale des Communautés Européennes”, *Revue de Science Financière*, Nº 1, 1975, p. 9

Informes

- Acuerdo interinstitucional entre el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea sobre la mejora de la legislación. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 12 de mayo de 2016, núm. 123, pp. 1-14.
- *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Un nuevo marco de la UE para reforzar el Estado de Derecho*. Bruselas (Bélgica): Comisión Europea, 2014, núm. 158 final. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52014DC0158>.
- *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, sobre la propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y sobre la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales por lo que se refiere al contenido del registro electrónico*. Bruselas (Bélgica): Comité Económico y Social Europeo,

2019. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.C_2019.062.01.0108.01.ENG&toc=OJ%3AC%3A2019%3A062%3AFULL.
- *Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales”*. Bruselas (Bélgica): Comité Económico y Social Europeo, 2009. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:100:0146:0149:ES:PDF>.
 - *Estadísticas judiciales del Tribunal de Justicia*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2007, pp. 81-107. Disponible en: https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/06_cour_stat_2008-09-29_11-17-24_601.pdf
 - *Estadísticas judiciales del Tribunal de Primera Instancia*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2007, pp. 177-198. Disponible en https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2008-09/06_trib_stat.pdf.
 - *Informe anual de recaudación tributaria 2019*. Madrid: Agencia Tributaria, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, 2020. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/IART19_ca_es.pdf
 - *Informe anual de recaudación tributaria 2020*. Madrid: Agencia Tributaria, Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas, 2021. Disponible en: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2020/IART20_es_es.pdf
 - *Informe de 4 de diciembre de 2018, sobre la investigación estratégica OI/2/2017 de la Defensora del Pueblo Europeo sobre la transparencia de los debates legislativos en los órganos preparatorios del Consejo de la Unión Europea*.

- Estrasburgo (Francia): Parlamento Europeo, Comisión de Asuntos Constitucionales y de Peticiones, 2018, núm. 2096. Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0420_ES.html.
- *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (Presentado en aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/12/CEE)*. Bruselas (Bélgica): Comisión Europea, 2004, apartado 3.4.2. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=COM:2004:227:FIN&from=EN>.
 - *Informe del Consejo de Estado sobre la Inserción del Derecho Europeo en el ordenamiento español*. Madrid: Consejo de Estado. Documento nº E 1/2007, 2008, pp. 177 y ss. Disponible en: <https://www.consejo-estado.es/wp-content/uploads/2021/02/Europa.pdf>
 - *Informe del Consejo de Estado sobre las garantías del cumplimiento del Derecho Comunitario*. Madrid: Consejo de Estado, Comisión de Estudios. Documento nº E 2/2009, 2010, pp. 16-18 y pp. 309 y ss. Disponible en <https://www.consejo-estado.es/wp-content/uploads/2021/02/derecho-comunitario.pdf>.
 - *Informe de la Comisión al Consejo sobre la evaluación de la Directiva 92/83/CEE del Consejo relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas*. Bruselas: Comisión Europea, 2016, núm. 676. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52016DC0676>.
 - *Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales*. Estrasburgo (Francia): Parlamento Europeo, Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, 2008, enmienda 47, pp. 32-33. Disponible en https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-6-2008-0417_ES.pdf.
 - *Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2008/118/CE y la Directiva UE/2020/262 (versión refundida) en lo que respecta a las tiendas libres de impuestos situadas en la terminal francesa del*

- túnel bajo el canal de la Mancha*. Estrasburgo (Francia): Parlamento Europeo, Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, 2022. Disponible en: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2022-0035_ES.html
- *Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension*. Luxemburgo: Ramboll Management Consulting As & Europe Economics Research Ltd, Publications Office of the European Union, 2015, pp. 129-140.
 - *Evaluation of current arrangements for movements of excise goods released for consumption*. Luxemburgo: Ramboll Management Consulting As & Europe Economics Research Ltd, Publications Office of the European Union, 2015, p.10.
 - *Glossary Of International Customs Terms*. Bruselas: World Customs Organization, 2018, p. 19. Disponible en: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/glossary-of-international-customs-terms/glossary-of-international-customs-terms.pdf>
 - *Panorámica del año Informe anual 2019*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Unidad de Publicaciones y Medios de comunicación electrónicos, 2020, pp. 53-59. Disponible en https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/qdaq20001esn_002.pdf.
 - *Panorámica del año Informe anual 2020*. Luxemburgo: Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Unidad de Publicaciones y Medios de comunicación electrónicos, 2021, pp. 56-61. Disponible en https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/20205918_qdaq20101esn_pdf.pdf.
 - *Propuesta de Directiva del Consejo, de 7 de noviembre de 1990, relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales*. Bruselas (Bélgica): Consejo de las Comunidades Europeas, 1990. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:51990PC0431&from=ES>.

- *Study assessing articles 32 and 36 of Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for excise duty.* Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2020, p. 51. Disponible en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-06/study_assessing_articles_32_and_36_of_council_directive_2008118ec_concerning_the_general_arrangements_for_excise_duty.pdf.

Legislación

- España. Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, de 29 de diciembre de 1992, núm. 312.
- España. Ley 40/1995, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, de 20 de diciembre de 1995, núm. 303, pp. 36.359-36.363.
- España. Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 1996, núm. 315.
- España. Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 1997, núm. 313, pp. 38.517-38.616.
- España. Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 2001, núm. 313, pp. 50.383-50.419.
- España. Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. *Boletín Oficial del Estado*, de 31 de diciembre de 2001, núm. 313, pp. 50.493-50.619.
- España. Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común

aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. *Boletín Oficial del Estado*, de 19 de noviembre de 2005, N° 277, pp. 37.821 a 37.838.

- España. Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha. *Boletín Oficial del Estado*, de 3 de mayo de 2011, núm. 105.
- España. Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de diciembre de 2012, núm. 312, pp. 88.081 a 88.096.
- España. Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. *Boletín Oficial del Estado*, de 30 de octubre de 2013, núm. 260.
- España. Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de noviembre de 2014, N° 288, pp. 97.098-97.160.
- España. Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas en la contratación pública, modifica la regulación del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, con efectos desde el 1 de septiembre de 2022. *Boletín Oficial del Estado*, de 9 de julio de 2022, núm. 164, pp. 96.909-96.921.

- España. Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, de 28 de julio de 1995, núm. 179.
- Europa. Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 7 de junio de 2016, núm. 202, pp. 389-405.
- Europa. Decisión 93/591/CE del Consejo, de 8 de noviembre de 1993, relativa a su denominación tras la entrada en vigor del Tratado de la Unión Europea. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 16 de noviembre de 1993, núm. 281, p. 18.
- Europa. Decisión 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 1 de julio de 2003, núm. 162, pp. 5-8.
- Europa. Decisión 2004/752/CE, Euratom del Consejo, de 2 de noviembre de 2004, por la que se crea el Tribunal de la Función Pública de la Unión Europea (*Diario Oficial de la Unión Europea*, de 9 de noviembre de 2004, núm. 333, pp. 7-11).
- Europa. Decisión (UE) 2020/263 del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de enero de 2020 relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 27 de febrero de 2020, núm. 58, pp. 43-48.
- Europa. Declaraciones anejas al Acta Final de la Conferencia intergubernamental que ha adoptado el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 30 de marzo de 2010, núm. 83, pp. 335 y ss.
- Europa. Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de diciembre de 1972, núm. 303, pp. 1-3.
- Europa. Directiva 74/318/CEE del Consejo, de 25 de junio de 1974, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del

tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 3 de julio de 1974, N° 180, p. 30.

- Europa. Directiva 75/786/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1975, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 24 de diciembre de 1975, núm. 330, p. 51.
- Europa. Directiva 76/911/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1976, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 24 de diciembre de 1976, núm. 354, p. 33.
- Europa. Directiva 77/805/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, por la que se modifica la Directiva 72/464/CEE relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 28 de diciembre de 1977, núm. 338, pp. 22-23.
- Europa. Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1992, núm. 390, pp. 124-126.
- Europa. Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 23 de marzo de 1992, núm. 76, pp. 1-13.
- Europa. Directiva 92/78/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo

de las labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 5-7.

- Europa. Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 8-9.
- Europa. Directiva 92/80/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, p. 10.
- Europa. Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 12-15.
- Europa. Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 19-20.
- Europa. Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 21-27.
- Europa. Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 31 de octubre de 1992, núm. 316, pp. 29-31.
- Europa. Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1992, núm. 390, pp. 124-126.

- Europa. Directiva 94/22/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 1994, sobre las condiciones para la concesión y el ejercicio de las autorizaciones de prospección, exploración y producción de hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 30 de junio de 1994, núm. 164, pp. 3-8.
- Europa. Directiva 94/74/CE del Consejo de 22 de diciembre de 1994 por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1994, núm. 365, pp. 46-51.
- Europa. Directiva 95/59/CE del Consejo de 27 de noviembre de 1995 relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 6 de diciembre de 1995, núm. 291, p. 40.
- Europa. Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 6 de diciembre de 1995, núm. 291, pp. 46-47.
- Europa. Directiva 96/99/CE del Consejo de 30 de diciembre de 1996 por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 11 de enero de 1997, núm. 8, pp. 12-13.
- Europa. Directiva 1999/44/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de mayo de 1999 sobre determinados aspectos de la venta y las garantías de los bienes de consumo. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 7 de julio de 1999, núm. 171, pp. 12-16.

- Europa. Directiva 1999/81/CE del Consejo, de 29 de julio de 1999, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, la Directiva 92/80/CEE relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, y la Directiva 95/59/CE relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 11 de agosto de 1999, núm. 211, pp. 47-49.
- Europa. Directiva 2000/44/CE del Consejo, de 30 de junio de 2000, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE por lo que se refiere a las restricciones cuantitativas temporales aplicables a los productos sujetos a impuestos especiales introducidos en Suecia desde otros Estados miembros. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 1 de julio de 2000, núm. 161, pp. 82-83.
- Europa. Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000, que modifica las Directivas 69/169/CEE y 92/12/CEE, en lo relativo a una restricción cuantitativa temporal para las importaciones de cerveza en Finlandia. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 29 de julio de 2000, núm. 193, pp. 73-74.
- Europa. Directiva 2002/10/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2002, por la que se modifica la Directiva 92/79/CEE, la Directiva 92/80/CEE y la Directiva 95/59/CE en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 16 de febrero de 2002, núm. 46, pp. 26-28
- Europa. Directiva 2003/117/CE del Consejo, de 5 de diciembre de 2003, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE y 92/80/CEE, por la que se autoriza a la República Francesa para prorrogar la aplicación de un tipo reducido de impuesto especial sobre los productos del tabaco despachados al consumo en Córcega. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 20 de diciembre de 2003, núm. 333, pp. 49-50.
- Europa. 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. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de octubre de 2003, núm. 283, pp. 51-70.
- Europa. Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 4 de diciembre de 2004, núm. 359, pp. 30-31.
 - Europa. Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 14 de enero de 2009, núm. 9, pp. 12-30.
 - Europa. Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, y la Directiva 2008/118. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 27 de febrero de 2010, núm. 50, p. 1.
 - Europa. Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 5 de julio de 2011, núm. 176, pp. 24-36.
 - Europa. Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020 por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 5 de agosto de 2020, núm. 256, pp. 1-10.
 - Europa. Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, 27 de febrero de 2020, núm. 58, pp. 4-42.
 - Europa. Libro Blanco de la Comisión al Consejo Europeo. COM (85) 310 final, de 14 de junio de 1985. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal->

[content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51985DC0310&rid=3](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51985DC0310&rid=3). Versión no disponible en castellano.

- Europa. Propuestas de directivas del Consejo sobre impuestos especiales e impuestos similares. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 29 de abril de 1972, núm. 43, pp. 23-43. Disponible en: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=OJ:JOC_1972_043_R_0023_01&from=FR. Versión en castellano no disponible.
- Europa. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía [COM (92) 226 final, de 02.06.1992]. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 3 de agosto de 1992, núm. 196.
- Europa. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos [COM (1997) 30 final, de 12.03.1997]. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 6 de mayo de 1997, núm. 139.
- Europa. Protocolo nº 12 sobre el procedimiento aplicable en caso de déficit excesivo. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 9 de mayo de 2008, núm. 115, pp. 279–280.
- Europa. Protocolo nº 13 sobre los criterios de convergencia. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 9 de mayo de 2008, núm. 115, pp. 281–282.
- Europa. Protocolo nº 7 sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 266–272.
- Europa. Protocolo nº 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 7 de junio de 2016, núm. 202, pp. 210-229.
- Europa. Protocolo nº 6 sobre la fijación de las sedes de las instituciones y de determinados órganos, organismos y servicio de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 7 de junio de 2016, núm. 202, pp. 265–265.

- Europa. Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 20 de julio de 2018, núm. 257, pp. 1-7.
- Europa. Reglamento (CEE) n° 4252/88 del Consejo de 21 de diciembre de 1988 relativo a la elaboración y a la comercialización de los vinos de licor producidos en la Comunidad. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 31 de diciembre de 1988, núm. 373, pp. 59-65.
- Europa. Reglamento (CEE) n° 1576/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se establecen las normas generales relativas a la definición, designación y presentación de las bebidas espirituosas. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 12 de junio de 1989, núm. 160, p. 1.
- Europa. Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 2 de mayo de 1991. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 30 de mayo de 1991, núm. 136, p. 1.
- Europa. Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 19 de octubre de 1992, núm. 302, pp. 1-50.
- Europa. Reglamento (CEE) n° 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 18 de diciembre de 1992, núm. 369, pp. 17-24.
- Europa. Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad). *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 16 de mayo de 2003, núm. 122, pp. 36-62.
- Europa. Reglamento (CE) n° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario

(código aduanero modernizado). *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 4 de junio de 2008, núm. 145, pp. 1-64.

- Europa. Reglamento (UE) n° 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n° 2073/2004. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 8 de mayo de 2012, N° 121, pp. 1-15.
- Europa. Reglamento (UE) n° 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. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 10 de octubre de 2013, núm. 269, pp. 1-101.
- Europa. Reglamento (UE, Euratom) 2018/1046 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de julio de 2018, sobre las normas financieras aplicables al presupuesto general de la Unión, por el que se modifican los Reglamentos (UE) n° 1296/2013, (UE) n° 1301/2013, (UE) n° 1303/2013, (UE) n° 1304/2013, (UE) n° 1309/2013, (UE) n° 1316/2013, (UE) n° 223/2014 y (UE) n° 283/2014 y la Decisión n° 541/2014/UE y por el que se deroga el Reglamento (UE, Euratom) n° 966/2012. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 30 de julio de 2018, núm. 193, pp. 1-222.
- Europa. Reglamento interno del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 23 de abril de 2010, núm. 103, pp. 1-6.
- Europa. Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, de 25 de septiembre de 2012. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 29 de septiembre 2012, núm. 265.
- Europa. Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, de 4 de marzo de 2015. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 23 de abril de 2015, núm. 105, pp. 1-66.
- Europa. Segunda Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 16 de enero de 1979, núm. 10, pp. 8-10.

- Europa. Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, 13 de junio de 1977, núm. 145, pp. 1-40.
- Europa. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero. 18 de abril de 1951. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11951K/TXT>. Versión en castellano no disponible.
- Europa. Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica. 25 de marzo de 1957. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957A/TXT>. Versión en castellano no disponible.
- Europa. Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea. 25 de marzo de 1957. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:11957E/TXT>. Versión en castellano no disponible.
- Europa. Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 13–46.
- Europa. Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de octubre de 2012, núm. 326, pp. 47–200.
- Italia. Ley 9/1991, de 9 de enero. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, de 16 de enero de 1991, suplemento ordinario núm. 13, p. 3.
- Italia. Resolución de 29 de abril de 1992. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, de 12 de mayo de 1992, núm. 109, p. 21.
- Portugal. Orden nº 1295/2007 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. *Diário da República*, de 1 de octubre de 2007, Serie I, núm. 189.

Dictámenes, tesis doctorales y Otra bibliografía

- Auto de 22 de noviembre de 2001, Michel, C-80/01, ECLI:EU:C:2001:632.
- Dictamen 1/09 del Tribunal de Justicia (Pleno) de 8 de marzo de 2011, ECLI:EU:C:2011:123, apartado 67 y 83.
- Dictamen 1/91 del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 1991, ECLI:EU:C:1991:490, apartado 35.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. NIAL FENNELLY, presentadas el 12 de noviembre de 1998 (asunto C-346/97), ECLI:EU:C:1998:538.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. ANTONIO SAGGIO, presentadas el 1 de julio de 1999 (asunto C-437/97), ECLI:EU:C:1999:342.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. F.G. JACOBS, presentadas el 13 de marzo de 2003 (asunto C-207/01), ECLI:EU:C:2003:151.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. NILS WAHL, presentadas el 24 de octubre de 2013 (asunto C-82/12), ECLI:EU:C:2013:694.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. MACIEJ SZPUNAR, presentadas el 3 de febrero de 2015 (asunto C-5/14), ECLI:EU:C:2015:51.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. YVES BOT, presentadas el 28 de enero de 2016, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:66.
- Escrito de conclusiones de la Abogado General, Sra. JULIANE KOKOTT, presentadas el 27 de octubre de 2016 (asunto C-126/15), ECLI:EU:C:2016:822.
- Escrito de Conclusiones del Abogado General, Sr. M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA, presentadas el 7 de marzo de 2018 (asunto C-103/17), ECLI:EU:C:2018:170.
- Escrito de conclusiones del Abogado General, Sr. EVGENI TANCHEV, presentadas el 21 de enero de 2021 (asunto C-279/19), ECLI:EU:C:2021:59.

