COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 02.04.2004
COM(2004) 227 final

2004/0072 (CNS)

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

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

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

(Presentados en aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/12/CEE)

(presentados por la Comisión)

ÍNDICE

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 4

1. Introducción 4

2. Disposiciones comunitarias relativas a los movimientos intracomunitarios de productos que ya han sido despachados a consumo en un Estado miembro 6

2.1. Antecedentes 6

2.2. Procedimiento 6

2.3. Evaluación de la utilización de los artículos 7 a 10 7

2.3.1. Volumen de intercambios 7

2.3.2. Labores del tabaco 8

2.3.3. Hidrocarburos 8

2.3.4. Bebidas alcohólicas 8

3. Problemas en la aplicación de los artículos 7 a 10 y seguimiento que se les debe dar10

3.1. Introducción 10

3.2. Estructura general de los artículos 7 a 10 10

3.3. Artículo 7 11

3.3.1. Situaciones contempladas y sujetos pasivos 11

3.3.2. Definición de las personas afectadas 13

3.3.3. Trámites administrativos - Trámites en el Estado miembro de destino 13

3.3.4. Trámites administrativos - Utilización del documento simplificado de acompañamiento 14

3.3.5. Ventas a bordo de un avión o un buque durante un transporte intracomunitario 15

3.3.6. Ausencia de dispositivos para casos de infracción 18

3.4. Artículo 8 19

3.4.1. Dificultades observadas 19

3.4.1.1. La interpretación del concepto «transportados por ellos mismos» 19

3.4.1.2. Movimientos no comerciales 21

3.4.1.3. Comercio transfronterizo 22

3.4.2. Dictamen 23

3.5. Artículo 9 25

3.5.1. Pertinencia del apartado 1 del artículo 9 26

3.5.2. Criterios que permiten determinar la existencia de fines comerciales 26

3.5.3. Modalidades atípicas de transporte (apartado 3 del artículo 9) 27

3.6. Artículo 10 28

3.6.1. Movimientos destinados exclusivamente a particulares 28

3.6.2. Trámites impuestos al vendedor 29

3.6.3. Ausencia de documento administrativo de acompañamiento 30

3.6.4. Transporte por cuenta de particulares 30

4. Conclusiones 32

ANEXO *Artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE* 33

PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO 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 44

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

1. INTRODUCCIÓN

El presente informe incluye los resultados del examen de los artículos 7 a 10 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[1] (en lo sucesivo, «la Directiva»), y se efectúa en aplicación del artículo 27 de dicha Directiva. Este artículo dispone que:

«Sobre la base de un informe de la Comisión, el Consejo volverá a examinar, antes del 1 de enero de 1997, las disposiciones de los artículos 7 a 10 y, en su caso, adoptará por unanimidad las modificaciones necesarias a propuesta de la Comisión y previa consulta del Parlamento Europeo».

Ahora bien, el plazo anteriormente mencionado no se ha respetado por las razones siguientes:

– La fecha límite prevista en el artículo 27 no permitía que las partes interesadas tuvieran la perspectiva necesaria para emitir un dictamen válido sobre las dificultades que se pudieran presentar en la aplicación de los artículos 7 a 10. Por otra parte, cabe destacar que a finales de 1996 los intercambios comerciales de productos con impuestos pagados representaban un porcentaje reducido de las transacciones comerciales intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales.

  Desde esa fecha se ha intensificado el interés por los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales con derechos pagados. A modo de ejemplo, puede citarse el aumento considerable de las operaciones realizadas por Internet (venta y compra a distancia). El interés de los consumidores por este tipo de compra ha llevado a los operadores económicos a tratar de lograr de los Estados miembros afectados la simplificación de los procedimientos de control y pago de los impuestos especiales. En el caso que nos ocupa, la Comisión ha considerado necesario esperar el resultado de la implantación de estos procedimientos nacionales «alternativos» con el fin de evaluar su pertinencia y poder extraer las conclusiones legislativas que proceda.

– El Tribunal de Justicia dictó sentencia sobre el asunto C-296/95 (EMU Tabac SARL, The Man in Black, Ltd) el 2 de abril de 1998. Habida cuenta de que este asunto planteaba un problema de interpretación de las disposiciones del artículo 8, era imperativo que la Comisión tuviera en cuenta en su informe la interpretación del Tribunal de Justicia.

– Estos últimos años, los ciudadanos han planteado numerosas quejas sobre la aplicación restrictiva por determinados Estados miembros de las disposiciones del artículo 8. La

[1] DO L 76 de 23.3.1992, p. 1, Directiva modificada por última vez por el Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003 (DO L 122, 16.5.2003, p. 36).

información recogida ha permitido comprender mejor las dificultades de interpretación de algunas disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

Como regla general, la circulación comercial intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales se realiza en régimen de suspensión del impuesto; estos productos que no se han despachado a consumo con pago de los impuestos especiales circulan de un Estado miembro a otro entre almacenes fiscales, al amparo de un documento administrativo de acompañamiento (DAA). De esta forma se garantiza que los impuestos especiales que gravan su consumo se recauden en el Estado miembro donde presuntamente tiene lugar el consumo.

Los productos sujetos a impuestos especiales que ya han sido despachados a consumo y por los que, por consiguiente, el impuesto especial ya ha sido abonado en un Estado miembro, pueden ser objeto asimismo de circulación intracomunitaria. Este es precisamente el tipo de circulación que se contempla en los artículos 7 a 10 de la Directiva. Estos últimos regulan el régimen general impositivo, así como sus procedimientos de aplicación. Estas disposiciones tienen por objeto, por una parte, que los ciudadanos puedan comprar productos objeto de impuestos especiales en del mercado interior y transportarlos a continuación a otro Estado miembro, sin tener que abonar de nuevo los impuestos especiales; por otra parte, garantizar que, en el caso de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales que tengan fines comerciales, dichos impuestos se abonen en el Estado miembro de consumo. El procedimiento establecido para la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se describe en el punto 2.

2. DISPOSICIONES COMUNITARIAS RELATIVAS A LOS MOVIMIENTOS INTRACOMUNITARIOS DE PRODUCTOS QUE YA HAN SIDO DESPACHADOS A CONSUMO EN UN ESTADO MIEMBRO

2.1. Antecedentes

La redacción definitiva de los artículos 7 a 10 de la Directiva es el resultado de debates largos y complejos en el Consejo, sobre la base de una propuesta de Directiva presentada por la Comisión en noviembre de 1990[2] que tenía en cuenta los criterios establecidos por el Consejo Ecofin de 13 de noviembre de 1989.

En lugar de los cuatro artículos actuales, la propuesta de la Comisión preveía una disposición única destinada al conjunto de la circulación intracomunitaria de productos con impuestos especiales ya abonados. El artículo propuesto (artículo 5) incluía disposiciones destinadas a permitir la exigencia de pago de los impuestos especiales en un Estado miembro diferente de aquel en el que hubiera tenido lugar el despacho a consumo.

Dado que la libertad de compra de los particulares ya está garantizada por los principios generales que rigen el mercado interior, la propuesta de Directiva antes citada no incluía ninguna disposición relativa a las compras efectuadas por estos últimos en otros Estados miembros. No obstante, cabe destacar que en la época en la que se elaboró la propuesta antes citada era razonable pensar que se podría poner en marcha una mayor aproximación de los tipos.

Durante los debates que tuvieron lugar en el Consejo, este último tomó conciencia progresivamente de las dificultades y obstáculos que impedían la obtención a corto plazo de tipos impositivos comunes del impuesto especial, tal y como había propuesto la Comisión. Por consiguiente, a falta de una armonización de dichos tipos impositivos, el sistema de circulación y control de los productos sujetos a impuestos especiales se convirtió progresivamente en el elemento central del proceso de armonización.

Resultaba así evidente que las disposiciones relativas a los movimientos intracomunitarios debían someterse a un nuevo examen con el fin de detallar más su aplicación. La formulación de los artículos 7 a 10 actuales se deriva de dicho examen.

Con el fin de facilitar la lectura del presente informe, en el anexo 1 figura el texto actual de los artículos 7 a 10.

2.2. Procedimiento

El procedimiento fijado por la Directiva para los productos ya despachados a consumo puede resumirse de la forma siguiente:

(1) **En cada movimiento comercial entre Estados miembros**, el impuesto especial se devenga en el Estado miembro de destino.

---

[2] COM(90) 431 final de 7.11.1990.

(2) Se crea un marco jurídico que permite a los Estados miembros cobrar el impuesto especial a las personas implicadas en el movimiento intracomunitario (apartado 3 del artículo 7).

(3) **En los movimientos comerciales que no sean las «ventas a distancia»** contempladas en el artículo 10, deberá utilizarse con fines de control un documento simplificado de acompañamiento (DSA) (apartado 4 del artículo 7). La forma y el contenido de dicho documento se fijan en el Reglamento (CEE) nº 3649/92 de 17 de diciembre de 1992, 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[3].

(4) Se establecen disposiciones específicas en materia de garantía, así como de pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino (apartado 5 del artículo 7).

(5) **En los productos adquiridos directamente por particulares** para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, el artículo 8 prevé que los impuestos especiales se perciban en el Estado miembro en el que dichos productos hayan sido adquiridos.

(6) Se establecen algunos criterios, por ejemplo niveles indicativos, con el fin de diferenciar las transacciones de carácter comercial y las que no tengan dicho carácter (apartado 2 del artículo 9).

(7) **En el caso de las «ventas a distancia»** (envío de productos por un vendedor a una persona situada en un Estado miembro diferente y que no tenga la condición de depositario autorizado, operador registrado u operador no registrado), el vendedor extranjero deberá abonar los impuestos especiales en el Estado miembro de destino (artículo 10).

(8) Se fijan disposiciones tendentes a que los impuestos especiales abonados inicialmente en el Estado miembro en el que se haya realizado la adquisición se **devuelvan** tras el pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino (apartado 6 del artículo 7 y apartado 4 del artículo 10).

2.3. Evaluación de la utilización de los artículos 7 a 10

2.3.1. Volumen de intercambios

La circulación intracomunitaria regular, con fines comerciales, de productos sujetos a impuestos especiales que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro constituye un fenómeno más bien marginal. Por consiguiente, normalmente los Estados miembros no están en condiciones de aportar datos estadísticos significativos. No obstante, las estimaciones de conjunto indican que el sistema de circulación de productos de los que ya han sido abonados los impuestos especiales no representan más del tres por ciento del comercio intracomunitario de productos sujetos a impuestos especiales.

---

[3] DO L 369 de 18.12.1992, p. 17.

A pesar de ello, esta cifra global debe analizarse por categorías de productos sujetos a impuestos especiales, pues se ha observado que la importancia de los movimientos no es idéntica en todas las categorías de productos.

2.3.2. Labores del tabaco

Los movimientos intracomunitarios *regulares,* con fines comerciales, de labores del tabaco que ya hayan sido despachadas a consumo son poco frecuentes. Esta situación se deriva en particular de los elementos siguientes:

– Las labores del tabaco despachadas a consumo se encuentran únicamente en forma de productos envasados y listos para su uso. En este tipo de producto, el uso en gran número de Estados miembros de marcas fiscales o de otras marcas que justifiquen el pago de los impuestos especiales dificultan que una mercancía despachada a consumo en un Estado miembro pueda ser objeto de una transferencia comercial legítima destinada a otro Estado miembro. Además, una vez aplicadas, estas estampillas tributarias son difíciles de retirar sin dañar el envase o el producto en sí.

– Otros Estados miembros que no utilizan marcas fiscales tienen en cambio monopolios de distribución y no permiten la comercialización de labores del tabaco fuera de la red de distribución autorizada.

– Con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 2001/37/CEE[4], es obligatorio incluir en los paquetes de tabaco manufacturado advertencias sanitarias redactadas en el idioma oficial del Estado miembro en el que se vayan a consumir.

No obstante, habida cuenta de las importantes diferencias en los niveles impositivos en vigor en los Estados miembros, los movimientos intracomunitarios *regulares, pero también irregulares*, con fines privados, de labores del tabaco constituyen una parte muy importante de las compras efectuadas fuera de su Estado miembro por parte de algunos ciudadanos de la UE.

2.3.3. Hidrocarburos

Los movimientos intracomunitarios *regulares*, ya sea a título comercial o privado, de hidrocarburos que ya hayan sido despachados a consumo son poco significativos. Esta situación se debe principalmente al hecho de que la producción y distribución de hidrocarburos están en manos de un número relativamente limitado de operadores autorizados. Asimismo, los carburantes y combustibles de los que se han abonado los impuestos especiales se almacenan en instalaciones de distribución que dan servicio a territorios muy delimitados.