- FERNANDEZ DE BUJAN Y ARRANZ, A. *La circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación*, tesis (Dir. Falcón y Tella, R.), Madrid, España, Universidad Complutense de Madrid, 2015, pp. 28-37.
- HERRERA OROZCO, C.G. *El nacimiento de la deuda aduanera en la Unión Europea y México. Estudio comparado*, tesis (Dir. Chamorro y Zarza, J.A.), Salamanca, España, Universidad de Salamanca, 2015, p. 189.
- ORTEGA IBÁÑEZ, A. *La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido*, tesis (Dir. Andrés Aucejo, E.), Barcelona, España, Universitat de Barcelona, 2015, pp. 121-125 y p. 245.
- Sentencia del Tribunal General de 22 de marzo de 2018, De Capitani/Parlamento, T-540/15, apartado 105, ECLI:EU:T:2018:167.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia

- Sentencia de 5 de febrero de 1963, Van Gend & Loos, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1.
- Sentencia de 15 de julio de 1964, Flaminio Costa contra E.N.E.L., C-6/64, ECLI:EU:C:1964:66.
- Sentencia de 6 de octubre de 1970, Franz Grad c. Finanzamt Traunstein, ECLI:EU:C:1970:78.
- Sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, C-41/74, ECLI:EU:C:1974:133.
- Sentencia de 5 de abril de 1979, Ratti, C-148/78, ECLI:EU:C:1979:110.
- Sentencia de 5 de febrero de 1981, Horvath/Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C-50/80, ECLI:EU:C:1981:34.
- Sentencia de 14 de enero de 1982, Nicolaus Corman & Fils SA contra Hauptzollamt Gronau, C-64/81, ECLI:EU:C:1982:5.
- Sentencia de 19 de enero de 1982, Ursula Becker, C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7.
- Sentencia de 26 de octubre de 1982, Wolf/Hauptzollamt Düsseldorf, C-221/81, ECLI:EU:C:1982:363.

- Sentencia de 28 de febrero de 1984, Einberger/Hauptzollamt Freiburg, C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81.
- Sentencia de 5 de febrero de 1987, Denkavit, 145/85, ECLI:EU:C:1987:63.
- Sentencia de 5 de julio de 1988, Happy Family/Inspecteur der Omzetbelasting, C-289/86, ECLI:EU:C:1988:360.
- Sentencia de 5 de julio de 1988, Mol/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, C-269/86, ECLI:EU:C:1988:359.
- Sentencia de 20 de septiembre de 1988, Moormann, C-190/87, ECLI:EU:C:1988:424.
- Sentencia de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre/Ministre de l'Industrie, C-187/87, ECLI:EU:C:1988:439.
- Sentencia de 27 de marzo de 1990, Milk Marketing Board/Cricket St Thomas, C-372/88, ECLI:EU:C:1990:140.
- Sentencia de 6 de diciembre de 1990, Witzemann/Hauptzollamt München-Mitte, C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445.
- Sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184.
- Sentencia de 14 de enero de 1997, Comateb y otros, C-192/95 a C-218/95, ECLI:EU:C:1997:12.
- Sentencia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, ECLI:EU:C:1997:623.
- Sentencia de 2 de abril de 1998, Comision/Daffix, C-166/95, ECLI:EU:C:1997:73.
- Sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens, C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291.
- Sentencia de 29 de junio de 1999, Coffeeshop “Siberië”, C-158/98, ECLI:EU:C:1999:334.
- Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, ECLI:EU:C:2000:98.
- Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97, ECLI:EU:C:2000:110.

- Sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa SL y otros contra AEAT, C-110/98 a C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145.
- Sentencia de 29 de junio de 2000, Salumets y otros, C-455/98, ECLI:EU:C:2000:352.
- Sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión c. Italia, C-162/99, ECLI:EU:C:2001:35.
- Sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134.
- Sentencia de 5 de abril de 2001, Van de Water, C-325/99, ECLI:EU:C:2001:201.
- Sentencia de 12 de julio de 2001, Jippes y otros, C-189/01, ECLI:EU:C:2001:420.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Cipriani, C-395/00, ECLI:EU:C:2002:751.
- Sentencia de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-374/06, ECLI:EU:C:2002:741.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2003, Altair Chimica, C-207/01, ECLI:EU:C:2003:451.
- Sentencia de 25 de septiembre de 2003, Comisión/Italia, C-437/01, ECLI:EU:C:2003:498.
- Sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's Wine World y otros, C-147/01, ECLI:EU:C:2003:533.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, ECLI:EU:C:2004:250.
- Sentencia de 3 de marzo de 2005, Papismedov y otros, C-195/03, ECLI:EU:C:2005:131, apartado 31.
- Sentencia de 10 de marzo de 2005, Hermann, C-491/03, ECLI:EU:C:2005:157.
- Sentencia de 26 de mayo de 2005, Stadt Sundern, C-43/04, ECLI:EU:C:2005:324.
- Sentencia de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, ECLI:EU:C:2006:6.
- Sentencia de 15 de junio de 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, ECLI:EU:C:2006:407.
- Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, ECLI:EU:C:2006:733.

- Sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774.
- Sentencia de 18 de enero de 2007, Maciej Brzeziński contra Dyrektor Izby Celnej w Warszawie, C-313/05, ECLI:EU:C:2007:33.
- Sentencia de 26 de abril de 2007, Georgios Alevizos v Ypourgos Oikonomikon, C-392/05, ECLI:EU:C:2007:251.
- Sentencia de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C-145/06 y acumulado C-146/06, ECLI:EU:C:2007:411.
- Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05, ECLI:EU:C:2007:679.
- Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, ECLI:EU:C:2007:788.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2007, Reino Unido/Consejo, C-77/05, ECLI:EU:C:2007:803.
- Sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia, C-132/06, ECLI:EU:C:2008:412.
- Sentencia de 2 de abril de 2009, Veli Elshani contra Hauptzollamt Linz, C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224.
- Sentencia de 9 de marzo de 2010, ERG y otros, C-379/08 y C-380/08, ECLI:EU:C:2010:127.
- Sentencia de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231.
- Sentencia de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, ECLI:EU:C:2010:312.
- Sentencia de 17 de junio de 2010, British American Tobacco (Germany), C-550/08, ECLI:EU:C:2010:349.
- Sentencia de 24 de junio de 2010, P. Ferrero e C. y General Beverage Europe, C-338/08 y C-339/08, ECLI:EU:C:2010:364.
- Sentencia de 14 de julio de 2011, Bureau national interprofessionnel du Cognac c. Gust. Ranin Oy., C-4/10 y C-27/10, ECLI:EU:C:2011:484.
- Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, ECLI:EU:C:2011:581.

- Sentencia de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC, acumulados C-338/11 a C-347/11, ECLI:EU:C:2012:286.
- Sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, ECLI:EU:2012:478.
- Sentencia de 4 de octubre de 2012, Hristo Byankov contra Glaven sekretar na Ministerstvo na vatreshnite raboti, C-249/11, ECLI:EU:C:2012:608.
- Sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/ Francia, C-216/11, ECLI:EU:C:2013:162.
- Sentencia de 7 de mayo de 2013, Åkerberg Fransson, C-17/10, ECLI:EU:C:2013:105.
- Sentencia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, ECLI:EU:C:2013:347.
- Sentencia de 11 de julio de 2013, Csonka y otros, C-409/11, ECLI:EU:C:2013:512.
- Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, ECLI:EU:C:2013:503.
- Sentencia de 10 de octubre de 2013, van der Helder y Farrington, C-321/12, ECLI:EU:C:2013:648.
- Sentencia de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora, S.L. vs Generalitat de Catalunya, ECLI:EU:C:2014:108.
- Sentencia de 3 de julio de 2014, Gross, C-165/13, ECLI:EU:C:2014:2042.
- Sentencia de 4 de septiembre de 2014, Vnuk, C-162/13, ECLI:EU:C:2014:2146.
- Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, ECLI:EU:C:2015:84.
- Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, ECLI:EU:C:2015:149.
- Sentencia de 26 de marzo de 2015, Litaksa, C-556/13, ECLI:EU:C:2015:202.
- Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354.

- Sentencia de 8 de septiembre de 2015, España/Parlamento y Consejo, C-44/14, ECLI:EU:C:2015:554.
- Sentencia de 1 de octubre de 2015, OKG, C-606/13, ECLI:EU:C:2015:636.
- Sentencia de 22 de octubre de 2015, Impresa Edilux y SICEF, C-425/14, ECLI:EU:C:2015:721.
- Sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62.
- Sentencia de 2 de junio de 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, ECLI:EU:C:2016:398.
- Sentencia de 2 de junio de 2016, ROZŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400.
- Sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, ECLI:EU:C:2016:403.
- Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker, C-409/14, ECLI:EU:C:2016:643.
- Sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia, C-189/15, ECLI:EU:C:2017:17.
- Sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, ECLI:EU:C:2017:504.
- Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen, C-215/16, y acumulados C-216/16, C-220/16 y C-221/16, ECLI:EU:C:2017:705.
- Sentencia de 15 de noviembre de 2007, Granberg, C-330/05, ECLI:EU:C:2007:679.
- Sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16, ECLI:EU:C:2018:77.
- Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France, C-103/17, ECLI:EU:C:2018:587.
- Sentencia de 4 de diciembre de 2018, The Minister for Justice and Equality y The Commissioner of the Garda Síochána c. Workplace Relations Commission, C-378/17, ECLI:EU:C:2018:979.
- Sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18, ECLI:EU:C:2019:875.

- Sentencia de 21 de enero de 2020, Banco Santander, C-274/14, ECLI:EU:C:2020:17.
- Sentencia de 19 de marzo de 2020, Compañía de Tranvías de La Coruña, C-45/19, EU:C:2020:224.
- Sentencia de 9 de julio de 2020, Santen, C-673/18, ECLI:EU:C:2020:531.
- Sentencia de 16 de julio de 2020, AFMB y otros, C-610/18, ECLI:EU:C:2020:565.
- Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, ECLI:EU:C:2021:163.
- Sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473.

ANEXOS

ANEXO I. DETALLE DE LOS ASUNTOS Y DIRECTIVA

	Asunto	País origen	Año resolución	Tipo de procedimiento	Directiva
1	C-296/95	Reino Unido	1998	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
2	C-434/97	Francia	2000	Recurso por incumplimiento Comisión vs Francia	Directiva 92/12
3	C-437/97	Austria	2000	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
4	C-455/98	Finlandia	2000	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
5	C-325/99	Países Bajos	2001	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
6	C-80/01	Francia	2001	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
7	C-207/01	Italia	2003	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
8	C-437/01	Italia	2003	Recurso por incumplimiento Comisión vs Italia	Directiva 92/12
9	C-491/03	Alemania	2005	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
10	C-494/04	Países Bajos	2006	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
11	C-5/05	Países Bajos	2006	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
12	C-330/05	Suecia	2007	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
13	C-314/06	Francia	2007	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
14	C-374/06	Alemania	2007	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
15	C-230/08	Dinamarca	2010	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
16	C-550/08	Alemania	2010	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
17	C-216/11	Francia	2013	Recurso por incumplimiento Comisión vs Francia	Directiva 92/12 y Directiva 2008/118
18	C-663/11	Rumanía	2013	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
19	C-315/12	Dinamarca	2013	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12 y Directiva 2008/118
20	C-82/12	España	2014	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
21	C-165/13	Alemania	2014	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
22	C-349/13	Polonia	2015	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12 y Directiva 2008/118
23	C-553/13	Estonia	2015	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
24	C-606/13	Suecia	2015	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
25	C-5/14	Alemania	2015	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
26	C-175/14	Austria	2015	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
27	C-355/14	Bulgaria	2016	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118

28	C-409/14	Hungría	2016	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
29	C-64/15	Alemania	2016	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
30	C-81/15	Grecia	2016	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12
31	C-126/15	Portugal	2017	Recurso por incumplimiento Comisión vs Portugal	Directiva 2008/118
32	C-215/16	España	2017	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
33	C-216/16	España	2017	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
34	C-220/16	España	2017	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
35	C-221/16	España	2017	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
36	C-590/16	Grecia	2018	Recurso por incumplimiento Comisión vs Grecia	Directiva 2008/118
37	C-103/17	Francia	2018	Cuestión prejudicial	Directiva 92/12 y Directiva 2008/118
38	C-579/18	Bélgica	2019	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
39	C220/19	España	2021	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118
40	C279/19	Reino Unido	2021	Cuestión prejudicial	Directiva 2008/118

ANEXO II. CRITERIOS DICTADOS RESPECTO A LA DIRECTIVA 92/12 Y 2008/118 APLICABLES CON LA DIRECTIVA 2020/262

Basándonos en los criterios jurisprudenciales fijados respecto a la Directiva 92/12 y 2008/118, actualizándose con la Directiva 2020/262, los criterios aplicables en la Directiva 2020/262:

1. Criterios relativos al ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes con la Directiva 2020/262

1.1 Criterios relativos al ámbito de aplicación de los impuestos especiales armonizados con la Directiva 2020/262:

- Aunque se trate de productos englobados en el ámbito de aplicación de la Directiva 2020/262, no se englobarán en el ámbito de aplicación de esta Directiva los impuestos que no graven directa o indirectamente el consumo de dichos productos.
- Si un producto no se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de la Directiva 2020/262, y este producto se encuentra gravado por algún tipo de tributo, la Directiva 2020/262 no se puede oponer a la percepción de dicho tributo.

1.2 Criterios relativos a la habilitación a la creación de nuevos gravámenes indirectos con la Directiva 2020/262:

- La facultad de los Estados miembros de crear otros gravámenes indirectos no está subordinada a la previa implantación del impuesto especial armonizado.

- La habilitación para la creación de nuevos gravámenes indirectos tiene en cuenta la multitud y la variedad de tradiciones fiscales existentes en los Estados miembros, así como la habitual utilización de los impuestos indirectos para llevar a cabo políticas no presupuestarias.
- Los “gravámenes indirectos” a los que hace referencia el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2020/262 son los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2020/262, distintos de los “impuestos especiales”, en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos, siempre que dichos gravámenes respeten las normas impositivas europeas aplicables a los impuestos especiales o al IVA respecto a la determinación de la base imponible el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyéndose las disposiciones relativas a las exenciones.
- A la hora de determinar la naturaleza indirecta de un impuesto hay que tener en cuenta la existencia de un mecanismo formal de repercusión del impuesto y la forma de determinar la base imponible.

1.3 Criterios relativos a la persecución de fines específicos con la Directiva 2020/262:

- Los gravámenes indirectos que se introduzcan sobre los productos sujetos a impuestos especiales deben tener un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario.
- No persigue una finalidad específica, en sí mismo, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria.

- No persigue una finalidad específica, en sí mismo, la afectación de los ingresos procedentes del impuesto especial de que se trate a la financiación de gastos generales que incumban a la entidad pública en un determinado ámbito.
- Persigue una finalidad específica la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación de la finalidad perseguida, que tendrá lugar cuando exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el fin específico invocado que permita garantizar, por sí mismo, la realización de este fin específico.
- Persigue una finalidad específica, aunque no exista un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, cuando haya sido creado con una estructura, especialmente en relación con el hecho imponible y al tipo de gravamen, que influya en el comportamiento de los contribuyentes, permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado.
- No puede gravarse con otro impuesto indirecto a aquellos productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado.
- Si un impuesto persigue finalidades específicas y finalidades no específicas, el contribuyente puede reclamar la devolución parcial del impuesto satisfecho, en proporción a los ingresos recaudados que no estén destinados a finalidades específicas, siempre y cuando no se haya repercutido el mismo a los clientes.

1.4 Criterios relativos al respeto a las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA con la Directiva 2020/262:

- Es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas respeten, en relación con la determinación de la base imponible, cálculo, devengo

y control del impuesto, el sistema general de los impuestos especiales o el sistema general del IVA, tal como las regula la normativa de la Unión.

- En aquellas ocasiones en las que una disposición del Derecho comunitario pueda ser objeto de varias interpretaciones idiomáticas, la interpretación que debe prevalecer es aquella que permita garantizar su efecto útil.
- Cuando la discrepancia se manifieste como consecuencia de las diferentes versiones lingüísticas existentes de una disposición comunitaria, la norma en cuestión debe interpretarse con base en la estructura general y a la finalidad de la normativa en que se encuentra incluida, así como su contexto.

1.5 Criterios relativos al ámbito de aplicación de los nuevos gravámenes sobre productos no sujetos a impuestos especiales con la Directiva 2020/262:

- El elemento preponderante es el que determinará, caso por caso, si un impuesto grava productos sujetos a impuestos especiales o si, por el contrario, grava servicios prestados en relación con tales productos.
- A efectos de determinar el porcentaje que supone la prestación de servicios en el total de la operación, únicamente deben computarse aquellos servicios que no sean los que necesariamente se prestan con la comercialización.
- El despacho de bebidas alcohólicas en el marco de una actividad de restauración, en la cual se incluyen otros servicios como la puesta a disposición del cliente de una infraestructura, el asesoramiento sobre la oferta existente de bebidas, la presentación de las bebidas en un recipiente correcto, el servicio en mesa y la recogida y limpieza tras el consumo, se considera un servicio más dentro de un conjunto de elementos y de actos entre los que prevalecen los servicios.

- Aunque el hecho imponible de un impuesto sea el consumo inmediato in situ y ello implique la prestación de servicios adicionales a los que necesariamente lleve la comercialización del producto, debe analizarse caso por caso si la prestación de servicios es el elemento preponderante, no pudiendo afirmarse con carácter general.
- Los impuestos que gravan las prestaciones de servicios relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, sin tener el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, deben respetar el requisito de no existencia, en el comercio entre Estados miembros, de formalidades relativas al cruce de fronteras.

1.6 Criterios por las formalidades relativas al cruce de fronteras con la Directiva 2020/262:

- No se entiende como una formalidad relativa al cruce de fronteras en este sentido, aquella formalidad fijada al importador de un producto sujeto a un impuesto nacional si el objetivo de dicha formalidad es asegurar el pago de la deuda correspondiente al importe de dichos impuestos especiales.
- No se entiende como una formalidad relativa al cruce de fronteras cuando la normativa nacional establece una serie de exigencias a los productos procedentes de otro Estado miembro que son exigidas también a los productos adquiridos en el mercado nacional.
- Un producto distinto de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados puede regirse por reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales armonizados establecido por la Directiva 2008/118

- No existe una formalidad relativa al cruce de fronteras en aquellas ocasiones en las que la normativa nacional crea un impuesto especial nacional, y en su regulación replica las formalidades previstas por la Directiva 2008/118.