2.3.4. Bebidas alcohólicas

Los movimientos intracomunitarios de bebidas alcohólicas que ya hayan sido despachadas a consumo representan la parte más importante de las transacciones realizadas, ya sea a título

---

[4] Directiva 2001/37/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2001, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco (DO L 194 de 18.7.2001, p. 26).

comercial o privado, dentro del marco del régimen de suspensión de impuestos. En este caso, el sector de las bebidas alcohólicas se diferencia de los otros dos por las características siguientes:

– La producción está en manos de un número elevado de productores

– Existe gran variedad de productos

– La producción tiene un carácter geográfico marcado (producciones típicas regionales, denominaciones de origen, etc.)

Las características anteriores explican la existencia de una demanda importante de productos con características muy específicas, que no siempre se encuentran en régimen de depósito fiscal. Además, los bajos niveles impositivos aplicados por algunos Estados miembros (por ejemplo, el tipo 0 aplicado al vino), asociados al hecho de que un porcentaje importante de la población consume bebidas alcohólicas, explican la existencia de numerosos movimientos intracomunitarios *regulares, pero también irregulares*, con fines privados, de dichas bebidas alcohólicas.

3. PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 7 A 10 Y SEGUIMIENTO QUE SE LES DEBE DAR

3.1. Introducción

Ya en 1996, la Comisión había consultado a las administraciones nacionales y a las federaciones profesionales activas en el sector de los productos sujetos a impuestos especiales sobre la posible existencia de dificultades relacionadas con la aplicación de los artículos 7 a 10.

De estas consultas se desprendía que los procedimientos establecidos por los artículos 7 a 10 eran considerados satisfactorios en su conjunto por las federaciones profesionales, mientras que las administraciones nacionales manifestaban cierta inquietud, especialmente en lo relativo a los puntos débiles del sistema de control administrativo. Los resultados del seminario FISCALIS consagrado al examen del *«Régimen de circulación de las mercancías sometidas al pago de impuestos especiales de acuerdo con los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE»,* confirmaron esta conclusión.

Desde esta primera encuesta, es innegable que, aunque los volúmenes de movimientos intracomunitarios con derechos pagados siguen siendo relativamente escasos, una parte cada vez más importante de los operadores económicos o privados trata de interpretar las disposiciones de los artículos 7 a 10 de modo que permitan legitimar prácticas comerciales conducentes al pago de los impuestos especiales en el Estado miembro en el que se hayan adquirido los productos. Además, la evolución de las transacciones comerciales efectuadas por Internet, así como la supresión de las ventas libres de impuestos a los viajeros intracomunitarios, han generado un aumento del recurso a las disposiciones citadas.

Basándose en esta evidencia, la Comisión estima que, a la vista de la experiencia acumulada tanto por los Estados miembros como por los operadores económicos, procede presentar un informe sobre la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva. Este informe tiene en cuenta, entre otras cosas, los resultados de la encuesta lanzada en 2002 por la Comisión entre las administraciones nacionales y los operadores económicos afectados por los movimientos intracomunitarios de productos sujetos a impuestos especiales.

Los puntos 3.2 a 3.6 que figuran a continuación describen las disposiciones de los artículos 7 a 10, las dificultades de aplicación que se han observado así como, para cada una de estas dificultades, la opinión de la Comisión y la forma en que ésta prevé ponerles remedio.

3.2. Estructura general de los artículos 7 a 10

Dificultades observadas

Tal y como se indica en el punto 2.1, la redacción actual de los artículos 7 a 10 es el producto de un debate largo y complejo que tuvo lugar en el Consejo.

Es innegable que la construcción legislativa resultante no es especialmente armoniosa. Efectivamente, para una misma situación, a saber la tenencia con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, son aplicables tres disposiciones con la misma finalidad, a saber, el pago de los impuestos especiales en dicho Estado miembro. Además, sus campos de aplicación respectivos no siempre están claramente delimitados. Como resultado,

determinados tipos de movimiento pueden acogerse a varias disposiciones diferentes, que requieren llevar a cabo trámites distintos.

Dictamen

En aras de la coherencia y de una mayor legibilidad, resulta indicado circunscribir de forma más precisa el ámbito de aplicación de los artículos destinados a garantizar el pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino.

En la propuesta de Directiva que modifica los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (denominada en lo sucesivo «propuesta de Directiva») se suprime el hecho generador del apartado 1 del artículo 9. En efecto, esta disposición se limitaba a repetir el hecho generador ya previsto en el apartado 1 del artículo 7, con la única diferencia que el sujeto pasivo del impuesto especial al tenedor de los productos en lugar de los sujetos pasivos identificados en las situaciones enunciadas en el artículo 7. Para cubrir las situaciones que actualmente se tratan en el artículo 9, el apartado 3 del artículo 7 se ha completado con un párrafo en el que se establece que en los demás casos en que se designa especialmente un sujeto pasivo, el tenedor es el sujeto pasivo del impuesto especial. Puede tratarse en particular de productos almacenados por particulares para necesidades distintas a las suyas propias o productos almacenados por un operador económico o un organismo de derecho público que no ha respetado lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 propuesto.

3.3. Artículo 7

3.3.1. Situaciones contempladas y sujetos pasivos

Dificultades observadas

El texto del apartado 1 del artículo 7 es muy claro en lo relativo a la determinación del lugar de devengo de los impuestos especiales cuando los productos circulan, con fines comerciales, de un Estado miembro a otro.

No obstante, las disposiciones de los apartados 2 y 3 se consideran en general difíciles de aplicar. En este caso, es importante recordar las situaciones que contemplan estas disposiciones:

a) El apartado 2 del artículo 7 distingue varias situaciones de tenencia con fines comerciales en un Estado miembro diferente de aquel en el que ha tenido lugar el despacho a consumo. Se trata tanto de la entrega de productos sujetos a impuestos especiales a un operador económico o a un organismo de derecho público, como del transporte de este tipo de productos por el territorio de un Estado miembro con el fin de ponerlos a la venta. Esta última situación se refiere especialmente a las ventas ocasionales realizadas por un mayorista a comercios detallistas o a restaurantes instalados en el Estado miembro vecino, así como las «ventas ambulantes» durante las cuales un vendedor extranjero ofrece sus productos a clientes potenciales.