2. Criterios relativos al hecho imponible, devengo y régimen suspensivo con la Directiva 2020/262

2.1 Criterios relativos al hecho imponible con la Directiva 2020/262:

- En materia de importación de productos sujetos a impuestos especiales, cuando no haya claridad sobre alguna cuestión relativa al hecho imponible, deberá acudirse a la interpretación dada en la normativa aduanera.
- Se entiende que una mercancía ha sido importada al territorio de la Unión una vez deja la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Unión, aunque la importación sea irregular y aunque la mercancía sea intervenida y destruida por las autoridades tras dejar la primera oficina aduanera.
- En caso de importación irregular, si la mercancía es intervenida y destruida por las autoridades tras dejar la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Unión, se entiende que han sido importadas a la Unión, con independencia de que posteriormente se incluya en un régimen aduanero.
- En caso de importación de productos ilegales, se produce el hecho imponible cuando el producto importado o entregado no es intrínsecamente ilícito, como el alcohol etílico.
- Si se produce la importación o entrega ilegal de unos productos intrínsecamente ilícitos, que sean ajenos al circuito económico vigilado por las autoridades para

su utilización con fines médicos y científicos, no se producirá el devengo de los impuestos especiales.

2.2 Criterios sobre el devengo de los impuestos especiales de fabricación con la Directiva 2020/262:

- El despacho anticipado de productos, con vistas a evitar el pago de impuestos especiales a un tipo incrementado, constituye una forma de abuso, prohibida por la Directiva 2020/262.
- Una limitación temporal en la comercialización y venta de un producto sujeto a impuestos especiales tras su despacho a consumo, con la que se pretende evitar la venta masiva de productos antes de la entrada en vigor de un tipo impositivo incrementado, está justificada cuando dicha limitación se impone únicamente a aquellos productos que se van a ver afectados por el incremento en el tipo impositivo.
- Una limitación temporal en la comercialización y venta de un producto sujeto a impuestos especiales tras su despacho a consumo no está justificada cuando dicha limitación se impone a productos cuyo tipo impositivo no va a verse afectado por un incremento en el tipo impositivo, si la finalidad que justifica la medida es la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, al poder adoptarse otras medidas menos gravosas que conducen al mismo resultado.

2.3 Criterios sobre la documentación durante la circulación en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262:

- Los productos objeto de impuestos especiales, los cuales han sido fabricados a partir de productos que no son objeto de impuestos especiales y que han sido importados en régimen de perfeccionamiento activo, están en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales, aunque únicamente se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad.

2.4 Criterios relativos a la finalización de la circulación en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262:

- La finalización de la circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de impuestos especiales se produce con la recepción efectiva.
- La recepción efectiva tiene lugar cuando los productos han sido completamente descargados del medio de transporte que los contenía y se ha verificado la cantidad de producto entregada.

2.5 Criterios relativos a la irregularidad en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262:

- En el caso de que una normativa nacional, al transponer el artículo 9, apartado 2, de la Directiva 2020/262, no especifique que la irregularidad “dé lugar a su despacho a consumo”, no impide aplicar la referida disposición nacional, ya que toda irregularidad conlleva necesariamente el despacho a consumo.

- El concepto de “destrucción total o pérdida irremediable” tiene preferencia sobre el concepto de “irregularidad”.
- Se produce una “irregularidad” tanto cuando todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo no hayan llegado a destino, como si no llega una parte de ellos.

2.6 Criterios relativos a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo con la Directiva 2020/262:

- La salida de los productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo que conlleva el despacho a consumo en virtud de la letra a) del apartado 3 del artículo 6 de la Directiva 2020/262 se produce con la “salida física” de un producto sujeto a impuestos especiales de un régimen suspensivo, no con la venta de dicho producto.
- El término de “salida” de un régimen suspensivo que provoca el despacho a consumo debe interpretarse como la “salida física” en todos los Estados miembros de modo uniforme.
- Al producirse la salida física de un producto sujeto a impuestos especiales del lugar físico donde se encuentra bajo el amparo de un régimen suspensivo, se produce el despacho a consumo, con independencia de que posteriormente se incluya en otro régimen suspensivo.
- No es procedente una normativa que posibilite la venta de productos petrolíferos en régimen de exención de impuestos especiales tras el repostaje en las estaciones de servicio.

2.7 Criterios relativos a la destrucción total o pérdida irremediable con la Directiva 2020/262:

- El concepto de “fuerza mayor” debe interpretarse de modo uniforme en todos los Estados miembros.
- El concepto de “fuerza mayor” tiene lugar cuando se produzcan circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al depositario autorizado, siempre y cuando las consecuencias no hubiesen podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por el contribuyente.
- La diligencia empleada por el contribuyente para entender que se ha producido una causa de “fuerza mayor” requiere un comportamiento activo recurrente, enfocado en identificar riesgos potenciales y adoptar medidas adecuadas para evitarlos, y no limitándose a cumplir las prescripciones técnicas, las cuales son necesarias, pero no definitivas.
- Se entiende que se producen circunstancias ajenas al depositario autorizado cuando se producen circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste.

3. Criterios relativos a la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo con la Directiva 2020/262

3.1 Criterios relativos a la adquisición por particulares con la Directiva 2020/262:

- Se entiende que un producto ha sido adquirido para “uso propio” únicamente cuando se produce la satisfacción de las necesidades personales del propio particular.

- Si un particular adquiere productos para satisfacer sus propias necesidades y, además, para satisfacer las necesidades de otros particulares, únicamente se entenderá incluida dentro del concepto “uso propio” las primeras adquisiciones.
- La determinación de si un producto se destina para “uso propio” o para fines comerciales no puede basarse únicamente en criterios puramente cuantitativos.
- Deben respetarse los niveles indicativos mínimos fijados para cada categoría de productos, aunque se fijen unos niveles englobando al conjunto de productos.
- Los niveles indicativos mínimos se deben contabilizar por persona, no por vehículo.
- El transporte debe realizarse personalmente por el particular, no pudiendo realizarse por un tercero, aunque sea por cuenta del particular.
- La adquisición de productos mediante el modelo de autoservicio puede entenderse englobada en el concepto “transportados por ellos mismos” siempre y cuando los productos adquiridos estén destinados a satisfacer necesidades propias del particular que los ha adquirido y sean transportados personalmente por el particular.

3.2 Criterios relativos a la adquisición de hidrocarburos con la Directiva 2020/262:

- Únicamente puede aplicarse la excepción a la regla general si el transporte se realiza mediante una “forma de transporte atípica”, y no con cualquier forma de transporte.
- Se engloba dentro del concepto de “forma de transporte atípica” aquel que se realice por un particular utilizando una simple furgoneta, y no un camión cisterna,

aunque se contengan dentro de recipientes para granel del tipo utilizado por los operadores profesionales.

- Puede exigirse por la normativa nacional que el gasóleo de calefacción adquirido por un particular para satisfacer sus necesidades propias y transportado por él mismo mediante una forma de transporte atípica circule al amparo de un documento de acompañamiento, aunque la normativa europea no lo exija.

3.3 Criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro con la Directiva 2020/262:

- Ni el Estado miembro de partida ni los Estados miembros de tránsito son competentes para recaudar el impuesto especial cuando los productos objeto de impuestos especiales de contrabando son descubiertos por las autoridades de otro Estado miembro, en cuyo territorio son detentados con fines comerciales.
- La no exigencia expresa en la legislación europea de un elemento intencional, implica que no es requisito para que se produzca el supuesto en cuestión, ya que, cuando el legislador europeo ha querido exigir un elemento intencional, ha previsto una disposición expresa para ello.

3.4 Criterios en relación con la devolución de impuestos especiales con la Directiva 2020/262:

- La devolución de un impuesto especial satisfecho en el Estado miembro de despacho a consumo debe producirse cuando también se ha satisfecho el impuesto especial en el Estado miembro al que se transportan posteriormente dichos productos, no pudiendo denegarse únicamente porque dicha devolución debería haberse solicitado antes del envío de la mercancía.

- Una normativa nacional puede denegar la devolución de un impuesto especial pagado por un comerciante en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante.

3.5 Criterios relativos a la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro con la Directiva 2020/262:

- Es contraria a la normativa europea una norma nacional que no permite exonerar de la responsabilidad solidaria a un depositario autorizado por el pago de sanciones impuestas por infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, aunque se pruebe que no tiene relación con dicha infracción.
- Una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales de su administrador, puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales devengados como consecuencia de la actuación de un administrador, persona física, siempre que esta haya actuado como agente de aquella.

4 Criterios relativos a las marcas fiscales con la Directiva 2020/262:

- Una normativa nacional puede aprobar un régimen que no permita la devolución de los impuestos especiales abonados cuando se produce la pérdida de las precintas fiscales, sin haberse producido por caso fortuito o fuerza mayor y sin haberse probado que las precintas se han destruido o inutilizado, recayendo por tanto el riesgo de la pérdida de las precintas fiscales sobre el adquirente.

- Los Estados miembros de tránsito pueden gravar productos con marcas fiscales adheridas emitidas por el Estado miembro de partida, cuando dicho Estado no pueda verificar la destrucción de las marcas fiscales.

ANEXO III. RESUMEN DE LA INVESTIGACIÓN

Los impuestos especiales de fabricación, como los que gravan los productos energéticos, la electricidad, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco, existen en prácticamente todos los países del mundo, especialmente en la UE. Ello se debe, principalmente, a que dichos impuestos tienen un gran potencial recaudador e, incluso, permiten perseguir una serie de fines públicos, adaptándose a las necesidades e idiosincrasia de cada Estado.

Sin embargo, aunque el volumen recaudatorio es importante, estos impuestos especiales han sido tradicionalmente muy poco estudiados, sobre todo si se compara con otros impuestos, ya sean directos como, incluso, indirectos, donde el IVA presenta un desarrollo doctrinal mucho más avanzado. En este sentido, si bien la recaudación del IVA es superior a la de los impuestos especiales, la diferencia entre el estudio de uno y otro impuesto no es proporcional a dicha diferencia.

Estos impuestos, además de las complejidades que presentan por sus características tan específicas, presentan un reto mayor a nivel europeo para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interno de la UE, la armonización fiscal. En este sentido, si bien ha existido una voluntad clara de tender hacia la armonización en materia de tributación indirecta, lo cierto es que los impuestos especiales de fabricación no han tenido un desarrollo tan extenso como el producido en el caso del IVA.

CAPÍTULO I. Impuestos especiales en el Derecho Europeo: Evolución, régimen general y regímenes específicos

Evolución de los impuestos especiales en el derecho europeo. La búsqueda de la armonización fiscal a nivel europeo es un objetivo que ya se manifiesta en el derecho originario, dado que puede considerarse que su origen se basa en el artículo 99 del Tratado de la CEE, equivalente al artículo 113 del TFUE. Si bien no recoge una definición de la

“armonización fiscal”, sí que recoge el mandato de armonizar. A partir de ese momento, se llevan a cabo multitud de propuestas para alcanzar la deseada armonización de la fiscalidad europea. Entre estos, cabe resaltar el Informe Neumark de 1962, que fijó las pautas a seguir para lograr la armonización fiscal.

Esta armonización se manifestó, principalmente, en materia del IVA, ya que cuando se publicó la Sexta Directiva, relacionada con el IVA, los estudios en materia de impuestos especiales eran escasos y focalizados en el impuesto sobre el Tabaco, aunque no llegaban ni si quiera a englobar el total del tributo, centrándose únicamente en los cigarrillos. De hecho, sobre el impuesto del Tabaco son las primeras directivas europeas que surgen en materia de impuestos especiales.

En materia de impuestos especiales, aparte de las directivas en materia de labores del Tabaco, destaca el informe “Werner” de 1970, en el que se proponía un acercamiento de los tipos impositivos de los impuestos especiales entre los distintos Estados miembros, y el Libro Blanco de la Comisión de 1985, en el que se señalaban por primera vez las dificultades que existían para alcanzar el objetivo del mercado único y se fijaba un calendario para su implantación. De hecho, la consecuencia fue la aprobación de una directiva reguladora del régimen general y tres directivas sobre impuestos específicos como son las labores de tabaco, los hidrocarburos y el alcohol y las bebidas alcohólicas. Tras ellas, se aprobaron otras directivas que establecieron unos tipos mínimos a aplicar en los mencionados productos.

Derecho de la Unión Europea. Actualmente, respecto al régimen general, cabe destacar la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, cuyos artículos están entrando progresivamente en vigor, y 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.

Además, existen directivas reguladoras de impuestos especiales de fabricación específicos. En este sentido, las labores del Tabaco se regulan por la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. La energía y productos energéticos se engloban en 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. Por último, el alcohol y los productos alcohólicos se regulan en la Directiva (UE) 2020/1151 del Consejo de 29 de julio de 2020 por la que se modifica la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; la Directiva 92/83/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas; y la Directiva 92/84/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del Impuestos Especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas .

Con estas directivas ya se puede empezar a vislumbrar la existencia de un régimen armonizado de impuestos especiales, debiendo todavía avanzar en muchos aspectos, principalmente respecto a los tipos impositivos y el régimen de las operaciones intracomunitarias. En cualquier caso, estas directivas, junto con las interpretaciones llevadas a cabo por el TJUE, han supuesto, y continúan suponiendo, un gran avance en el grado de armonización de los impuestos especiales de fabricación.

Principios fundamentales. Las directivas y las interpretaciones del TJUE forman parte del Derecho de la Unión, que constituyen un ordenamiento jurídico propio, distinto y más efectivo que el mismo Derecho internacional. El Derecho de la Unión se rige por numerosos principios que deben ser respetados, entre los que conviene destacar los principios de primacía y efecto directo. En virtud del principio de primacía, en caso de conflicto entre una norma vinculante del Derecho de la Unión y una norma de los ordenamientos estatales, los tribunales europeos y nacionales tienen que aplicar la norma del Derecho de la Unión. Este conflicto no conlleva la nulidad absoluta e inmediata de

las normas estatales contrarias al Derecho de la Unión, dado que los órganos judiciales no tienen la potestad para derogar ni declarar la nulidad de una norma interna con fuerza de ley incompatible con el Derecho de la Unión, sino que son los Estados miembros los que tienen la obligación de aprobar una norma interna compatible con el Derecho de la Unión, debiendo derogar las que sean contrarias. El principio de primacía no estaba inicialmente previsto en los Tratados constitutivos, sino que, tras haber sido reconocido en numerosas ocasiones por el Tribunal, se incorporó mediante la Declaración 17 como anexo al TFUE.

Por su parte, la eficacia directa viene reconocida por el TJUE, el cual ha dictado una serie de sentencias que confirman la capacidad de producir efectos directos para los particulares, incluso de las normas contenidas en las directivas, siempre que se cumplan los requisitos de claridad, precisión e incondicionalidad. Ahora bien, concretamente las directivas, en principio no tienen efecto directo, por lo que deben ser transpuestas por los Estados miembro, pero, en aquellos casos en que los Estados miembros no transpongan la Directiva en plazo o, habiéndolo hecho, lo hacen erróneamente o de forma incompleta, el Tribunal reconoce la aplicabilidad directa de las Directivas. Así pues, puede afirmarse que no es necesario que se lleven a cabo medidas de transposición de una norma para que se generen derechos y obligaciones en los Estados miembros.

Otros principios que conviene tener presente son, entre otros, el principio de proporcionalidad, ya previsto en el TUE y en virtud del cual la actuación de la Unión no puede exceder de lo necesario para lograr los objetivos de los Tratados, o el de no discriminación, según el cual se prohíbe la discriminación de un Estado en beneficio de sus nacionales en el marco de intereses comunitarios.

Régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación. En materia de impuestos especiales, el régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación en el Derecho de la Unión se manifiesta, inicialmente, con la Directiva 92/12, aplicable a la fabricación e importación de los denominados impuestos especiales de fabricación

“clásicos”, esto es, alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco. Esta directiva deroga las directivas específicas que existían hasta ese momento, buscando armonizar las disposiciones aplicables en las mismas respecto al hecho imponible, al devengo, al pago del gravamen, al control de las operaciones de circulación y a los beneficios fiscales. Como el sistema tributario europeo no se encuentra totalmente armonizado, sobre todo respecto a los tipos impositivos, se fijan como criterio de tributación general la “imposición en destino” y, para que pueda llevarse a cabo por medio de una gestión eficiente, se crea el mecanismo del “régimen suspensivo”, pudiendo desplazar mercancías sujetas al impuesto sin que sea exigible el mismo.

Posteriormente, la Directiva 2008/118 deroga la Directiva 92/12, que se había modificado en numerosas ocasiones, buscando ordenar y aclarar el régimen comunitario vigente en materia de impuestos especiales. Esta directiva tiene un ámbito objetivo más amplio que la Directiva 92/12, ya que, además de las labores del tabaco y del alcohol y las bebidas alcohólicas, se incluyen los productos energéticos y electricidad, concepto más amplio que el previsto en la Directiva 92/12, que se limitaba a los hidrocarburos.

Además, la Directiva 2008/118 permite, al igual que la Directiva 92/12, que los Estados miembros puedan crear nuevos gravámenes sobre productos sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando tengan un fin específico y respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el IVA en la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, no incluyendo las exenciones. Además, también permite crear nuevos gravámenes sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, así como sobre prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

La Directiva 2008/118, en términos similares a los previstos en la Directiva 92/12, además de prever exenciones por motivos de extraterritorialidad y relaciones internacionales, determina que los productos sujetos a impuestos especiales lo estarán en el momento de su fabricación o importación, incluso aunque se haya producido una

irregularidad, salvo que se produzca la pérdida total o irremediable de los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo durante su transporte en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se han despachado a consumo por causa inherente a la naturaleza de la mercancía, por caso fortuito o fuerza mayor o por la autorización de las autoridades competentes de dicho Estado miembro.

El despacho a consumo se produce cuando tiene lugar la fabricación o la importación, y el devengo se produce en el momento y en el Estado miembro en el que se produce el despacho a consumo. También tiene lugar con la salida, incluso irregular, de los productos de un régimen suspensivo y la tenencia de dichos productos fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a la normativa europea y nacional. El despacho a consumo de los productos que se encuentren en régimen suspensivo se produce en condiciones específicas, salvo que se produzca la destrucción total o pérdida irremediable, ya que en ese caso no tendrá lugar el despacho a consumo.

Los deudores del impuesto son el fabricante en los casos de fabricación; la persona que declare o por cuya cuenta se declaren los productos en los casos de importación, salvo que se introduzcan de manera inmediata en un régimen suspensivo; la persona que despache o por cuya cuenta se despachen los productos en los casos de salida de dichos productos de un régimen suspensivo; la persona que posee dichos productos o toda otra persona que haya participado en su fabricación en los casos de tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a la normativa europea y nacional. Cuando se haya producido alguna irregularidad, aquellas personas que hayan participado.

Por otra parte, la Directiva 2008/118 también reconoce el procedimiento de devolución de impuestos especiales como mecanismo para conceder exenciones por parte de los Estados miembros, dando libertad a los mismos para devolver o condonar el impuesto especial correspondiente en las situaciones que determine cada Estado miembro.

Normativa específica de los impuestos especiales. Aparte del régimen general, se han aprobado directivas específicas por cada impuesto especial de fabricación. La rama que se empezó a desarrollar con carácter previo a las directivas aprobadas en 1992 es, principalmente, las labores del tabaco, sobre todo por medio de la Directiva 72/464. Tras ella, se aprueban numerosas directivas, que se acaban codificando en la Directiva 2011/64, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, la cual engloba los cigarrillos y el tabaco elaborado, esto es, los cigarrillos puros y los cigarrillos y, en general, el tabaco para fumar.

Si bien los cigarrillos tienen una estructura mixta, que combina un impuesto especial *ad valorem* y un impuesto especial específico calculado por unidad de producto, el tabaco elaborado podrá gravarse por una estructura mixta, similar a la prevista para los cigarrillos, o únicamente por una de las estructuras. En cualquier caso, hay una serie de límites cuantitativos que deben respetarse. Además, la Directiva 2011/64 posibilita que los Estados miembros declaren exentas de tributación las labores de tabaco desnaturalizado que se empleen con una finalidad industrial u hortícola, las que se destruyan bajo examen administrativo, las que se utilicen únicamente en experimentos científicos y vinculados con la calidad de las labores, y las que el fabricante produzca de nuevo.

Aparte de las labores del tabaco, otra área que tiene una directiva específica que la regula es la electricidad y el resto de los productos energéticos. Si bien en las directivas aprobadas en 1992 únicamente se regulan los hidrocarburos, con la Directiva 2003/96 ya se amplía a los productos energéticos y la electricidad. Esta Directiva 2003/96 tiene una gran influencia del Protocolo de Kioto, ya que la Unión ha ratificado el Protocolo de Kioto como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático. Como se prevé en los considerandos de la propia directiva, 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.

Los Estados miembros tienen libertad para determinar la base imponible y para aplicar tipos impositivos diferenciados, siempre que se respeten unos niveles mínimos de imposición, cuando, entre otros, los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto; dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción; se destinen al transporte público local de viajeros, la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias. Asimismo, la Directiva 2003/96 habilita a los Estados miembros a que introduzcan exenciones o reducciones en el nivel de imposición de tres formas distintas, es decir, puede introducir las exenciones o reducciones directamente, o mediante un tipo diferenciado o mediante el reembolso de la totalidad o parte del importe del impuesto. En este sentido, están exentos los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad, la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad y los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación, tanto aérea como marítima, distinta de la navegación de recreo privada y, en el caso de la navegación marítima, distinta también de la producida a bordo de las embarcaciones.

La otra área que cuenta con directivas específicas es la del alcohol y bebidas alcohólicas, destacando las dos directivas aprobadas en 1992, esto es, la Directiva 92/83 y la Directiva 92/84. Mediante estas directivas se grava la cerveza, el vino, las bebidas fermentadas distintas del vino y la cerveza, los productos intermedios y el alcohol etílico. Además, los tipos de gravamen y la base imponible se regulan de forma diferente en función del producto de que se trate. En este sentido, si bien se pueden aplicar tipos reducidos en cada producto en función del grado alcohólico, en general también se pueden aplicar cuando los productos son producidos por pequeños productores o destilerías independientes, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos.

Por último, aparte de la posibilidad de aplicar algunos tipos reducidos, existen algunos supuestos en que los Estados miembros pueden eximir del impuesto especial correspondiente a determinados productos. En este sentido, están exentos los productos previstos en esta Directiva, bajo ciertas circunstancias: cuando sean distribuidos en forma de alcohol totalmente desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro; cuando hayan sido desnaturalizados con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y utilizados para la fabricación de cualquier producto no destinado al consumo humano; cuando se utilicen para la producción de determinado tipo de vinagre y de medicamentos; cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuando cumplan ciertos requisitos; y cuando se utilicen directamente o como componentes de productos semielaborados para la producción de alimentos, bajo ciertas condiciones. Asimismo, también podrán estar exentos, si así lo deciden los Estados miembros, aquellos productos que se utilicen como muestras para análisis, para ensayos de producción necesarios o con fines científicos; cuando se utilicen para la investigación científica; cuando se utilicen en hospitales y farmacias y con fines médicos; cuando se utilicen en un proceso de fabricación, siempre que el producto final no contenga alcohol; y cuando se utilicen para la fabricación de determinados productos componentes que no estén sujetos al impuesto especial.

CAPÍTULO II. Tribunal de Justicia de la Unión Europea: Asuntos dictados en materia de Impuestos Especiales de Fabricación

Instituciones de la Unión Europea. Ahora bien, esta normativa se encuentra amparada bajo una serie de instituciones que se encargan de promover los valores y objetivos de la Unión, así como de asegurar la coherencia, eficacia y continuidad de sus políticas y acciones. Estas siete instituciones son el Parlamento Europeo, el Consejo Europeo, el Consejo, la Comisión Europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas.

El Parlamento Europeo es el órgano que representa a los ciudadanos europeos bajo el modelo de democracia representativa que existe en la Unión y, junto al Consejo, se encarga de las funciones legislativas, presupuestarias, control político y otras funciones, como la consultiva. El Consejo, además, se considera el órgano central en la toma de decisiones, encontrándose compuesto por un ministro de cada Estado miembro. El Consejo no debe confundirse con el Consejo Europeo, institución de la Unión reconocida como tal en el Tratado de Lisboa, cuya función es principalmente política. De hecho, está compuesto por los Jefes de Estado o de Gobierno de los Estados miembros. Además, el Consejo Europeo también tiene funciones constitutivas, de orientación política, de política exterior y de seguridad común y de organización y arbitraje.

Ahora bien, si bien el Consejo y el Consejo Europeo representan los intereses nacionales, en contraposición a las mismas, la Comisión es considerada como la institución supranacional por excelencia. Además, tiene un peso importante en la iniciativa legislativa, además de en materia de estrategia y políticas, presupuestaria y de financiación y en materia de relaciones internacionales.

Por otra parte, aunque no son instituciones originarias de la Unión, conviene traer a colación el Banco Central Europeo y el Tribunal de Cuentas Europeo. El Banco Central Europeo es la institución que persigue lograr la estabilidad de los precios en la Unión, encargándose en exclusiva de la política monetaria de la Unión. Su principal función es identificar riesgos vigilando la evolución del sistema financiero y bancario y asesorar sobre el riesgo sistémico existente a través de la estabilidad del euro y del sistema financiero. Por su parte, el Tribunal de Cuentas Europeo se trata de un ente independiente, no político, que audita todos los ingresos y gastos de todos los órganos creados por la Unión, revisando que los fondos de la Unión se reciben y se emplean de forma adecuada. Su trabajo es especialmente importante para el Parlamento Europeo cuando tienen que aprobar las cuentas del ejercicio anterior.

Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La última institución de la Unión Europea, y la más relevante para el objeto de la presente tesis doctoral, es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, órgano judicial encargado de interpretar y aplicar el Derecho de la Unión Europea. Además, también ha tenido un papel armonizador al haber mantenido a través de sus resoluciones cierta neutralidad competitiva por la vía del control de las situaciones de infracción.

El TJUE garantiza, en colaboración con los órganos jurisdiccionales nacionales, que la legislación de la Unión Europea se interprete y aplique de la misma manera en todos los Estados miembros. Además, busca asegurar que los países miembros y las instituciones europeas cumplan la legislación de la Unión, incluyendo los derechos fundamentales previstos en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Para ello, el TJUE se pronuncia, entre otros, sobre los recursos interpuestos por un Estado miembro, por una institución o por personas físicas o jurídicas, y, con carácter prejudicial, a petición de los órganos jurisdiccionales nacionales, sobre la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de los actos adoptados por las instituciones.

Si bien el TJUE está formado por el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, el Tribunal de Justicia es el relevante para este análisis, siendo el órgano supremo en el sistema jurisdiccional propio de la Unión, pudiendo considerarse como el órgano de casación en cuanto a cuestiones de Derecho. Entre las competencias del Tribunal General en primera instancia y recurso de casación ante el Tribunal de Justicia, se encuentra el recurso de anulación, mediante el cual un demandante solicita la anulación de un acto adoptado por una institución, un órgano o un organismo de la Unión, por incompetencia, vicios sustanciales de forma, violación de los tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución y desviación de poder. Además, también hay que tener en cuenta el recurso por omisión, que se interpone ante la omisión en un pronunciamiento o acto debido por parte de una institución, órgano u organismo de la Unión, el recurso por responsabilidad extracontractual, que se interpone en aquellas ocasiones en las que, no existiendo una

relación contractual entre las partes implicadas, un acto ilícito produce unos daños a alguna de esas partes, y los litigios entre la Unión y sus agentes o con competencia expresa del Tribunal General.

Por otra parte, son competencia exclusiva del Tribunal de Justicia los recursos por incumplimiento, que pueden ser interpuestos por la Comisión contra un Estado miembro o por un Estado miembro contra otro, cuando un Estado miembro haya incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho Originario, el Derecho Derivado, los Acuerdos y normas que vinculan a la Unión, los principios generales del derecho de la Unión y la jurisprudencia del TJUE. Este incumplimiento engloba cualquier infracción del derecho europeo, con independencia de su naturaleza, origen o poder público del que proceda, y tiene un carácter objetivo, no siendo necesario que exista culpa o dolo. También tiene competencia exclusiva sobre las cuestiones prejudiciales, mediante las cuales el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre la interpretación que debe darse a una norma del Derecho de la Unión que presenta dudas para un juez nacional o, incluso, sobre la validez de un acto normativo de la Unión. Con ello, se posibilita la aplicación uniforme y armonizada de la normativa europea en todo el territorio de la Unión. Por último, también tiene competencia exclusiva en los recursos de anulación y por omisión interpuestos por un Estado miembro o por una institución de la Unión en algunos supuestos específicos, así como otras competencias como la resolución sobre el respeto a los Tratados por parte de un acuerdo planeado, la competencia de la Unión para celebrarlos y recursos contra las decisiones del Comité de Arbitraje y otros procedimientos especiales.

Tanto el Tribunal de Justicia como el Tribunal General ha incrementado el número de asuntos tratados en las últimas décadas, destacando el incremento del 80% de asuntos tratados por el Tribunal de Justicia desde el 2006 hasta el 2019, destacando el aumento de procedimientos prejudiciales.

Obligatoriedad de las sentencias del TJUE. Respecto a los efectos de las sentencias, el TFUE recoge expresamente la obligatoriedad de las sentencias del TJUE dictadas en recursos por incumplimiento y recursos de anulación y por omisión. Sin embargo, como no hace mención expresa a los efectos de las sentencias emanadas en una cuestión prejudicial, podría surgir alguna duda. Ahora bien, teniendo en cuenta la postura mayoritaria de la doctrina, así como el hecho de que en los reglamentos de procedimiento del Tribunal de Justicia y del Tribunal General se especifica que las sentencias dictadas en estos procedimientos serán obligatorias desde el mismo día de su pronunciamiento, puede afirmarse que las sentencias dictadas por el TJUE también son obligatorias en los casos en que se pronuncia sobre una cuestión prejudicial. Además, estas sentencias tienen efectos *ex tunc*, salvo que el TJUE limite los efectos de sus sentencias por existir un riesgo de repercusiones económicas graves.

Asuntos dictados por el Tribunal respecto al régimen general de los Impuestos Especiales de Fabricación. Pues bien, tras analizar las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia, se han seleccionado aquellas emitidas en materia de impuestos especiales de fabricación y, más concretamente, aquellas que analizan su régimen general, esto es, que interpretan la Directiva 92/12 y la Directiva 2008/118.

Entre todas las sentencias dictadas por el Tribunal, se han determinado un total de 40 asuntos que resuelven sobre el régimen general de los impuestos especiales de fabricación, correspondiéndose 35 de ellos con cuestiones prejudiciales y 5 con recursos por incumplimiento interpuestos por la Comisión frente a Francia (dos), Italia, Portugal y Grecia. Además, de las 35 cuestiones prejudiciales, Alemania y España plantearon 6 cada uno, siendo los principales países origen de cuestiones prejudiciales, seguidos de Francia y Países Bajos con 3 cada uno.

También cabe destacar la evolución temporal, ya que prácticamente la mitad de los asuntos se han resuelto desde el año 2015, lo que muestra el mayor interés de los

impuestos especiales de fabricación en los últimos años y la importancia que se le está concediendo al papel del Tribunal.

Además, de los 40 asuntos, 26 analizan la Directiva 92/12, mientras que 18 analizan la Directiva 2008/118, habiendo algunos asuntos que analizan artículos de ambas directivas. De hecho, hay asuntos recientes que todavía se han planteado respecto a alguna norma de la Directiva 92/12, como el asunto C-81/15, procedente de Grecia y resuelto en el año 2016, o el asunto C-103/17, procedente de Francia y resuelto en el año 2018.

Tras analizar todos los asuntos, se extraen cuatro temáticas principales, en torno a las cuales agruparemos todos los asuntos dictados. Estas temáticas son el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes; el hecho imponible, devengo y régimen suspensivo; la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo; y las marcas fiscales.

Sobre el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes versan 15 asuntos, de los cuales la mitad analizan la posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos por los Estados miembros, habiéndose extraído 19 criterios. Con ello, la posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos es la que ha generado una mayor conflictividad en la práctica. En relación con el hecho imponible, devengo y régimen suspensivo, se dictan 10 asuntos, de los cuales, 6 asuntos interpretan alguna cuestión relacionada con el régimen suspensivo, siendo el aspecto más problemático en esta temática. Respecto a la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, se han dictado 13 asuntos, siendo la segunda temática más controvertida tras el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes. En esta temática, el aspecto más analizado ha sido los productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, habiéndose dictado 5 asuntos sobre ello. Por último, respecto a la última temática, conviene destacar que se han dictado 2 asuntos en relación con las marcas fiscales, surgiendo controversia sobre los efectos que conllevan la pérdida de

marcas fiscales antes de adherirse a los productos e, incluso, el robo de productos con las marcas fiscales ya adheridas.

CAPÍTULO III. Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes de la Directiva 2008/118 desde una perspectiva jurisprudencial europea: Problemática y criterios

Ámbito de aplicación. La primera temática, relativa al ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes, se analiza en el Capítulo III. En el ámbito de aplicación se engloba la remisión realizada en la Directiva 2008/118 a las directivas específicas de cada impuesto. En este sentido, para que resulten aplicables las disposiciones previstas en la Directiva 2008/118 es imprescindible realizar un doble análisis. En primer lugar, confirmar que el producto en cuestión se encuentra englobado en el ámbito de aplicación de una directiva específica y, en segundo lugar, confirmar que el impuesto que grava el producto sujeto a impuestos especiales está gravando directa o indirectamente el consumo de dichos productos.

El TJUE ha resuelto numerosas sentencias sobre la base de dicho procedimiento. En relación con el impuesto sueco sobre la potencia térmica de reactores nucleares, el Tribunal entiende que no se encuentra comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 y, por ende, tampoco en el de la Directiva 2008/118. Lo mismo ocurre con el impuesto sobre el precio de la electricidad italiano, donde el TJUE entiende que la electricidad no se encuentra englobada en ninguna de las directivas específicas. En el mismo sentido, el TJUE entiende que el canon español que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica al no constituir un impuesto que grave el consumo de productos energéticos o de electricidad. Tampoco resulta aplicable la Directiva 2008/118 respecto al impuesto alemán sobre el combustible nuclear para producir comercialmente electricidad, aunque en este caso, si bien sí que grava un producto englobado en alguna de las directivas específicas, es por no gravar, directa o indirectamente, el consumo. Por

todo ello, la Directiva 2008/118 no puede oponerse a las normativas nacionales de dichos impuestos, ya que no resulta aplicable.

Posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos. En la primera temática, aparte del ámbito de aplicación, también se analiza la posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos, siendo este apartado, además, el más problemático de todos los analizados dada la cantidad de sentencias dictadas por el TJUE. La posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos exige dos requisitos acumulativos, como son la persecución de una finalidad específica y el respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA. Aunque había existido cierta controversia, no se exige la previa implantación del impuesto especial armonizado, facilitando así el respeto a la diversidad de tradiciones fiscales de cada Estado miembro y la creación de impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias. Además, el TJUE también define el concepto de “gravamen indirecto”, que no se encuentra definido en la Directiva 2008/118 y considera que, para determinar si un tributo tiene naturaleza indirecta, debe revisarse, principalmente, la existencia de un mecanismo formal de repercusión del impuesto y la forma de determinar la base imponible, debiendo tener un vínculo directo e indisociable con el consumo del producto.