Si bien es cierto que la situación de suministro a un operador económico de productos para los que ha realizado un pedido previo no plantea problemas específicos, no es así con las situaciones en las que los productos sujetos a impuestos especiales son transportados a otro Estado miembro sin haber sido objeto de una transacción comercial. En relación con este tipo de movimientos, el artículo 7 no incluye ninguna disposición que precise la forma en que

debe utilizarse el documento de acompañamiento y el procedimiento que debe seguirse cuando los productos no se venden y deben volver al Estado miembro de origen.

b) El apartado 3 del artículo 7 identifica las personas que pueden estar obligadas al pago de impuestos especiales en el Estado miembro de destino y que, por tanto, deben realizar los trámites que se describen en el apartado 5. La redacción tan «flexible» del apartado 3 permite una gran libertad de aplicación a los Estados miembros, pues éstos tienen la posibilidad de optar por una disposición general o de decidir caso por caso.

La flexibilidad de que gozan los Estados miembros plantea dificultades a algunos de ellos. La expresión «según los casos» no da ningún criterio definido para determinar si los impuestos especiales deben ser abonados por el expedidor, el destinatario o por cualquier otra persona (por ejemplo, el transportista). Según estos Estados miembros, resulta primordial determinar *a priori* quién es el sujeto pasivo del impuesto, de modo que la legislación nacional pueda identificar claramente a la persona que debe realizar los trámites fijados en el apartado 5.

Numerosos Estados miembros han optado por el procedimiento que obliga al destinatario a abonar los impuestos especiales, y por lo tanto a llevar a cabo los trámites que se exigen en el apartado 5.

Dictamen

A raíz de las dificultades que se han presentado respecto a los procedimientos aplicables a determinadas situaciones contempladas en el artículo 7, así como a la ausencia de disposiciones que permitan definir sin ambigüedad el sujeto pasivo del impuesto en el Estado miembro de destino, se impone una redacción más precisa del artículo 7. En este caso, deben definirse claramente dos situaciones:

– Productos sujetos a impuestos especiales transportados a otro Estado miembro con el fin de que se pongan en él a la venta. En este caso, deberá abonar los impuestos especiales el vendedor extranjero, con arreglo al procedimiento establecido para las «ventas a distancia» (véase el punto 3.6.2.). La aplicación de este procedimiento, que no prevé utilización de un DAS, resuelve los problemas mencionados en el punto 3.3.1.a) en lo que atañe a la utilización de dicho documento de acompañamiento.

– Productos en el interior de otro Estado miembro destinados a las necesidades de un operador económico o a un organismo de derecho público. En este caso, esas personas deberán pagar los impuestos especiales. La formalización de una obligación de este tipo permitirá, en lo relativo a los trámites administrativos, situar al «operador no registrado», tal y como se define en el apartado 3 del artículo 16 y al operador económico, así como al organismo público contemplados en el artículo 7, en un plano de igualdad. No obstante, en caso de que el vendedor extranjero desee abonar los impuestos especiales en lugar de estas personas, se le podrá aplicar asimismo el procedimiento previsto para las «ventas a distancia» (véase el punto 3.6.2.).

El concepto de “destinado a las necesidades de” cubre situaciones en las que los productos son suministrados al operador económico o al organismo de derecho público por un operador económico no establecido en el Estado miembro de destino, así como los productos que se destinan a las necesidades de un operador económico o a un organismo de derecho público. Esta situación se presenta por ejemplo cuando un operador económico decide transferir

existencias de productos en régimen de “impuestos pagados” de un Estado miembro a otro.

En la propuesta de Directiva, el apartado 3 del artículo 7 define las situaciones de tenencia, así como, en cada una de ellas, la persona obligada al pago. Se suprime el apartado 2 del artículo 7, que se limitaba a repetir las disposiciones cubiertas por los apartados 1 y 3.

3.3.2. Definición de las personas afectadas

Dificultades observadas

Los conceptos «a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica» y «a las necesidades de un organismo de derecho público» no están definidos en la Directiva. Al no figurar estas definiciones, cada Estado miembro tiene su propia interpretación de estos conceptos.

Dictamen

Las personas afectadas son los operadores económicos en su globalidad, así como los organismos de derecho público; por consiguiente, es suficiente la mera mención de la calidad de «operadores económicos» y de «organismos de derecho público».

En la propuesta de Directiva, el apartado 3 del artículo 7 hace referencia únicamente al operador económico y al organismo de derecho público.

3.3.3. Trámites administrativos - Trámites en el Estado miembro de destino

Dificultades observadas

Los operadores comerciales se quejan de que los trámites fijados en el apartado 5 son demasiado complejos y exigentes. En este caso, se trata de los trámites relativos al depósito de una garantía con anterioridad al envío de los productos, así como al pago de los impuestos especiales en el momento de la entrega de los productos. Generalmente, los operadores que comercian acogiéndose al régimen de impuestos pagados son empresas pequeñas con enormes dificultades para cumplir con los trámites que se exigen. Además, estas empresas no tienen relaciones comerciales frecuentes con los otros Estados miembros (en caso contrario estarían autorizados como depósito fiscal). Esta situación se aplica especialmente a los pequeños productores de vino. Para estos últimos resulta extremadamente complicado cumplir con los trámites necesarios en el Estado miembro de consumo final.

Las asociaciones profesionales consultadas han precisado que la complejidad de los trámites administrativos necesarios podría hacer que algunos operadores se abstuvieran de este tipo de movimientos intracomunitarios, o podría empujarlos a emprenderlos de forma irregular.

Dictamen

Con el fin de resolver las dificultades relacionadas con los trámites que hay que realizar en destino, la Comisión estima que debe establecerse que el sujeto pasivo de los impuestos especiales es la persona que está en mejores condiciones de cumplir los trámites.

Se trata de un operador económico no establecido en el Estado miembro de destino, cuando los productos en su poder todavía no han sido objeto de una situación comercial (situación a la que se refiere el nuevo primer párrafo del apartado 3 del artículo 7)

Cuando los productos se destinan en el Estado miembro de destino a las necesidades de un operador económico o a un organismo de derecho público (situación a la que se refiere el nuevo primer párrafo del apartado 3 del artículo 7, la regla que debe aplicarse es la exigibilidad del impuesto especial al destinatario de los productos. Si en la última situación el vendedor extranjero manifiesta la intención de abonar el impuesto especial en el lugar de destino (por ejemplo porque efectúe regularmente entregas en régimen de "impuestos pagados" con destino a ese Estado miembro)- se prevé que pueda elegir entre ser el sujeto pasivo en lugar del destinatario de los productos. En ese caso, se aplica el procedimiento simplificado aplicado a las "ventas a distancia" (véase el punto 3.6.2). En ese caso, el recurso a una garantía centralizada ante una oficina de impuestos especiales, asociado a una colaboración estrecha entre Estados miembros, debería aportar una respuesta satisfactoria a las demandas legítimas de simplificación manifestadas por los operadores económicos.