El primer requisito, esto es, la persecución de fines específicos, ha sido uno de los aspectos más estudiados por el TJUE y la doctrina en materia de impuestos especiales de fabricación, especialmente a raíz de la sentencia del céntimo sanitario. En este sentido, si bien todo tributo tiene una finalidad presupuestaria, se exige que la finalidad no sea exclusivamente presupuestaria, debiendo existir una afectación predeterminada de los rendimientos del tributo a la financiación por parte de las autoridades locales de competencias que les han sido atribuidas. Esta afectación, además, no debe ser meramente formal, sino que los rendimientos deben utilizarse obligatoriamente para cumplir con los objetivos previstos, como, por ejemplo, disminuir los costes sociales y medioambientales vinculados al consumo de los hidrocarburos. De esta forma existiría un vínculo directo

entre el uso de los rendimientos del impuesto y el fin específico invocado, por lo que podría garantizar, por sí mismo, la realización de este fin específico.

En cualquier caso, si no existe mecanismo de afectación predeterminada, también podría entenderse que un impuesto persigue una finalidad específica si la estructura del impuesto, especialmente respecto al hecho imponible y al tipo de gravamen, estuviese concebida de tal forma que permitiese alcanzar los objetivos perseguidos, influyendo en el comportamiento de los contribuyentes y permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado. Por último, hay que indicar que no puede gravarse con otro impuesto indirecto aquellos productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado y que, en caso de que no todas las finalidades perseguidas por un impuesto tengan la consideración de finalidades específicas, puede solicitarse la devolución del impuesto satisfecho proporcionalmente a los ingresos recaudados que, no destinados a finalidades específicas, siempre y cuando no se haya repercutido el mismo a los clientes.

En virtud de estos criterios, el TJUE, si bien entiende que la CSPE francesa sí que los respeta, entiende que no los respeta el impuesto estonio sobre las ventas minoristas de combustible líquido, el impuesto español sobre las ventas minoristas de hidrocarburos, el impuesto austriaco sobre las bebidas alcohólicas y el impuesto italiano sobre el consumo de los aceites lubricantes, por lo que no respetan el Derecho europeo.

El segundo requisito es el respeto a las normas del IVA e impuestos especiales respecto a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. En este sentido, deben respetarse las normas que regulan el régimen general, no necesariamente las normas reguladoras de cada impuesto especial, y, en caso de existir diferencias idiomáticas entre las versiones de dichos sistemas generales, debe prevalecer aquella versión que garantice su efecto útil, teniendo en cuenta la estructura general y la finalidad de la normativa. Como se respetan los criterios expuestos anteriormente, el Tribunal entiende que el impuesto francés sobre las bebidas alcohólicas y la CSPE no son contrarios al Derecho europeo.

Por último, respecto a la posibilidad de creación de nuevos gravámenes, también hay que tener en cuenta la posibilidad de creación de nuevos gravámenes indirectos sobre productos no sujetos a impuestos especiales y sobre las prestaciones de servicios, incluidas las relacionadas con productos sujetos a impuestos especiales, siempre y cuando no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios y no generen trámites conexos al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros.

Para determinar si un impuesto grava productos sujetos a impuestos especiales o grava servicios, se debe determinar el porcentaje que representa la prestación de servicios sobre el total de la operación y así determinar cuál es el elemento preponderante, teniendo en cuenta únicamente los servicios adicionales a los que necesariamente se prestan con la comercialización. Asimismo, es importante que los impuestos creados no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. No existen dichas formalidades en aquellos casos en los que las formalidades exigidas a los productos importados de otro Estado miembro son las mismas que las exigidas a los adquiridos en el mercado nacional, o son idénticas a las previstas en la Directiva 2008/118, ni aquellas impuestas a un importador de productos sujetos a un impuesto nacional cuando se persigue asegurar el pago de la deuda correspondiente, al entenderse vinculada, en ese caso, al hecho imponible y no al cruce de fronteras. En este sentido, el TJUE entiende que el impuesto polaco sobre aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción y el impuesto austriaco sobre bebidas no alcohólicas y sobre helados no generan formalidades relativas al cruce de fronteras, por lo que no son contrarios al Derecho europeo en este sentido.

CAPÍTULO IV. Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo de la Directiva 2008/118 desde una perspectiva jurisprudencial europea: Problemática y criterios

Hecho imponible de los impuestos especiales de fabricación. La segunda temática trata sobre el hecho imponible, el devengo y el régimen suspensivo, y se analiza en

profundidad en el Capítulo IV. En esta materia el TJUE se ha pronunciado en 10 asuntos, de los que se han podido extraer 26 criterios, destacando los asuntos dictados en materia de régimen suspensivo y, concretamente, el análisis sobre las obligaciones formales, el concepto de salida y la destrucción total o pérdida irremediable.

El hecho imponible tiene lugar con la fabricación e importación de los productos sujetos a impuestos especiales, salvo que se encuentren en régimen suspensivo. En este sentido, si bien la fabricación ha generado controversia sobre su inclusión en un régimen suspensivo en supuestos de transformación, la importación ha generado controversia sobre el hecho imponible de la misma, habiéndose pronunciado el TJUE sobre ello. Salvo que el producto se incluya en un régimen suspensivo, el hecho imponible se produce en el momento de la entrada en el territorio de la Comunidad, que es cuando tiene lugar la importación de productos. Por ello, la determinación de este momento es necesaria.

Si bien han existido dos posturas principales diferenciadas, distinguiendo entre el nacimiento de la deuda aduanera con el paso de la línea aduanera o con la introducción de los productos para destinarse a consumo en el territorio aduanero. El TJUE indica que, en caso de falta de claridad en la regulación del hecho imponible de la importación, se debe acudir a la interpretación dada en la normativa aduanera, la cual considera que las mercancías no pertenecientes a la Unión que se destinan a ser introducidas en el mercado de la Unión o se destinan a ser utilizadas o consumidas de forma privada dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica. Con ello, el TJUE entiende que la importación ocurre exactamente cuando la mercancía traspasa la primera oficina aduanera situada en el territorio de la Comunidad. Así pues, una vez traspasada, el hecho imponible de la importación se produce, con independencia de que, tras dejar la primera oficina aduanera, la mercancía sea intervenida y destruida por las autoridades. Y esta conclusión no se ve alterada por el hecho de que la importación se lleve a cabo de forma irregular.

En caso de importación de productos ilegales, el hecho imponible se produce cuando el producto no sea intrínsecamente ilícito, como el alcohol etílico, ya que estas mercancías compiten de forma desleal con productos que se comercialicen dentro del circuito legal, al satisfacer las mismas necesidades que las mercancías comercializadas lícitamente. Cuestión distinta es que los productos sean ajenos al circuito económico vigilado por las autoridades para su utilización con fines médicos y científicos, como ocurre con los estupefacientes o con la moneda falsa, dado que, como la ilegalidad del producto se debe a su carácter intrínseco, no se produce el devengo de los impuestos especiales.

Devengo de los impuestos especiales de fabricación. Respecto al devengo, el impuesto especial se devenga en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo, debiendo tenerse en cuenta las condiciones de devengo y el tipo impositivo vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúa el despacho a consumo. Sin embargo, como aparentemente solo existe la limitación del respeto a los principios generales del derecho para los Estados miembros, ha surgido controversia en este sentido. El TJUE, antes de la entrada en vigor de la Directiva 2008/118, y sin estar expresamente previsto en la Directiva 92/12, indica que la mera tenencia de un producto objeto de impuestos especiales respecto al que no se ha pagado el impuesto correspondiente provoca el despacho a consumo. Tras dicha sentencia, entra en vigor la Directiva 2008/118 reconociéndose la tenencia como un nuevo supuesto de despacho a consumo, una muestra más de la relevancia que presentan los criterios interpretativos del TJUE.

El TJUE, además, se ha pronunciado sobre el despacho anticipado de productos, el cual genera un abuso prohibido por el Derecho europeo si se realiza para evitar el pago de impuestos especiales a un tipo incrementado. En este sentido, una limitación temporal en la comercialización y venta de un producto sujeto a impuestos especiales tras su despacho a consumo está justificada cuando se impone exclusivamente a aquellos productos afectados por el incremento en el tipo impositivo y cuando persigue impedir la venta intensiva de productos con carácter previo a la entrada en vigor de un tipo impositivo incrementado. De hecho, el TJUE considera contraria al Derecho europeo la normativa

portuguesa que limitaba en el tiempo la venta de cigarrillos legalmente comercializados hasta el tercer mes del año siguiente, al no respetar el principio de proporcionalidad.

Régimen suspensivo. Ahora bien, mientras un producto circule en régimen suspensivo no se produce el devengo del impuesto. En este sentido, para que un producto pueda circular en régimen suspensivo, las obligaciones formales tienen una importancia trascendental. En este sentido, el TJUE ha permitido que los documentos que acompañan a un producto con una subpartida específica mal indicada, pero con el capítulo del Arancel Aduanero Común mencionado correctamente, circulen en régimen suspensivo, siempre y cuando sea posible su identificación. Esto ocurre cuando la declaración sumaria incluye el tipo de producto, su cantidad y su envasado y el capítulo del Arancel Aduanero Común correcto. En el mismo sentido, ha establecido que los productos que han sido fabricados a partir de productos importados en régimen de perfeccionamiento activo están en régimen suspensivo, aunque únicamente se hayan convertido en productos objeto de impuestos especiales a partir de su transformación dentro del territorio de la Comunidad. Así pues, esos productos podrán circular intracomunitariamente sin el documento administrativo o comercial propio de la circulación en régimen suspensivo, al ser ya controlados por las exigencias propias de un régimen aduanero comunitario, en este caso el régimen de perfeccionamiento activo, sino que pueden aportarse otros documentos que prueben la entrega de la mercancía.

Si bien el inicio de la circulación en régimen suspensivo comienza se produce con el abandono del depósito fiscal de expedición o de su despacho de aduana, la finalización se produce en el momento en que el destinatario recibe la entrega de dichos productos o, en su caso, en el momento en que dichos productos hayan abandonado el territorio de la Comunidad. Sin embargo, han surgido dudas sobre dicho momento de finalización. En este sentido, el TJUE ha indicado que tiene lugar cuando se produce la recepción efectiva, esto es, el momento en que los productos han sido completamente descargados del medio de transporte que los contenía y se ha verificado la cantidad de producto entregada. Es más, si ocurriese en el momento en el que el medio de transporte alcanza su destino, no

se habría podido comprobar la cantidad efectivamente recibida por el destinatario, por lo que el devengo no respetaría los requisitos exigidos por la propia naturaleza del impuesto, ya que se requiere una determinación precisa de la cantidad de productos despachados a consumo.

Además, el TJUE también se pronunciado sobre casos en los que se produce alguna situación que imposibilita la finalización del régimen suspensivo. En este sentido, uno de estos supuestos es la irregularidad, que conlleva la salida del régimen suspensivo y el despacho a consumo en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado. En los casos de irregularidad, como afirma el TJUE, siempre tiene lugar el despacho a consumo, con independencia de que haya una norma nacional que lo especifique, salvo que pueda demostrarse la destrucción total o pérdida irremediable de los productos que no han llegado a su destino. Además, también ha surgido controversia sobre si su aplicación está condicionada a que no llegue a su destino la cantidad total de los productos que circulan en régimen suspensivo, o si también resulta aplicable a aquellos casos en los que no haya llegado de forma parcial, pronunciándose el TJUE a favor de esta segunda postura, por lo que existe irregularidad si no llega toda la mercancía, pero también si no llega parte de ella.

La irregularidad aplica siempre y cuando no se produzca algún supuesto de destrucción total o pérdida irremediable, ya que son incompatibles entre sí, teniendo preferencia la destrucción total o pérdida irremediable sobre el concepto de irregularidad. Además, el TJUE también se pronuncia sobre dos de las causas de la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, como son la fuerza mayor y la causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía. Si bien en ambos casos el TJUE recuerda que deben interpretarse de modo uniforme en todos los Estados miembros, la fuerza mayor tiene lugar cuando se producen circunstancias anormales, imprevisibles y ajenas al depositario autorizado, no habiéndose podido evitar las consecuencias a pesar de empelar toda la diligencia exigible, esto es, mediante un comportamiento activo recurrente, enfocado en identificar riesgos potenciales y adoptar

medidas adecuadas para evitarlos, no limitándose a cumplir las prescripciones técnicas, las cuales son necesarias, pero no definitivas. En este sentido, se producen circunstancias ajenas al depositario autorizado cuando se producen circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste. Por último, también se pronuncia sobre las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos, entendiendo que estas se producen cuando tienen lugar pérdidas técnicas, no accidentales.

El TJUE también se pronuncia sobre el despacho a consumo. La norma prevé cuatro supuestos, tres de ellos pueden realizar dentro del régimen suspensivo o fuera del régimen suspensivo, únicamente devengándose el impuesto en este último caso, pero el cuarto supuesto hace referencia a la salida de un régimen suspensivo. En este caso, el producto que sale del régimen suspensivo se despacha a consumo, dejando de estar sometido a un control administrativo tan cercano como el del régimen suspensivo. En cambio, la normativa no es clara, sobre todo teniendo en cuenta la relevancia que tiene el momento del despacho a consumo, por lo que han surgido numerosos problemas interpretativos con el término salida, principalmente sobre si se refiere a una salida física o a otro tipo de salida como la salida de la propiedad, que se produce con la transmisión o la venta. Pues bien, sobre este apartado se ha pronunciado el TJUE, entendiendo que la salida del régimen suspensivo se produce con la salida física de un producto de un régimen suspensivo, y no con la venta de dicho producto. Por tanto, el despacho a consumo de un producto sujeto a un impuesto especial almacenado por un depositario autorizado en un depósito fiscal se produce con el abandono físico del depósito fiscal, y no con la venta del producto. Además, el TJUE expresamente recuerda que este concepto debe interpretarse de modo uniforme en todos los Estados miembros. Por último, también se genera controversia sobre las consecuencias que tiene que un producto salga de un régimen suspensivo y, en un lapso muy corto de tiempo, se vuelva a incluir en un nuevo régimen suspensivo. Esto es, si puede entenderse que los impuestos especiales no se han devengado o si, con independencia del periodo de tiempo, una vez se ha salido de un régimen suspensivo automáticamente se devenga el impuesto especial. En este sentido,

el TJUE entiende que, cuando se produzca la salida física de un régimen suspensivo de un producto sujeto a impuestos especiales, se produce el despacho a consumo, aunque posteriormente se incorpore a otro régimen suspensivo.

CAPÍTULO V. Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo: Problemática y jurisprudencia

En la tercera temática, desarrollada en el Capítulo V, se analiza la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. El TJUE se ha pronunciado en 13 asuntos sobre esta temática, destacando los 5 asuntos dictados en relación con los productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, incluyendo el supuesto específico de adquisición de hidrocarburos, y los 5 asuntos dictados también relativos a la tenencia de productos con fines comerciales y a la devolución en caso de tributación en dos Estados distintos.

Adquisición por particulares. En primer lugar, los productos sujetos a impuestos especiales que sean adquiridos por particulares para uso propio y que sean transportados por los mismos particulares de un Estado miembro a otro únicamente se pueden gravar en el Estado miembro de adquisición. El TJUE se ha pronunciado sobre el concepto de uso propio y sobre cuándo se entiende que el transporte se lleva a cabo por los propios particulares.

En relación con el uso propio, no se prevé una definición del mismo en la norma, sino que desglosa unos supuestos en los que los productos se presumen empleados para uso propio, como la condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder; el lugar en que se encuentran los productos sujetos a impuestos especiales o, en su caso, modo de transporte utilizado; los documentos referentes a los productos sujetos a impuestos especiales; naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales; y cantidad de productos sujetos a impuestos

especiales. Además, se especifican unos niveles indicativos mínimos para las labores del tabaco y a las bebidas alcohólicas, que permiten diferenciar entre las cantidades de productos que se entienden destinados a fines comerciales o a uso propio. Pues bien, a efectos de determinar el uso propio, el TJUE entiende que la adquisición se produce para uso propio cuando la adquisición se realiza para satisfacer las necesidades personales del propio particular, no de otros particulares. Además, la consideración de uso propio no puede basarse exclusivamente en criterios cuantitativos, ya que los niveles aprobados por la norma europea son unos niveles mínimos indicativos que sirven para facilitar la calificación de un acto, pero que en cualquier caso pueden ser concluyentes en sí mismo para calificar la adquisición. En este sentido, los Estados miembros, a la hora de fijar los niveles indicativos, deben respetar los niveles mínimos fijados para cada categoría de producto, no es suficiente que se respeten los mínimos fijados en su conjunto. Así pues, aunque los Estados miembros fijen unos niveles por peso englobando al conjunto de labores de tabaco, deben respetarse los niveles indicativos mínimos fijados para cada categoría de labores de tabaco, no solo el de alguna de ellas. Hay que tener en cuenta, además, que estos criterios cuantitativos se fijan por cada persona tenedora de los bienes, y no respecto a un conjunto de personas ni a un medio de transporte concreto. Por tanto, si el producto se está desplazando en un vehículo, y dentro del vehículo hay varias personas, los niveles indicativos se entienden aplicables a las personas y no al vehículo.

En relación con el transporte realizado por los propios particulares, el TJUE exige la realización de dicho transporte por el propio particular que va a satisfacer sus necesidades personales con los productos adquiridos, por lo que no puede producirse por un tercero, aunque lo realice con por cuenta del particular. Esta interpretación es especialmente trascendente para el negocio online, especialmente cuando un residente en un Estado miembro adquiere un producto en otro Estado miembro para su uso personal y el transporte a su país de residencia se realiza por un tercero por cuenta del adquirente, no siendo realizado dicho transporte ni por el vendedor ni por cuenta de este, ya que en ese caso se aplicarían las normas específicas de las ventas a distancia. En cambio, en otro de modelo distinto al tradicional como es el de autoservicio, el transporte se entiende

realizado por los propios particulares cuando los productos adquiridos están destinados a satisfacer sus propias necesidades y sean transportados personalmente por el particular.