En la propuesta de Directiva el apartado 3 del artículo 7 define las situaciones de tenencia, así como, respecto de cada una de ellas, la persona sujeta al pago. El apartado 5 del rtículo 7 define las condiciones que deben cumplir las personas sujetas al pago de los impuestos especiales.

3.3.4. Trámites administrativos - Utilización del documento simplificado de acompañamiento

Dificultades observadas

- Realización y control

El documento de acompañamiento previsto en el apartado 4 del artículo 7 ha sido objeto del Reglamento (CEE) 3649/92, donde recibe el nombre de «documento simplificado de acompañamiento» (DSA).

La mayor parte de los Estados miembros considera este documento administrativo como necesario, pero duda de la eficacia de los medios de control que permite. Por esta razón, con fines de control, algunos Estados miembros exigen que vaya acompañado del certificado de garantía o de pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

Esta duda se deriva principalmente del hecho de que el documento simplificado de acompañamiento está sometido a un procedimiento de realización y control mucho más flexible que el existente para el documento utilizado dentro del marco del régimen suspensivo. Efectivamente, este documento simplificado de acompañamiento se realiza sin necesidad de intervención, directa o indirecta, de las administraciones fiscales nacionales, a cargo de y destinado a operadores que en la mayor parte de los casos no tienen ningún estatuto en materia de impuestos especiales.

- Devolución

El documento simplificado de acompañamiento se considera a veces insuficiente para obtener la devolución del impuesto abonado en el Estado miembro de origen.

El artículo 4 del Reglamento 3649/92 prevé que, con el fin de obtener la devolución del impuesto abonado en el Estado miembro de origen, debe enviarse de vuelta al expedidor el ejemplar 3 del documento simplificado de acompañamiento, haciéndose constar el tratamiento fiscal ulterior que se aplicará a las mercancías en el Estado miembro de destino. No obstante, los Estados miembros están autorizados, con arreglo a lo dispuesto en el

apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12/CEE, a tratar las peticiones de devolución que se les presenten de acuerdo con criterios de regularidad específicos.

Habida cuenta de que las menciones que figuran en el reverso del ejemplar 3 del documento simplificado de acompañamiento no están validadas por las autoridades fiscales del Estado miembro de destino, algunos Estados miembros obligan al expedidor a presentar, junto con su petición de devolución, pruebas administrativas como complemento del ejemplar 3 del documento. Además, cabe destacar que no existe ninguna armonización comunitaria del documento que utilizan los Estados miembros para certificar el pago de los impuestos especiales. Esta situación no ayuda a simplificar el tratamiento de las peticiones de devolución realizadas sobre la base del artículo 7.

Dictamen

La Comisión estima que las prácticas de algunos Estados miembros de exigir, con fines de control, que el documento simplificado de acompañamiento vaya acompañado del certificado de garantía o de pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino no es procedente, habida cuenta de que las referencias a la declaración previa en el Estado miembro de destino, que figuran en las casillas 3 y 6 del documento simplificado de acompañamiento, son suficientes para permitir a las autoridades controlar el cumplimiento de las obligaciones en el Estado miembro de destino.

En materia de reembolso, cabe exigir, con el fin de facilitar el tratamiento administrativo de las demandas introducidas por los operadores económicos, que la inscripción relativa a la recepción de los productos, que figura en el ejemplar 3 del documento simplificado de acompañamiento, sea legalizada por las autoridades del Estado miembro de destino. Si tenemos en cuenta que el sujeto pasivo de los impuestos especiales en dicho Estado miembro debe encargarse de los trámites administrativos en el momento de la recepción de los productos, la exigencia antes citada no conlleva un aumento de la carga administrativa impuesta a los operadores económicos. Además, esta nueva exigencia armonizará las condiciones para obtener la devolución y hará superflua la práctica de algunos Estados miembros de exigir pruebas adicionales, además de la copia nº 3 del documento simplificado de acompañamiento.

El Reglamento 3649/92 ha sido modificado de modo que prevea el visado por las autoridades del Estado miembro de destino del ejemplar de reenvío del documento.

3.3.5. Ventas a bordo de un avión o un buque durante un transporte intracomunitario

Análisis

Situación jurídica

Las disposiciones transitorias que figuran en el artículo 28 de la Directiva expiraron el 1 de julio de 1999. Permitían a los Estados miembros conceder una exención a los productos servidos por establecimientos de venta y transportados con su equipaje personal por un viajero con destino a un Estado miembro diferente a través de un vuelo o una travesía marítima intracomunitaria. Es importante destacar que se asimilaban a productos servidos por establecimientos de venta los productos servidos a bordo de un avión o un buque durante un transporte intracomunitario de viajeros.

Esta supresión de las ventas libres de impuestos en el interior de la UE ha tenido una especial incidencia en el tratamiento fiscal que debe reservarse a los productos sujetos a impuestos especiales vendidos a bordo de transbordadores y aeronaves y no destinados a un consumo inmediato (la venta para consumo inmediato puede ser objeto de una exención de impuestos especiales, siempre que se respeten las condiciones del apartado 5 del artículo 23 de la Directiva). Las normas en materia de IVA y de impuestos especiales aplicables a partir del 1 de julio de 1999 a este tipo de ventas se clarificaron en una Comunicación de la Comisión[5]. En materia de impuestos especiales, deben recordarse los principios siguientes:

– Los operadores de transbordadores y las compañías aéreas ya no pueden transportar estos productos libres de impuestos, pues, con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 92/12/CEE, debe considerarse que estos productos han dejado de acogerse al régimen suspensivo desde el momento en que se introducen a bordo.

– Por consiguiente, los productos están sujetos al pago de impuestos especiales al tipo en vigor en el Estado miembro de origen del viaje intracomunitario. Los productos pueden venderse gravados con los impuestos especiales del Estado miembro de embarque hasta el momento en que el medio de transporte penetra en el territorio nacional del Estado miembro de destino.

– En virtud de los apartados 1 y 2 del artículo 7, los bienes puestos a la venta en el territorio del Estado miembro de destino serán gravados de nuevo con el impuesto especial. No obstante, si los operadores de transbordadores o los transportistas aéreos desean evitar el gravamen en el segundo Estado miembro, pueden declarar que no tienen intención de vender los bienes en el territorio de dicho Estado miembro. En este caso no serán aplicables los apartados 1 y 2 del artículo 7 y los bienes podrán permanecer a bordo sin un nuevo gravamen. No obstante, en estos casos son aplicables las disposiciones relativas al control y a las declaraciones previas previstas en los apartados 7 y 8 del artículo 7, aunque los Estados miembros puedan firmar convenios bilaterales, con arreglo al apartado 9 del artículo 7, con el fin de permitir procedimientos simplificados.

– Los operadores económicos pueden seguir vendiendo en el territorio de otros Estados miembros bienes gravados que hayan sido embarcados en un Estado miembro dado. En este caso, son aplicables los apartados 1 y 2 del artículo 7, y deben abonarse los impuestos especiales de los Estados miembros implicados. Los operadores económicos pueden solicitar la devolución de los impuestos especiales ya abonados en el Estado miembro de embarque con arreglo al apartado 3 del artículo 22. Corresponde a cada autoridad fiscal determinar las modalidades de percepción y de devolución de los derechos, incluida la utilización de procedimientos contables simplificados.

– En lo que se refiere a los viajes intracomunitarios con escala en uno o más Estados miembros, la regla básica consiste en considerar por separado cada tramo del viaje. Si un operador de transbordadores embarca bienes en el Estado miembro A y desea después venderlos a bordo mientras el trasbordador viaja por aguas internacionales entre el Estado miembro B y el Estado miembro C, no existe base jurídica para gravar estas ventas con el tipo aplicable en el Estado miembro A. Habida cuenta de que los bienes no están

[5] Comunicación de la Comisión sobre las normas en materia de IVA e impuestos especiales aplicables, a partir del 1 de julio de 1999, por los proveedores de bienes vendidos a bordo de transbordadores y aeronaves o en los aeropuertos a pasajeros que viajen dentro de la Unión Europea 1999/C 99/08 (DO C 99 de 10.4.1999, p. 20).

destinados a ser devueltos al Estado miembro de origen, deben gravarse en el Estado miembro B y a continuación en el Estado miembro C, con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 7.

Procedimientos de aplicación

El respeto estricto de los procedimientos antes citados exige por parte de los operadores económicos implicados la realización de un importante trabajo administrativo. Esta situación conduce a algunos Estados miembros a permitir la puesta en práctica de procedimientos simplificados. A modo de ejemplo, podemos citar las simplificaciones siguientes:

– En el caso de algunas conexiones marítimas entre dos Estados miembros, los Estados miembros implicados han aplicado las simplificaciones previstas en el tercer guión. Esta simplificación implica que una relación entre un Estado miembro A y un Estado miembro B se considere como un movimiento desde el Estado miembro A hacia ese mismo Estado miembro A través del territorio del Estado miembro B. De esta forma, los productos sujetos a impuestos especiales vendidos a bordo y destinados a ser transportados por los viajeros pueden venderse a los tipos de impuestos especiales del Estado miembro A (en general, el Estado miembro que aplique el tipo más reducido de los dos) durante todo el tiempo que dure el viaje, salvo durante el periodo en que el buque se encuentre en el territorio del Estado miembro B.

– Posibilidad de los operadores de cargar los productos con derechos pagados a bordo del buque. Este régimen suspensivo expirará cuando los productos penetren en el territorio del Estado miembro a partir del cual el operador desea vender los productos. Este último debe abonar los impuestos especiales devengados en dicho Estado miembro.

  Esta simplificación se inscribe dentro del marco de los procedimientos relativos al régimen suspensivo e implica que el Estado miembro de destino admita que los productos en régimen suspensivo puedan despacharse a consumo sin haber sido previamente entregados físicamente a un destinatario autorizado en materia de derechos especiales y, por ende, sin que deban descargarse del buque.

Corresponde a cada Estado miembro, dentro de los límites del marco jurídico de la Directiva, decidir soberanamente simplificaciones en el procedimiento que desea conceder a sus operadores económicos.

Dictamen

El principio según el cual las mercancías despachadas a consumo en un Estado miembro, almacenadas con fines comerciales en otro Estado miembro diferente, deben someterse al pago de los impuestos especiales en este último, se aplica íntegramente a los productos sujetos a impuestos especiales vendidos durante los viajes intracomunitarios, excepto si, como prevé la Comunicación de la Comisión 99/08 citada, los productos son almacenados a bordo de un buque o aeronave que efectúa travesías o vuelos entre dos Estados miembros y sólo están disponibles para la venta cuando el buque o la aeronave se encuentra en el territorio de uno de esos dos Estados miembros. En este caso, los producto se consideran almacenados con fines comerciales en ese último Estado miembro. Para disipar cualquier duda sobre la existencia de esta posibilidad, debe indicarse expresamente en la Directiva.

En lo que se refiere a los procedimientos administrativos que deben seguir los operadores en cuestión, sería deseable una armonización comunitaria. Efectivamente, es innegable que actualmente sólo algunos Estados miembros han puesto en marcha ciertos procedimientos simplificados y que, por consiguiente, los operadores económicos afectados deben aplicar procedimientos muy diferentes de un Estado miembro a otro. Por otra parte, es importante subrayar que la ausencia de trámites administrativos simplificados es a veces consecuencia del procedimiento para poner en marcha dichos trámites. Por ejemplo, algunos Estados miembros consideran que la firma de los acuerdos bilaterales contemplados en el apartado 9 del artículo 7 sólo puede realizarse a nivel político, mientras que otros consideran que es suficiente un simple acuerdo administrativo.

Por consiguiente, con el fin de aportar una respuesta satisfactoria a la demanda legítima de simplificación por parte de los operadores económicos, la Comisión invita a los Estados miembros, dentro del marco de las disposiciones legislativas actuales, a colaborar en la puesta en marcha de procedimientos simplificados comunes. Si fuera necesario, la Comisión está dispuesta a utilizar el órgano no reglamentario del comité de impuestos especiales con el fin de definir un marco comunitario común para los procedimientos que se prevean.