Supuesto específico de los hidrocarburos. La excepción a la tributación en el país de adquisición se produce con la adquisición de los productos energéticos que han sido previamente despachado a consumo y han sido trasladado por medio de una forma de transporte atípica, ya que, en ese caso, la tributación tiene lugar en el país de consumo. Este supuesto, aunque se regula en la Directiva relativa al régimen general, resulta aplicable únicamente al impuesto especial por la adquisición de hidrocarburos, por lo que no resulta aplicable a los demás impuestos especiales. Además, tampoco se incluye referencia alguna a los niveles mínimos indicativos, por lo que no resulta aplicable a este caso, sino que únicamente se ve afectado por el transporte mediante una forma de transporte atípica, que, según la Directiva 2008/118, tiene lugar cuando se produce el transporte de combustibles de automoción en lugar distinto al depósito de los vehículos o bidones de reserva adecuados y combustibles de calefacción líquidos en un medio distinto a los camiones cisterna usados por cuenta de operadores profesionales.

Sin embargo, a pesar de ello, ha surgido controversia sobre qué se considera forma de transporte atípica. En este sentido, el TJUE afirma que el concepto de forma de transporte atípica se debe interpretar con carácter restrictivo. En este sentido, si el gasóleo de calefacción se transporta por un particular utilizando una furgoneta y no un camión cisterna, aunque vayan dentro de recipientes para granel del tipo utilizado por los operadores profesionales, el transporte se entiende producido mediante una forma de transporte atípica, por lo que la adquisición de dicho combustible se puede gravar en el Estado miembro de consumo. En este punto, hay que tener en cuenta que, aunque la norma europea no lo requiera, la norma nacional puede exigir que dicho producto circule al amparo de un documento de acompañamiento.

Tenencia en otro Estado miembro con fines comerciales. También se exige la tributación en el Estado miembro de consumo cuando se trate de productos sujetos a

impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro que se mantengan en otro Estado miembro con fines comerciales. En este sentido, salvo el régimen especial de las ventas a distancia, los productos ya despachados a consumo en un Estado miembro que se mantengan en otro Estado miembro son exigibles en este último cuando se mantengan en el mismo con fines comerciales. En este caso, se puede solicitar la devolución del impuesto especial en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo. Ahora bien, como la persona obligada al pago es la persona responsable de la circulación intracomunitaria en los términos previstos en el Reglamento nº 3649/92, será ésta la obligada de emitir el documento simplificado de acompañamiento. Sin embargo, con carácter previo a la entrega del primer ejemplar por esta persona al proveedor, dicha persona debe comprobar que los productos sujetos a impuestos especiales se destinan a su posesión con fines comerciales en otro Estado miembro. En este sentido, ha habido controversia sobre la persona que debe comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para que la persona responsable expida y entregue el documento simplificado de acompañamiento en aquellos casos en los que el proveedor no coincide con la persona responsable de la circulación intracomunitaria. El TJUE se ha manifestado que no puede responsabilizarse a un proveedor distinto de la persona responsable de la circulación intracomunitaria a efectos del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92 de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento.

En cambio, puede exigirse el pago del impuesto a cualquier poseedor con fines comerciales en un Estado miembro distinto al de despacho a consumo, aunque no haya sido el primer poseedor en el Estado miembro de destino. Esta es la conclusión alcanzada por el TJUE ante la problemática sobre el obligado al pago sobre si el impuesto en el Estado miembro de destino se debe exigir al primero que posee los productos sujetos a impuestos especiales, o al que posea dichos productos con independencia de que no haya sido el primero en poseerlos en dicho Estado miembro de destino, ya que la Directiva 2008/118 establece que el obligado al pago es la persona que tenga los productos

destinados a ser entregados, la persona que realice la entrega, o la persona que efectúa la afectación.

Por su parte, también ha surgido controversia sobre la entrada irregular y si se produce el despacho a consumo en los casos de importación irregular, así como sobre la determinación del Estado miembro competente para recaudar el impuesto cuando se descubren productos de contrabando. En este sentido, si se trata de productos de contrabando, ni el Estado miembro de partida ni los Estados miembros de tránsito pueden recaudar el impuesto especial si son descubiertos por las autoridades de otro Estado miembro en el que dichos productos son detentados con fines comerciales. Esta interpretación rige, aunque la prioridad del legislador sea la prevención de los abusos y del fraude. Ahora bien, si los productos no se detentan con fines comerciales, las autoridades del Estado miembro de partida o de los Estados miembros de tránsito podrán exigir el pago del impuesto, incluso si dichos productos son descubiertos posteriormente por las autoridades de otro Estado miembro

Por último, también surge controversia sobre el responsable al pago y la necesidad de que exista un elemento intencional. Según la Directiva 2008/118, el responsable al pago es la persona que tiene los productos destinados a ser entregados o la persona que realiza la entrega o efectúa la afectación. En este sentido surge la controversia sobre si la exigencia del pago se limita únicamente al primer poseedor e, incluso, si se exige algún tipo de elemento intencional. Además, también surge controversia sobre si influye en la obligación de pago la existencia de un elemento intencional, conocido como el agente inocente. Pues bien, el TJUE afirma que un Estado miembro puede considerar como obligado al pago a cualquier poseedor con fines comerciales aunque no haya sido el primer poseedor en el Estado miembro de destino. Además, respecto al elemento intencional, afirma que es independiente de la obligación de pago, lo que significa que la persona que tiene la posesión material de los productos, aunque desconozca que estos productos están sujetos a impuestos especiales o, conociéndolo, desconozca que se ha

producido el devengo de tales impuestos, está obligada al pago del impuesto especial, por lo que el agente inocente no quedaría exonerado al pago del impuesto.

Devolución. Cuando el devengo y la recaudación del impuesto se producen en otro Estado miembro, existe la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto especial pagado en el Estado miembro de despacho a consumo. Sin embargo, el artículo tiene una redacción abstracta, por lo que ha surgido controversia en su aplicación, ya que algunos Estados han exigido requisitos adicionales a los previstos en la normativa europea para proceder a la devolución de los impuestos satisfechos. En este caso, el TJUE ha interpretado que, cuando un impuesto especial se ha satisfecho en el Estado de despacho a consumo y en el Estado miembro de destino, la devolución debe producirse, no pudiendo denegarse bajo el argumento de que la devolución debería haberse solicitado antes del envío del producto. Además, también ha surgido controversia sobre la posibilidad de denegar la devolución por falta de pago de los clientes. Ahora bien, en este caso, el TJUE entiende que una norma nacional sí que puede denegar la devolución de un impuesto especial pagado por un comerciante en caso de impago por parte de un cliente de dicho comerciante.

Irregularidad. Por último, en los casos de circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, también puede producirse la irregularidad, tal y como ocurre en los casos de circulación en régimen suspensivo, cuando la circulación, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro no ha finalizado regularmente. La Directiva 2008/118 prevé que los impuestos especiales son exigibles en el Estado miembro en que se haya observado la irregularidad y, en caso no poder determinarse el lugar de la irregularidad, se entiende localizada en el Estado miembro de comprobación. En este caso, el TJUE afirma que tampoco se produce una irregularidad cuando un producto se encuentra incluido en un régimen aduanero suspensivo al amparo de un documento de acompañamiento con una clasificación arancelaria incorrecta, no produciéndose el despacho a consumo en el Estado miembro de origen y, por tanto, no

manteniéndose con fines comerciales en el Estado miembro de destino para entregarse o utilizarse en el mismo.

Ahora bien, una vez producida la irregularidad, se debe determinar la figura del responsable del pago, que, según la Directiva 2008/118 es la persona que ha garantizado su pago o, en su caso, cualquier persona que haya participado en la irregularidad, ya que sobre ellos recae la obligación de pago y, en su caso, la imposición de sanciones. Al hilo de esto, algunos países, como Grecia, han creado supuestos de responsabilidad agravada de los depositarios autorizados con la finalidad de evitar posibles fraudes, mediante el cual declaran la responsabilidad solidaria en todo caso del depositario autorizado para el pago de sanciones impuestas por una infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo. En este caso, el TJUE exige que se puede exonerar de responsabilidad solidaria cuando el depositario autorizado pruebe que no tiene relación con dicha infracción.

Por último, también ha surgido controversia sobre la posibilidad de considerar, en caso de introducción irregular, a una persona jurídica como deudora de un impuesto especial derivado de la actividad desarrollada por su administrador, que es una persona física. Esta responsabilidad civil derivada de la infracción penal consiste en la restitución del bien o reparación o indemnización por los daños o perjuicios que los hechos hayan podido provocar. En este sentido, el TJUE posibilita que una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales de su administrador, sea deudora solidaria de los impuestos especiales devengados como consecuencia de la actuación de un administrador, persona física, siempre que esta haya actuado como agente de aquella.

CAPITULO VI. Marcas fiscales: Problemática y criterios

Aspectos generales. La última temática versa sobre las marcas fiscales, las cuales se analizan en el Capítulo VI, y sobre el que el TJUE ha dictado 2 asuntos de los que se han

extraído 2 criterios, uno respecto a la pérdida de marcas fiscales antes de ser adheridas y otro relativo al robo de productos con marcas fiscales adheridas.

Doble tributación. Las marcas fiscales, que suponen un pago anticipado del impuesto por parte del operador económico al Estado, no deben suponer un obstáculo a los intercambios comerciales intracomunitarios, que ocurre en aquellos casos en los que se produjese una doble tributación. Para evitar esa doble tributación, la Directiva 2008/118 prevé la posibilidad de que el Estado miembro que haya emitido las marcas fiscales, en aquellos casos en los que los impuestos se hayan devengado y recaudado en otro Estado miembro, devuelva, condone o libere el importe que haya sido abonado o garantizado para la obtención de las marcas fiscales. Si bien, se permite a los Estados miembros a que condicionen dicha devolución, condonación o liberación a la justificación de la retirada o la destrucción de las marcas fiscales emitidas, con vistas a evitar que se produzca cualquier tipo de abuso.

Ahora bien, la devolución del impuesto satisfecho mediante las marcas fiscales tiene características propias, diferentes de la devolución cuando se abona el impuesto especial sin las marcas fiscales, ya que las marcas fiscales son el abono anticipado del impuesto, no pudiendo aplicarse las normas reguladoras de la devolución sin marcas fiscales. Esto genera que haya muchos supuestos sin regulación específica. De hecho, surgió controversia, concretamente, sobre si los Estados miembros están habilitados para determinar las implicaciones fiscales que se derivan de la desaparición de las marcas fiscales, concretamente si los Estados miembros pueden hacer recaer el riesgo de la pérdida de las marcas fiscales sobre el adquirente de las marcas fiscales. En este sentido, el TJUE permite que una norma nacional deniegue la devolución de los impuestos abonados con las marcas fiscales cuando se produce la pérdida de la misma, salvo que se ha producido por caso fortuito o fuerza mayor o se pruebe que se han destruido o inutilizado. Ello implica que el TJUE permite que los Estados miembros hagan recaer el riesgo de pérdida de las precintas fiscales sobre el adquirente de estas.

Además, otra problemática surgida en la práctica ha sido sobre las consecuencias que conllevan el robo de productos con marca fiscal adherida, especialmente sobre si otros Estados miembros pueden exigir el pago del impuesto. En este sentido, el TJUE ha afirmado que los Estados miembros de tránsito también pueden gravar los productos que tengan adheridas marcas fiscales expedidas por el Estado miembro de partida, cuando dicho Estado no pueda verificar la destrucción de las marcas fiscales.

CAPÍTULO VII. Nuevo régimen general: Directiva 2020/262

Contexto general. Ahora bien, todos los asuntos dictados por el TJUE se han basado en un análisis de las Directivas 92/12 y 2008/118. Sin embargo, el 27 de febrero de 2020 se publica en el DOUE la Directiva 2020/262 de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el nuevo régimen general de los impuestos especiales de fabricación. Con esta directiva se refunden todas las modificaciones acaecidas sobre la Directiva 2008/118, facilitando la interpretación de la regulación europea en la materia.

Disposiciones generales. En primer lugar, las disposiciones generales de la nueva Directiva 2020/262 se refieren al ámbito de aplicación y la posibilidad de creación de nuevos gravámenes, las definiciones y el ámbito territorial. El ámbito de aplicación y la posibilidad de creación de nuevos gravámenes se regula en el artículo 1 de la Directiva 2020/262, al igual que en la Directiva 2008/118, no produciéndose cambios significativos en la regulación del mismo, sino que únicamente se actualiza la terminología. Con ello, los criterios que se dictan respecto a las Directivas 92/12 y 2008/118 resultan plenamente aplicables también con la Directiva 2020/262.

Respecto a las definiciones de los términos que posteriormente se emplean en la Directiva 2020/262, el artículo 3 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 4 de la Directiva 2008/118, incluye una serie de definiciones que deben emplearse con numerosos términos. Aunque la mayoría de las definiciones ya se recogían en la Directiva 2008/118, hay varias definiciones nuevas, como las relacionadas con la entrada irregular, el

expedidor certificado, destinatario certificado, la condonación y el reembolso. En cambio, también hay una serie de definiciones que existían en la Directiva 2008/118 y con la Directiva 2020/262 se han eliminado, como la definición de régimen aduanero suspensivo. Además, en la Directiva 2020/262 se amplía el ámbito de aplicación territorial a los territorios italianos ubicados en Suiza de Campione d'Italia y las aguas italianas del lago Lugano, al haberse eliminado la exclusión expresa que se preveía en la Directiva 2008/118.

Disposiciones generales de procedimiento. Por otra parte, respecto a las disposiciones generales de procedimiento, cabe destacar el hecho imponible, el devengo y las irregularidades durante la circulación en régimen suspensivo, la devolución condonación y exenciones, la fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento y la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

El hecho imponible regulado en la Directiva 2020/262 es el mismo que el previsto en la Directiva 2008/118, aunque incluye el nuevo supuesto de la entrada irregular, entendida como la entrada en el territorio de la Unión Europea de unos productos que no estén incluidos en el régimen de despacho a libre práctica y se haya contraído una deuda aduanera por alguno de los incumplimientos previstos o, aunque no se haya contraído una deuda aduanera, se habría contraído si hubiesen estado sujetos a derechos de aduana. En este sentido, como el hecho imponible existente no se modifica, sino que la novedad procede de la inclusión de un nuevo supuesto de hecho imponible, los criterios fijados respecto a la Directiva 2008/118 son plenamente aplicables respecto a la Directiva 2020/262.

Respecto al devengo y al despacho a consumo, el despacho a consumo en la salida, incluso irregular, y en la fabricación no se modifican de manera relevante, si bien en el caso de la importación se recoge el nuevo supuesto de la entrada irregular y, además, se prevé una excepción de devengo cuando la deuda aduanera se extingue por destrucción vigilada o abandono, destrucción total o pérdida irremediable, incumplimiento y

confiscación. En cualquier caso, se puede confirmar que los criterios dictados respecto a la salida física y nueva inclusión en régimen suspensivo, así como al devengo, de los impuestos especiales de fabricación, sobre la Directiva 2008/118 no se ven afectados por la nueva Directiva 2020/262, por lo que siguen siendo plenamente aplicables. Además, al haberse creado el nuevo supuesto de la entrada irregular, también se incluye una nueva regulación relativa a los deudores, especificando que, en los casos de entrada irregular, será deudor del impuesto especial cualquier persona que participe en la entrada irregular. La regulación de los deudores de los impuestos especiales también hace referencia a algunos supuestos adicionales incorporados con la nueva Directiva 2020/262. Por otra parte, respecto a la destrucción total o pérdida irremediable, la Directiva 2020/262 regula, de forma parcial, las disposiciones previstas en la Directiva 2008/118, ya que elimina la destrucción total o pérdida irremediable por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía y añade la posibilidad de que la pérdida irremediable sea total o parcial. En este caso, si bien la mayoría de criterios dictados respecto a la Directiva 2008/118 son plenamente aplicables con la Directiva 2020/262, algunos deberían adaptarse o, incluso, eliminarse. Ahora bien, además de la destrucción total o pérdida irremediable de productos, ya reguladas en la Directiva 2008/118, conviene destacar la inclusión de la pérdida parcial causada por la naturaleza de los productos y la fijación de umbrales comunes mínimos. Así pues, si la pérdida parcial se sitúa por debajo del umbral común, no se produce el despacho a consumo y, en caso contrario, la parte de la pérdida parcial que supere dicho umbral se entiende despachada a consumo. Como las pérdidas parciales no se encuentran reguladas en la Directiva 2008/118, no hay jurisprudencia europea sobre las mismas, si bien alguno de los criterios dictados respecto a la destrucción total o pérdida irremediable por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía regulada en la Directiva 2008/118 podría resultar aplicable. Respecto al tipo impositivo aplicable, además de seguir especificando que el tipo impositivo aplicable es el vigente en la fecha de devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo, la Directiva 2020/262 señala también que, cuando se produce una modificación de los tipos impositivos, los productos que ya hayan sido despachados a consumo pueden verse afectados por dichas modificaciones, incrementándose o reduciéndose el impuesto

cuando proceda. Por último, respecto a la irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, la regulación sigue siendo la misma, no habiendo sufrido modificación alguna, por lo que los criterios relativos a la irregularidad de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dictados respecto a la Directiva 2008/118 siguen siendo aplicables con la Directiva 2020/262.

Por lo que respecta a la devolución y condonación, la regulación prevista en la Directiva 2020/262 es idéntica a la prevista en la Directiva 2008/118. Lo mismo ocurre respecto a las exenciones, si bien se añade el supuesto adicional de la exención relativa a las fuerzas armadas de un Estado miembro distinto del Estado miembro en que se devenga el impuesto especial. En relación con el certificado de exención, se sigue previendo que los productos exentos deben ir acompañados de un certificado de exención y se habilita a la Comisión para la adopción de actos de ejecución y la determinación de la forma que debe usarse para el certificado de exención. Ahora bien, se especifican una serie de elementos que deben estar incluidos en el certificado de exención, como son la naturaleza, la cantidad y el valor de productos a entregar, así como la identificación del destinatario exento y del país de acogida. Además, se habilita a los Estados miembros para que puedan utilizar dicho certificado de exención de impuestos especiales para otros ámbitos de la fiscalidad indirecta y para asegurar la compatibilidad de este certificado con la concesión de exenciones de su normativa nacional. También hay que resaltar que el certificado de exención tiene que contar con unas condiciones uniformes, para lo cual la Comisión adopta aquellos actos de ejecución que sean necesarios para determinar la forma de los actos de ejecución.