Por otra parte, habida cuenta de que dichos procedimientos de simplificación no tienen incidencia alguna sobre el principio general de gravamen, se propone sustituir la disposición d el apartado 9 del artículo 7, por la que se prevé la obligación de autorizar dichos procedimientos simplificados mediante acuerdos bilaterales, por una disposición que prevea que dicho procedimiento se pueda poner en marcha mediante simple acuerdo administrativo.

La propuesta de Directiva menciona en el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 7 que los productos almacenados a bordo de un buque o aeronave que efectúa travesías o vuelos entre dos Estados miembros y sólo están disponibles para la venta cuando el buque o la aeronave se encuentra en el territorio de uno de esos dos Estados miembros no se consideran almacenados con fines comerciales en ese último Estado miembro. Además también menciona en el apartado 9 del artículo 7 que se establecerán procedimientos simplificados por simple acuerdo administrativo bilateral.

3.3.6. Ausencia de dispositivos para casos de infracción

Dificultades observadas

Al contrario de los movimientos realizados en régimen suspensivo, en relación con los cuales se han incluido en la Directiva 92/12/CEE (véanse artículos 14 y 20) disposiciones específicas para los casos de infracción, no existe ninguna disposición comunitaria relativa al procedimiento que se debe seguir en caso de pérdidas o en caso de infracciones comprobadas con ocasión de movimientos en régimen de «impuestos pagados».

Dictamen

La ausencia de disposiciones comunitarias relativas a las pérdidas e infracciones verificadas durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que ya hayan abonado el impuesto constituye un vacío jurídico que conviene paliar. La ausencia de disposiciones que determinen el Estado miembro en el que se devenga el impuesto especial puede generar conflictos de intereses entre Estados miembros, e incluso un doble gravamen. Además, las divergencias en el tratamiento que se derivan de esta ausencia de disposiciones comunitarias puede conducir, en situaciones similares, a tratamientos totalmente divergentes, y por ende a

distorsiones de la competencia entre los operadores. Por consiguiente, conviene someter el tratamiento de dichas pérdidas e infracciones a un régimen similar al que se aplica a las pérdidas e infracciones constatadas en el régimen suspensivo del impuesto especial.

La propuesta de Directiva incluye disposiciones específicas relativas al tratamiento de las pérdidas e infracciones comprobadas durante la circulación intracomunitaria de productos que ya hayan despachado al consumo (nuevos artículos 10 bis y 10 quater).

3.4. Artículo 8

De acuerdo con los principios por los que se rige el mercado interior, el artículo 8 de la Directiva establece que en el caso de los productos adquiridos por particulares, para sus necesidades propias y transportados por ellos mismos, los impuestos especiales se abonarán en el Estado miembro en el que se hayan adquirido los productos.

A pesar de su simplicidad aparente, este artículo está en el centro de numerosas discusiones, relativas en especial a:

– la interpretación del concepto «transportados por ellos mismos»

– el tratamiento de otros casos de movimientos no comerciales

– el comercio transfronterizo

3.4.1. Dificultades observadas

3.4.1.1. La interpretación del concepto «transportados por ellos mismos»

En 1995, el Tribunal de Apelación de Londres sometió una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas relativa a la interpretación del artículo 8. Dicha cuestión hacía alusión al caso de productos despachados a consumo en un Estado miembro B y adquiridos por o en nombre de un particular residente en un Estado miembro A través de un agente que también se encargaba de transportarlos.

Este modelo fiscal había sido organizado por una red comercial de empresas asociadas que, sobre la base de una interpretación amplia de las disposiciones del artículo 8, había establecido el sistema siguiente:

– Una sociedad del grupo fabrica una marca determinada de cigarrillos destinada al mercado británico

– Una segunda sociedad, vinculada a la primera, despacha a consumo dichos cigarrillos en el Gran Ducado de Luxemburgo, donde los venden comerciantes mayoristas y minoristas

– Una tercera sociedad (vinculada a las dos primeras) instalada en el Reino Unido centraliza la demanda de los particulares británicos de cigarrillos despachados a consumo en Luxemburgo; y se ocupa también de su transporte al Reino Unido

El principio fiscal que alegaban dichas sociedades era que el derecho de propiedad sobre los productos se transfería al particular en el momento mismo en que éste realizaba un pedido. Según estas sociedades, dado que el transportista no intervenía con fines comerciales (no

vendía los cigarrillos, se limitaba a transmitir los pedidos y a transportar los productos), debían aplicarse las disposiciones del artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE.

También según estas sociedades, los movimientos realizados se asimilaban a casos de «venta a distancia» que no están expresamente recogidos en la Directiva y por tanto debían tratarse por analogía con el artículo 8. Los pedidos realizados cada mes por los particulares no superaban los niveles indicativos fijados en el apartado 2 del artículo 9, es decir, 800 cigarrillos por comprador.

Las autoridades británicas consideraron que este modelo fiscal era un caso de evasión fiscal, que permitía al particular británico comprar (*«sin abandonar la comodidad de su sillón»*) productos en un Estado miembro diferente que aplicara unos derechos menores a los vigentes en el Reino Unido. Su argumento, defendido por el abogado general en sus conclusiones, era que sólo se puede aplicar el artículo 8 cuando se cumplen simultáneamente los siguientes requisitos:

a) Las mercancías deben haber sido adquiridas por un particular

b) Las mercancías deben destinarse a satisfacer las necesidades propias de estas personas

c) Ese particular debe haber efectuado su transporte

En su sentencia de 2 de abril de 1998 sobre este asunto C-296/95[6], el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas falló que:

«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, modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se perciban impuestos especiales en un Estado miembro A sobre mercancías despachadas a consumo en un Estado miembro B donde hayan sido adquiridas a una sociedad X para satisfacer las necesidades de particulares establecidos en el Estado miembro A través de una sociedad Y, que interviene en calidad de agente de dichos particulares y a cambio de una contraprestación, teniendo en cuenta que el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A también ha sido organizado por la sociedad Y por cuenta de los particulares y realizado por un transportista a título oneroso.»

El Tribunal de Justicia resolvió de esta forma en este caso particular. En el asunto que se le sometió, el Tribunal de Justicia reconoce la existencia de fines comerciales e impone por lo tanto el pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de consumo de los productos.