La fabricación, transformación, tenencia y almacenamiento tienen una regulación similar a la prevista en la Directiva 2008/118, si bien se introducen modificaciones importantes en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. En primer lugar, se introducen nuevos supuestos de circulación en régimen suspensivo, como el que tiene lugar entre un depósito fiscal y la aduana de salida y, en los casos de

importación, entre el lugar de importación previsto en el régimen suspensivo y el territorio de otro Estado miembro si se cumplen determinadas condiciones, como facilitar el número de impuestos especiales único y, en su caso, demostrar que los productos importados están destinados a ser despachados desde el territorio del Estado miembro de importación al territorio de otro Estado miembro, habilitando a los Estados miembros para que prevean que dicha prueba únicamente se satisfaga a las autoridades competentes previa solicitud. Por último, si bien el Estado miembro de destino puede permitir la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio cuando el lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado, en la Directiva 2020/262 se añade la precisión de que, si dicho lugar ha sido designado por el destinatario registrado, éste no debe ser un destinatario registrado que reciba únicamente productos de manera ocasional.

En relación con la exigencia de las garantías, la regulación prevista en la Directiva 2008/118 se mantiene, aunque incluyendo supuestos adicionales en los que se suavizan los requisitos. En este sentido, se especifica que, para aquellos casos en los que se produce la destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de productos sujetos a impuestos especiales, una vez verificada dicha destrucción o pérdida, la garantía depositada se libera. Además, también se suaviza la exigencia de garantía en los supuestos de circulación de productos energéticos a través de conducciones fijas dado su reducido riesgo fiscal, eliminando la exigencia de garantía en estos supuestos, salvo que las circunstancias lo justifiquen.

Además, se añaden nuevas limitaciones a los destinatarios registrados ya que, aparte de no poder tener ni expedir productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, tampoco pueden fabricar, transformar o almacenar dichos productos. Asimismo, con la Directiva 2020/262 también se añade un supuesto de finalización del régimen suspensivo que no estaba previsto en la Directiva 2008/118. Al haberse introducido el nuevo supuesto de circulación en régimen suspensivo desde un depósito

fiscal a la aduana de salida, se incluye también una nueva regulación sobre el momento de inicio y fin de la misma. Si bien el momento del inicio va en línea con el resto de los supuestos de salida en régimen suspensivo desde un depósito fiscal, esto es, el momento en que los productos abandonan el depósito fiscal de expedición, el momento de la finalización sí que presenta una mayor novedad, ya que se fija en el momento en que los productos son incluidos en el régimen de tránsito externo.

Otra novedad que destacar es la relacionada con el procedimiento que debe seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. En primer lugar, respecto al documento administrativo electrónico, requisito para que se produzca la circulación en régimen suspensivo, se añade la posibilidad de que las autoridades, aunque sea un documento electrónico, puedan requerir una copia impresa del documento administrativo electrónico o de cualquier otro documento mercantil. También se posibilita que se modifique dicho documento cuando hay alguna modificación durante la circulación en régimen suspensivo, y no solo respecto al destino, como ya estaba previsto en la Directiva 2008/118, como respecto al destinatario, cuya mención específica se ha incluido en el apartado 7 del artículo 20 de la Directiva 2020/262. En estos casos, la Directiva 2020/262 prevé que se debe presentar un borrador de documento electrónico solicitándolo en el Estado miembro de expedición. Ahora bien, el documento administrativo electrónico que ha sufrido una mayor modificación es para los casos de exportación, ya que se introduce una nueva regulación respecto al procedimiento y a los trámites formales que deben seguirse en la exportación. Además, también se especifica una formalidad concreta respecto al nuevo supuesto de circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal a la aduana de salida que sea a la vez la aduana de partida para el régimen de tránsito externo, ya que las autoridades del Estado miembro de exportación deben completar una notificación de exportación teniendo en cuenta la información de la aduana de salida. También conviene tener presente que, si bien los expedidores de productos energéticos que circulan en régimen suspensivo siguen teniendo la posibilidad de informar de los datos del destinatario en cualquier momento previo a la finalización de la circulación, y no necesariamente cuando presente el borrador

de documento administrativo electrónico, se introducen un par de supuestos en los que dicha posibilidad no existe. Estos supuestos son cuando la circulación se produce entre un depósito fiscal y el lugar de salida de la Unión o la aduana de salida que coincida con la aduana de partida para el régimen de tránsito externo. Por otra parte, si bien la tendencia que existe hacia el uso del sistema informatizado es clara, en la nueva Directiva 2020/262 se incluye alguna especialidad para aquellos casos en los que el sistema informático no está disponible. Esto ocurre cuando se produce una circulación en régimen suspensivo desde un depósito fiscal hasta el lugar donde se produzca la salida de los productos de la Unión, y el sistema informatizado del Estado de expedición no está disponible, en cuyo caso el expedidor debe entregar al declarante una copia del documento de emergencia. Además, para poder probar la salida de los productos del territorio de la Unión, se incluye una prueba prioritaria, como es la confirmación de la salida por parte de las autoridades del Estado donde se encuentre la aduana de salida, así como otras pruebas que permiten probar dicha salida, como un albarán, un documento firmado o autenticado por el expedidor confirmando la salida, un documento expedido por el Estado receptor confirmando la entrega, registros de productos suministrados por los operadores económicos, u otras pruebas. Con ello, si bien estas pruebas ya se utilizaban antes de la entrada en vigor de la Directiva 2020/262, ahora gozan de un sustento normativo.

Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. La circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo se encuentra regulada en el Capítulo V de la Directiva 2020/262, equivalente al Capítulo V de la Directiva 2008/118. En este capítulo se introducen novedades de alto calado, especialmente las que se refieren al procedimiento para la circulación de productos despachados en un estado miembro y trasladados a otro para su entrega con fines comerciales. Con vistas a facilitar la circulación de estos productos, así como para garantizar la correcta implantación de las normas relativas al mercado interior, se promueve el uso del sistema informatizado. Además, para ganar eficiencia de costes, se incita a la reutilización del sistema de circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales en todo lo que sea posible. En

primer lugar, si bien sigue rigiendo la tributación en el Estado miembro de destino en este tipo de circulación, la Directiva 2020/262 especifica que estos productos solamente pueden ser trasladados desde un expedidor certificado a un destinatario certificado. Ahora bien, sobre esta regulación, uno de los aspectos a destacar es la regulación relativa al inicio y fin de dicha circulación. Así, en la Directiva 2020/262 se introduce que la circulación se entiende iniciada en el momento en que se abandonan las instalaciones del expedidor certificado o cualquier lugar del Estado miembro de expedición, exigiéndose una comunicación previa al inicio de la circulación a las autoridades del Estado miembro de expedición. Si bien no se define el término abandonar “abandonar” en este contexto, si se tiene en cuenta la interpretación llevada a cabo por el Tribunal sobre el término “salida”, se podría considerar que el abandono debe ser “físico”, y no otro tipo de abandono que podría tener lugar, como un abandono “de la propiedad” en caso de transmisión de la propiedad. Respecto a la finalización de la circulación, la Directiva 2020/262 prevé que se produce con la recepción por parte del destinatario registrado de los productos, o en cualquier lugar del Estado miembro de expedición, que deberá comunicarse con carácter previo al inicio de la circulación. Si bien no se especifican las condiciones de la recepción de los productos para que la circulación se entienda finalizada, si nos basamos en las interpretaciones realizadas por el Tribunal y los criterios fijados en esta tesis respecto a la finalización de la circulación en régimen suspensivo, se puede concluir que la recepción debe ser efectiva. Con ello, la circulación no finaliza hasta que los productos se hayan descargado en su totalidad del medio de transporte que los contenía y, así, se haya podido comprobar si falta parte de los productos.

El responsable del pago en estos supuestos de circulación ha sido una de las cuestiones que ha generado gran controversia en la práctica, tal y como se ha reflejado con el gran número de sentencias dictadas en esta materia. En la Directiva 2020/262 se elimina parte de la regulación prevista en la Directiva 2008/118 y se añade nueva regulación, especificando que el responsable del pago es el destinatario certificado, siendo exigible cuando los productos se han entregado en el Estado de destino, salvo que se haya producido alguna irregularidad. Sin embargo, existen casos en los que alguna persona no

ha sido registrada, por lo que existía incertidumbre sobre si dichas personas, por el hecho de no estar registradas, estarían exentas de la obligación de pago. En este sentido, la Directiva 2020/262 resuelve esta problemática estableciendo que dichas personas serán responsables del pago del impuesto especial, ya sean una o varias las personas que se encuentren en dicha situación, aunque haya algún error como la falta de registro o certificación de alguna persona que intervenga en la operación. Con todo ello, como la mayoría de los criterios relativos a la tenencia en otro Estado miembro se refieren al responsable al pago y se basaban en la regulación prevista en la Directiva 2008/118 que no ha sido recogida en la nueva Directiva 2020/262, no resultan aplicables muchos de los criterios.

Otro de los aspectos a destacar son las condiciones en estos tipos de circulaciones de productos despachados en un Estado miembro y trasladados a otro para su entrega con fines comerciales. En este sentido, la Directiva 2020/262 reconoce, por una parte, la condición de expedidor certificado al depositario autorizado y al expedidor registrado y, por otra parte, la de destinatario certificado al destinatario registrado y al depositario autorizado, para aquellos supuestos en los que los productos están sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y son trasladados al territorio de otro Estado miembro para entregarlos con fines comerciales. Ahora bien, esta regulación está enfocada en aquellos operadores que llevan a cabo esta operativa de forma recurrente, sin embargo, es frecuente que esta forma de proceder se realice puntualmente, y no de forma recurrente, en cuyo caso se acota la cantidad de productos, el número de destinatarios o expedidores o el lapso de tiempo. Además, se habilita a los Estados miembros para que, si lo consideran oportuno, acoten la certificación a una única circulación y a que las certificaciones temporales se confieran a particulares que realicen las labores de un expedidor o de un destinatario respecto de productos entregados con fines comerciales.

Además, también hay que destacar la necesidad de prestar garantías en este tipo de circulaciones, ya que con vistas a reducir el riesgo de impago en los Estados miembros

afectados. En este caso, en primer lugar, se fomenta de nuevo la implantación del sistema informatizado, en este caso con la finalidad de facilitar la gestión de las garantías en este tipo de circulación, basándose también en el sistema empleado para la circulación en régimen suspensivo. Además, la nueva Directiva 2020/262 permite a los Estados miembros de destino a que reconozcan la posibilidad de prestar dichas garantías, que tendrán validez en toda la Unión, por el transportista, el propietario, el expedidor certificado o, conjuntamente, por cualquier combinación de dos o más de dichas personas con o sin el destinatario certificado.

Por último, la nueva Directiva 2020/262 introduce nuevas formalidades relativas a la expedición y a la recepción en este tipo de circulación, esto es, la salida del territorio donde se ha despachado a consumo y la recepción de los productos sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro donde se entrega con fines comerciales. Además, se confiere a los Estados miembros la potestad para fijar procedimientos simplificados.

Respecto a la expedición, la Directiva 2020/262 prevé una nueva regulación relativa al documento administrativo electrónico simplificado, que sustituye al documento de acompañamiento actual, y al nuevo procedimiento para la salida de los productos. El documento mencionado debe incluirse en el sistema EMCS, aunque el procedimiento completo presenta varias fases, desde la entrega de un borrador de documento administrativo electrónico simplificado hasta la asignación al documento de un único código administrativo de referencia simplificado y su comunicación al expedidor, así como la remisión del documento administrativo electrónico simplificado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, pasando por la revisión de la veracidad de los datos incluidos en el documento por las autoridades competentes. Ahora bien, este procedimiento asume el funcionamiento correcto del sistema informatizado ya que, en caso contrario, la Directiva 2020/262, aunque recoge la posibilidad de que se inicie la circulación de los productos, exige que los productos vayan acompañados de un documento de emergencia que incluya la información del borrador de documento administrativo electrónico simplificado, se comunique dicha circulación a las autoridades

competentes del Estado de expedición y, en su caso, se entregue al Estado de expedición copia del documento de emergencia y su verificación, así como una explicación de, en su caso, los motivos de la indisponibilidad del sistema informatizado. Ahora bien, en cuanto el sistema informatizado esté disponible, se deberá seguir el procedimiento estándar, conservando copia del documento de emergencia.

Respecto a la recepción, en la Directiva 2020/262 también se ha aprobado un nuevo procedimiento para acreditar dicha recepción, incluyendo medios de prueba principales para probar la recepción de los productos. Este procedimiento establece que el destinatario certificado tiene que notificar la recepción de los productos por medio del sistema informatizado y las autoridades del Estado miembro de destino se encargan de verificar si la información es válida. Si no es válido, se deberá notificar al destinatario certificado y, una vez confirmada la validez, deberá comunicarse tanto al destinatario certificado como al Estado miembro de expedición, el cual deberá informar al expedidor certificado. Ahora bien, en caso de no funcionar el procedimiento principal, la Directiva 2020/262 también prevé una vía alternativa con carácter provisional, ya que, una vez vuelve a funcionar el sistema informatizado, debe seguirse el procedimiento habitual. Este medio alternativo es la utilización del documento de emergencia, en el cual se debe incluir la misma información contenida en la notificación de recepción, debiendo informarse a las autoridades del Estado miembro de destino de la finalización de la circulación.

Además, en aquellos casos en los que se ha producido el pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de origen, con la notificación de recepción se produce el hecho desencadenante para que pueda procederse a la devolución de los mismos. En este sentido si bien el literal de la norma se ha visto modificado con la nueva Directiva 2020/262, los criterios fijados respecto a la devolución siguen siendo aplicables, ya que no se produce una modificación de fondo. Asimismo, también se reconocen poderes a la Comisión para fijar la estructura y el contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema informatizado, así como de los documentos de

emergencia, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales despachados en un Estado miembro y trasladados a otro para ser entregados con fines comerciales. En el mismo sentido, también se le reconoce la potestad de adoptar los actos de ejecución en los que se establezcan las normas y los procedimientos que deben seguirse para el intercambio de los documentos administrativos electrónicos a través del sistema informatizado y para la utilización de los documentos de emergencia.

Otra de las novedades a destacar de la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo regulada en el Capítulo V de la Directiva 2020/262 son la destrucción y pérdida de los productos sujetos a impuestos especiales y la comisión de irregularidades. En primer lugar, respecto a la destrucción y pérdida, la Directiva 2020/262 entiende que se produce la destrucción total o pérdida irremediable cuando los productos ya no pueden utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales. Ahora bien, la principal novedad, como ocurre con el régimen suspensivo, se produce con las pérdidas parciales, al haberse fijado unos umbrales comunes de pérdida bajo los cuales no se deben gravar los productos, salvo que se hayan producido circunstancias que lo justifiquen. Estos umbrales deben ser establecidos previamente por la Comisión, debiendo tener en cuenta, sobre todo, las características físicas y químicas de los productos, destacando la naturaleza y el movimiento de los productos sujetos a impuestos especiales. La parte de la pérdida parcial que supere dicho umbral se entiende despachada a consumo. Por último, también conviene destacar la eliminación de la regulación prevista en la Directiva 2008/118 donde se le concedía libertad a los Estados miembros para fijar sus propias normas y condiciones sobre la determinación de las pérdidas. Por otra parte, respecto a la irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, también se incluye una novedad, esto es, se produce la irregularidad con la falta de registro o certificación de alguna persona implicada en la circulación de los productos cuando dicha circulación no cumpla con los requisitos previstos para la circulación de productos despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y que son trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines

comerciales o utilizados allí; las ventas a distancia; y las formalidades relativas a la circulación al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado. En estos casos, se produce una irregularidad, por lo que resulta aplicable la regulación prevista para las irregularidades, salvo cuando el destinatario sea el deudor del impuesto en las ventas a distancia. Si bien, aparte de esta novedad, cabe destacar que los apartados 1 a 4 del artículo 38 de la Directiva 2008/118 no han sufrido modificaciones de fondo con la entrada en vigor de la Directiva 2020/262, sino que únicamente se ha introducido una previsión adicional pero que va en línea con el criterio fijado por el Tribunal, al aceptar la posibilidad de que existan varios deudores del mismo impuesto especial. Con ello, los criterios dictados respecto a la Directiva 2008/118 sobre la irregularidad en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados en un Estado miembro y entregados o utilizados en otro Estado miembro resultan aplicables con la nueva Directiva 2020/262. Únicamente podría manifestar alguna duda el criterio fijado en relación con el “régimen aduanero suspensivo”, concepto que desaparece como tal en la Directiva 2020/262.

Otras disposiciones y delegación de poderes. Por último, en el Capítulo VI de la Directiva 2020/262, que engloba del artículo 47 al 50, no se incluye novedad regulatoria alguna en relación con los artículos 39 a 42 de la Directiva 2008/118. En este sentido, las marcas fiscales se regulan en el artículo 47 de la Directiva 2020/262, equivalente al artículo 39 de la Directiva 2008/118. Al no introducirse novedad alguna, los criterios fijados por el Tribunal respecto al artículo 39 de la Directiva 2008/118 resultan plenamente aplicables en relación con el artículo 47 de la Directiva 2020/262. Además, se introduce otra novedad al prever la Directiva 2020/262 que los poderes conferidos a la Comisión para adoptar actos delegados son por un periodo de tiempo indefinido, aunque pueden ser revocados por el Consejo en cualquier momento. Estos poderes hacen referencia a, por un lado, la fijación de umbrales comunes de pérdida parcial y, por otro lado, la estructura y contenido de los documentos administrativos electrónicos intercambiados a través del sistema informatizado, tanto en la circulación de los productos en régimen suspensivo, como en la circulación de productos despachados en

un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro para ser entregados con fines comerciales.

ANEXO IV. CONCLUSIONES

Los impuestos especiales son una gran fuente de ingresos de los Estados miembros, representando en España el cuarto impuesto más recaudado después del IS, aunque en algún año incluso lo ha superado. Sin embargo, el estudio de los mismos ha sido más bien escaso.

Además, aunque los impuestos especiales de fabricación son impuestos armonizados a nivel de la Unión, ha existido siempre grandes problemas para avanzar en el proceso armonizador, siendo una de las principales razones el gran ingreso que genera en los Estados. Ahora bien, si bien dicho proceso no está siendo sencillo, se están produciendo avances.

En materia normativa, aparte de la nueva Directiva 2020/262, cabe destacar el papel que ha desempeñado la Directiva 2008/118 y su precedente, la Directiva 92/12, respecto a la regulación del régimen general, y las directivas específicas de las labores del tabaco, el alcohol y las bebidas alcohólicas y la electricidad y los productos energéticos.

Las Directivas 92/12 y 2008/118 han supuesto los dos grandes avances en la armonización de los impuestos especiales, fijando un régimen general aplicable a todos los impuestos especiales de fabricación y que debe ser respetado por todos los Estados miembros.

Además, para poder llevar a cabo dicha armonización, el TJUE, como intérprete de las mismas, ha jugado un papel trascendental, habiendo dictado 40 sentencias sobre el régimen general de los impuestos especiales de fabricación desde la aprobación de la Directiva 92/12.

Estas sentencias han tratado sobre diferentes temáticas, que pueden organizarse en cuatro grupos. En primer lugar, aquellas relacionadas con el ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes. En segundo lugar, en relación con el hecho imponible, devengo y régimen suspensivo. En tercer lugar, respecto a la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. Por último, en cuarto lugar, en relación con las marcas fiscales.

Ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes. El artículo 1 de la Directiva 2008/118, y su equivalente artículo 3 de la Directiva 92/12, es el que ha generado una mayor controversia entre todos los artículos de dichas Directivas, habiendo dictado el Tribunal hasta 15 asuntos que han permitido fijar un total de 19 criterios.

Entre estos 15 asuntos, 4 asuntos hacen referencia al apartado 1, sobre el que se han fijado 2 criterios, 8 asuntos al apartado 2, habiéndose fijado 13 criterios, y 3 asuntos al apartado 3, con 4 criterios fijados. Así pues, el apartado 2, y concretamente el requisito exigido en el mismo de perseguir una finalidad específica, ha sido el más controvertido de toda la Directiva.

Respecto al apartado 1, conviene destacar que la procedencia o improcedencia de un impuesto especial, basándose en la Directiva 2008/118, únicamente puede determinarse si el impuesto controvertido se encuentra englobado en alguna de las directivas específicas previstas en dicho artículo y, además, si grava directa o indirectamente el consumo del producto en cuestión. En caso contrario, aunque un impuesto viole algún artículo de la Directiva, no puede declararse contrario al derecho europeo con base en dicha Directiva, ya que la misma no resultaría aplicable.

Esto ocurrió, por ejemplo, respecto al impuesto sueco que grava la potencia térmica de los reactores nucleares, el impuesto italiano sobre el precio de la electricidad y el canon español que grava aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica, dado que no se englobaban en el ámbito de aplicación de ninguna directiva específica. Además, el

impuesto alemán sobre el uso de combustible nuclear para producir comercialmente electricidad, si bien sí que gravaba un producto englobado en las directivas específicas, no gravaba, ni directa ni indirectamente, el consumo, por lo que tampoco se incluía en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118.

Respecto al apartado 2, en el que se posibilita la creación de nuevos gravámenes indirectos, además de no existir una definición específica de “gravamen indirecto”, conviene resaltar que la conflictividad surge especialmente respecto al requisito de perseguir una finalidad específica, aunque debe cumplirse acumulativamente este requisito junto con el del respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA. No se podrá gravar, en cualquier caso, con otro impuesto indirecto especial, aquellos productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado.

La finalidad específica requiere que no se persiga un fin exclusivamente presupuestario y que exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y el fin específico invocado, pudiendo garantizar, por sí mismo, la realización de dicho fin específico.

Esto ocurrirá cuando, por ejemplo, exista una afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación de competencias atribuidas a las autoridades locales para cumplir los objetivos previstos, como la disminución de los costes sociales y medioambientales que están vinculados al consumo de los hidrocarburos. De hecho, con base en dicho criterio, el TJUE ha declarado contrario al Derecho europeo dos impuestos, el impuesto estonio sobre las ventas minoristas de combustible líquido y el impuesto español sobre las ventas minoristas de hidrocarburos.

Además, también se perseguirá una finalidad específica cuando la estructura del impuesto, especialmente en lo que respecta al hecho imponible y al tipo de gravamen, estuviese concebida de tal forma que permitiese alcanzar los objetivos perseguidos,

influyendo en el comportamiento de los contribuyentes y permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado, como ocurre cuando se gravan considerablemente unos productos cuyo consumo se pretende desincentivar, ya que influye directamente en el comportamiento de los contribuyentes.

También hay que mencionar que, si algún impuesto indirecto se ha creado persiguiendo varias finalidades específicas, pero finalmente solo alguna de ellas se consideran específicas, se podrá pedir la devolución del importe del impuesto que se corresponde a las finalidades no específicas.

Por último, destacar que, con base en estos criterios, se han declarado contrarios al derecho europeo cuatro impuestos, esto es, el impuesto estonio sobre las ventas minoristas de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, el impuesto español sobre las ventas minoristas de hidrocarburos, el impuesto austriaco sobre las bebidas alcohólicas y el impuesto italiano sobre el consumo de los aceites lubricantes.

En cualquier caso, debe respetarse también el segundo requisito del artículo 2, esto es, que respeten las normas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o las aplicables al IVA en relación con la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Este requisito hace referencia al sistema general de dichos impuestos, no a todas las normas reguladoras de cada impuesto especial, y, además, en caso de existir diferencias idiomáticas, debe prevalecer la versión que asegure el efecto útil de la norma.

Respecto al apartado 3, la determinación de si un impuesto está gravando productos sujetos a impuestos especiales o la prestación de servicios dependerá del elemento preponderante, que deberá analizarse caso por caso.

En estos supuestos, junto con la imposición sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, el requisito exigido es que no existan formalidades relativas al cruce de fronteras, con independencia de que se persiga un fin específico, no existiendo cuando las formalidades que se exigen a los productos importados son las mismas que las exigidas a los adquiridos en el mercado nacional, ni cuando la formalidad impuesta a un importador persigue asegurar el pago de la deuda correspondiente.

Además, si un producto se rige por reglas idénticas a las del régimen de los impuestos especiales armonizados establecido por la Directiva 2008/118, las obligaciones exigidas no son formalidades relativas al cruce de fronteras.

Hecho imponible, devengo y régimen suspensivo. Si bien los artículos relativos al hecho imponible, al devengo y al régimen suspensivo no han presentado una conflictividad tan elevada como el relativo al artículo 1 de la Directiva 2008/118 expuesto en el capítulo anterior, relativo al ámbito de aplicación y posibilidad de creación de nuevos gravámenes, el Tribunal se ha pronunciado hasta en 10 ocasiones sobre los mismos, habiendo permitido fijar 26 criterios.

Entre estos 10 asuntos, conviene destacar que hay 2 pronunciamientos relativos al hecho imponible, concretamente a la importación y el resto hacen referencia al devengo y su relación con el régimen suspensivo.

En relación con los asuntos dictados sobre el hecho imponible de la importación, conviene destacar que el momento en que se entiende producida dicha importación a efectos de los impuestos especiales es cuando se deja la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio de la Comunidad, incluso aunque la importación sea irregular.

Además, la importación también puede producirse respecto a productos ilegales de contrabando, aunque se encuentren fuera del circuito económico vigilado por las

autoridades, salvo que dichos productos sean ilegales de forma intrínseca, como ocurre con los estupefacientes en contraposición con el alcohol etílico.

Por último, no cabe olvidar que, en aquellos casos en los que la norma reguladora de los impuestos especiales no sea clara, la interpretación del supuesto en cuestión debe realizarse atendiendo a la normativa aduanera.

Respecto a los asuntos dictados sobre el devengo y el régimen suspensivo, los primeros se centran únicamente en analizar el devengo y, los siguientes, ya entran a analizar cuestiones que afectan también al régimen suspensivo.

Sobre el devengo puramente, sin relacionarlo con el régimen suspensivo, conviene destacar que toda limitación a la venta de un producto impuesta tras el despacho a consumo, motivada por la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, debe respetar el principio de proporcionalidad.

Este principio será respetado si se limita únicamente la venta de productos en los que se produce un incremento de tipos impositivos en el año siguiente para evitar una venta masiva antes de final de año y así evitar el pago del tipo incrementado. Sin embargo, no estará justificada la limitación si se impone a una categoría general de productos que engloba productos respecto de los que se produce un incremento y otros respecto de los que no.

Por otra parte, en relación con el régimen suspensivo, aunque se declare erróneamente la subpartida arancelaria, el producto seguirá circulando al amparo del régimen aduanero suspensivo si la documentación que acompaña a dichos productos incluye información que permite identificarlos adecuadamente. Esto ocurre si en la declaración sumaria se incluye la información relativa al tipo de producto, su cantidad y su envasado.

Además, cuando productos objeto de impuestos especiales se fabrican a partir de productos no sujetos impuestos especiales importados en régimen de perfeccionamiento activo, estos se encuentran bajo el amparo del régimen suspensivo, por lo que no se les puede exigir el documento administrativo o comercial propio de la circulación en régimen suspensivo.

La finalización del régimen suspensivo, por su parte, se produce con la recepción efectiva del producto, la cual tiene lugar cuando el destinatario ha podido comprobar la cantidad específica de productos recibida, con independencia del momento en el que el medio de transporte alcanza su destino.

También se produce cuando tiene lugar una irregularidad, la cual da lugar al despacho a consumo en todo caso, con independencia de que la normativa nacional, al transponer la Directiva 2008/118, no lo haya especificado. Además, cuando los productos en régimen suspensivo no hayan llegado a destino, aunque sea parcialmente, sin haberse producido ninguna irregularidad durante la circulación, se entenderá producida la irregularidad, salvo prueba en contrario, en el Estado miembro de expedición.

Respecto al despacho a consumo que se produce con la “salida” del régimen suspensivo, este término debe entenderse que hace referencia a la salida “física”, y no a la venta, por lo que los productos seguirán estando en régimen suspensivo mientras se encuentren físicamente en el depósito fiscal de un depositario autorizado, aunque hayan sido vendidos.

Por último, los impuestos especiales no serán exigibles en los supuestos de “fuerza mayor” o “causa inherente a la naturaleza del producto”. El primer caso tendrá lugar cuando se produzcan circunstancias anormales, ajenas, por escapar al control objetivo o ámbito de responsabilidad, e imprevisibles, por ser inevitables a pesar de toda la diligencia empleada y de haber realizado un comportamiento activo recurrente. El

segundo caso tendrá lugar únicamente cuando se produzcan pérdidas “técnicas”, no “accidentales”.

Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. Por otra parte, la segunda temática más controvertida ha sido la circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, respecto a la que se han dictado 13 asuntos. De estos 13 asuntos, se han podido extraer criterios de los artículos 32 a 35 y del artículo 38 de la Directiva 2008/118, destacando los 10 criterios que se han podido extraer del artículo 32.

En relación con la tributación por aquellos productos que sean adquiridos por particulares para uso propio y que sean transportados por los mismos particulares de un Estado miembro a otro en el Estado miembro de adquisición, conviene delimitar el concepto de “uso propio” y “transportados por ellos mismos”.

Se entiende que un producto se utiliza para “uso propio” cuando cubre necesidades personales del propio particular y no de otros particulares, y siempre que respete los niveles mínimos indicativos fijados para cada categoría.

Sobre los niveles mínimos indicativos, conviene destacar que, aunque las normas nacionales pueden fijarlos globalmente para varias categorías de productos, deben respetar los niveles mínimos de cada una de ellas. Estos límites, además, deben calcularse por cada persona tenedora de los bienes, con independencia del medio de transporte empleado, como ocurre en el caso del transporte por medio de un vehículo.

Por otra parte, para que los productos se entiendan “transportados por ellos mismos”, el transporte debe realizarse personalmente por el propio particular cuyas necesidades van a satisfacerse, incluso aunque sea por modelo de autoservicio, pero no puede realizarse por un tercero, con independencia de que sea por cuenta del particular.

En el caso específico de los hidrocarburos, podrá exceptuarse la tributación en el Estado miembro de consumo cuando el transporte se realiza mediante una “forma de transporte atípica”, interpretando este concepto de forma restrictiva, y pudiendo los Estados miembros exigir su circulación al amparo de un documento de acompañamiento.

En el caso de tenencia de productos con fines comerciales, el responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la expedición del documento simplificado de acompañamiento es exclusivamente la persona responsable de la circulación.

Por su parte, el responsable del pago puede ser cualquier poseedor con fines comerciales de los productos, con independencia de que sea el primer poseedor de los mismos, por lo que no cabe la exoneración del conocido como “agente inocente”. Además, si se produce una entrada irregular, el Estado competente para recaudar el impuesto es aquél que lo descubra, aunque no sea el Estado de partida ni ninguno de los de tránsito.

Por último, en los casos de devolución e irregularidad, conviene destacar que la normativa nacional de un Estado miembro puede denegar la devolución a un comerciante, aunque éste haya sufrido el impago de un cliente, pero no puede imposibilitar la exoneración de responsabilidad solidaria de un depositario autorizado por las sanciones impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo. Además, una persona jurídica puede ser responsable solidaria por la actuación de su administrador, siempre que actúe como agente de la misma.

En cambio, no necesariamente se produce la irregularidad de la circulación en régimen suspensivo en aquellos casos en los que el documento de acompañamiento menciona una clasificación arancelaria incorrecta.

Marcas fiscales. En relación con las marcas fiscales, reguladas en el artículo 39 de la Directiva 2008/118, se han fijado 2 criterios con base en los 2 asuntos dictados por el Tribunal.

En este sentido, la norma nacional de los Estados miembros puede eliminar la posibilidad de devolver los impuestos especiales abonados cuando se pierden las precintas fiscales, salvo caso fortuito, fuerza mayor o prueba de haberse destruido o inutilizado.

En el mismo sentido, si dichas marcas fiscales ya están adheridas a productos que son robados, los Estados miembros de tránsito pueden gravar dichos productos, salvo prueba de haberse destruido.

Directiva 2020/262. Se introducen numerosas novedades, entre las que cabe destacar las novedades relativas a las pérdidas parciales, así como, en general, las modificaciones en materia de importación y exportación y de circulación de productos ya despachados a consumo en un Estado miembro y trasladados a otro con fines comerciales.

Respecto a la aplicabilidad de los criterios fijados respecto a la Directiva 2008/118 y 92/12, conviene destacar que la mayoría resultan plenamente aplicables, ya que la mayoría de novedades introducidas en la Directiva 2020/262 no afectan a los mismos.

Los criterios fijados respecto al artículo 1 de la Directiva 2008/118, previstos en la Capítulo III, no se ven afectados en absoluto, ya que la regulación del artículo 1 de la Directiva 2008/118 y su equivalente artículo 1 de la Directiva 2020/262 son idénticas.

Por su parte, respecto a los criterios fijados en el Capítulo IV, si bien la mayoría de ellos no se ven afectados por las novedades introducidas en la Directiva 2020/262, sí que existe alguna modificación que puede dificultar la aplicación de algún criterio relativo a la documentación necesaria durante circulación en régimen aduanero suspensivo y en régimen suspensivo, dado que en la nueva Directiva 2020/262 se elimina el concepto de “régimen aduanero suspensivo” previsto en la Directiva 2008/118.

En el mismo sentido, respecto a los criterios relativos a la destrucción total o pérdida irremediable, teniendo en cuenta la eliminación del supuesto de dicha destrucción o pérdida “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía” regulada en la Directiva 2008/118, los criterios que hacían referencia a esa causa de destrucción total o pérdida irremediable presentan complicaciones para su aplicación.

Sin embargo, como las pérdidas parciales, que se regulan por primera vez en la Directiva 2020/262, vinculan su aplicación a que dichas pérdidas se produzcan “por la naturaleza” de los productos, entendemos que los criterios dictados respecto a la destrucción total o pérdida irremediable “por causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía” siguen siendo aplicables.

Respecto al Capítulo V, siguen siendo aplicables los criterios relativos a la adquisición por particulares y a la adquisición de hidrocarburos, ya que el artículo 32 de la Directiva 2020/262 no introduce novedad en su regulación respecto a la Directiva 2008/118.

Sin embargo, teniendo en cuenta la eliminación del artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, parte de los criterios fijados respecto a la tenencia en otro Estado miembro no resultarían aplicables de forma pacífica. Por su parte, respecto a los criterios relativos a la devolución de impuestos especiales, si bien el apartado 6 del artículo 33 de la Directiva 2008/118 ha sufrido alguna modificación en la Directiva 2020/262, no afectan a los criterios fijados, por lo que podrían seguir siendo aplicados con la Directiva 2020/262 sin objeción.

En relación con los criterios fijados respecto al artículo 38 de la Directiva 2008/118, cuyo equivalente es el artículo 46 de la Directiva 2020/262, resultan plenamente aplicables, ya que no existe modificación alguna en la regulación. Es más, se introduce una previsión adicional que, no solo no imposibilita la aplicación de los criterios fijados respecto a la Directiva 2008/118, sino que incluso refuerza su aplicación. Hay un criterio cuya aplicación en la Directiva 2020/262 sí presenta una mayor complejidad, dado que se

basaba en el concepto de “régimen aduanero suspensivo” regulado expresamente en la Directiva 2008/118, el cual no se prevé en la Directiva 2020/262.

Por último, respecto a las marcas fiscales, la nueva Directiva 2020/262, que lo regula en su artículo 47, no introduce novedad normativa alguna, por lo que los criterios fijados respecto a la Directiva 2008/118 son plenamente aplicables con la Directiva 2020/262.