No obstante, conviene subrayar que en los fundamentos del fallo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas da su interpretación del concepto «transportados por ellos mismos». En este caso, en los comentarios que figuran en los puntos 33 a 36 de los fundamentos, el Tribunal de Justicia, tras examinar todas las versiones lingüísticas de este artículo 8, toma en consideración únicamente la situación en la que el transporte es realizado personalmente por el adquirente de los productos sujetos a impuestos especiales.

---

[6] Recopilación de Jurisprudencia 1998, p. I-01605.

3.4.1.2. Movimientos no comerciales

Contexto

El apartado 3 del artículo 23 de la Directiva 92/12/CEE indica que las disposiciones relativas a los impuestos especiales previstos por las siguientes Directivas dejarán de estar en vigor el 31 de diciembre de 1992:

– Directiva 74/651/ CEE relativa a las franquicias fiscales aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial en el interior de la Comunidad[7]

– Directiva 83/183/ CEE relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro[8]

– Directiva 68/297/CEE relativa a la uniformización de las disposiciones relativas a la admisión en franquicia del carburante contenido en los depósitos de los vehículos automóviles industriales[9]

Las disposiciones derogatorias antes citadas pretenden que ya no se sometan a un control administrativo los movimientos de los productos sometidos a impuestos especiales ***que no sean objeto de transacción comercial,*** que tras la creación del mercado interior y con la aplicación del principio de pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición pueden circular libremente en el interior del espacio comunitario.

Dificultades observadas

La libre circulación evocada se comentó en tres ocasiones en el seno del comité de impuestos especiales:

– En enero de 1993, cuatro Estados miembros declararon que exigían el pago de los impuestos especiales sobre los regalos enviados por vía postal a particulares.

– En enero de 1999, cuatro Estados miembros declararon que en caso de traslado de productos sometidos a impuestos especiales en poder de un particular, la dispensa de pago del impuesto en el Estado miembro de destino sólo se podía plantear en la medida en que este traslado fuera realizado físicamente por el propio particular (aplicación del artículo 8 de la Directiva 92/12).

– En julio de 2000, se comentó de nuevo la situación de envío de regalos destinados a particulares. Como en enero de 1993, cuatro Estados miembros declararon que gravaban los regalos enviados a particulares. Dichos Estados miembros pusieron especialmente de relieve la dificultad de controlar el carácter no comercial de estos envíos y el hecho de que ninguna disposición de la Directiva 92/12/CEE los exime expresamente del pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

---

7 DO L 354 de 30.12.1974, p. 57.
8 DO L 105 de 23.4.1983, p. 64.
9 DO L 175 de 23.7.1968, p. 15.

Las interpretaciones fiscales antes mencionadas conducen al gravamen sistemático en el Estado miembro de destino de envíos sin ningún carácter comercial, enviados a particulares. Esta situación tiene como consecuencia que, en algunos Estados miembros, los ciudadanos se encuentren actualmente en una situación menos favorable que la vigente antes de la creación del mercado interior y sean actualmente objeto de un tratamiento fiscal menos favorable comparado con el que se reserva a importaciones similares procedentes de terceros países.

A título de ejemplo, puede hacerse referencia a los casos citados más adelante, que se pueden considerar, en principio, como que no dan lugar a una nueva exigibilidad de los impuestos especiales:

a) Productos enviados como pequeños envíos sin carácter comercial por un particular a otro particular establecido en un Estado miembro diferente. En este caso, los productos deben estar exclusivamente destinados al uso personal o familiar del destinatario. Además, no se pueden enviar a cambio del pago directo o indirecto de una suma.

b) Envío de un Estado miembro a otro de bienes personales destinados a las necesidades privadas de un particular o de su familia (por ejemplo, bebidas alcohólicas obtenidas dentro del marco de una producción familiar y destinadas a un miembro de la familia residente en un Estado miembro diferente).

c) Productos sujetos a impuestos especiales tras un traslado de residencia normal o el equipamiento de una residencia secundaria.

d) Productos sujetos a impuestos especiales enviados como regalo de bodas.

e) Productos sujetos a impuestos especiales adquiridos dentro del marco de una herencia.

3.4.1.3. Comercio transfronterizo

Tras la supresión de las fronteras fiscales entre Estados miembros, el ciudadano tiene la posibilidad de adquirir en otro Estado miembro productos sujetos a impuestos especiales destinados a su propio uso, sin que esta adquisición suponga el pago de los impuestos especiales en su Estado miembro de residencia. Esta situación se deriva del principio de libre circulación resultante de la creación del mercado interior.

En un sistema comunitario en el que los tipos de los impuestos especiales no están armonizados, es comprensible que el ciudadano haga uso de este principio de libre circulación con el fin de aprovechar plenamente las diferencias impositivas derivadas de esta falta de armonización. El recurso al mencionado principio explica la importancia de estos movimientos de productos sujetos a impuestos especiales que se observa en algunos Estados miembros.

Esta situación preocupa no obstante a los Estados miembros que aplican impuestos especiales claramente superiores a los que se encuentran en vigor en los Estados miembros vecinos. El problema esencial con el que se enfrentan reside en la distinción que hay que hacer entre movimientos comerciales y movimientos privados.

3.4.2. Dictamen

Con el fin de valorar la pertinencia del artículo 8, conviene tener en cuenta que, con arreglo al principio que rige el mercado interior, los movimientos intracomunitarios de mercancías a cargo de particulares para sus propias necesidades están exclusivamente gravados en el Estado miembro de adquisición.

Podría parecer que el texto actual del artículo 8 reduce este principio. Efectivamente, se habla de productos «transportados por ellos mismos». Ahora bien, conviene recordar que en un principio la propuesta de la Comisión no contenía ninguna disposición específica sobre los movimientos realizados por los particulares, que quedaban excluidos del campo de aplicación de un proyecto de Directiva que sólo se interesaba por los movimientos comerciales de productos. No obstante, habida cuenta de la falta de armonización real de los tipos, los Estados miembros pidieron la inserción en la Directiva 92/12/CEE de una disposición que, a primera lectura, podría interpretarse como una limitación de la aplicación del principio general de libre circulación de los productos únicamente a los productos ***transportados por los propios particulares***.

Productos transportados por cuenta de particulares

El texto actual del artículo 8, tal como ha sido interpretado por el Tribunal, limita la aplicación de ese principio a la situación en la que el transporte es realizado personalmente por quien adquiere los productos sujetos a impuestos especiales. Si éste no acompaña personalmente los productos, el impuesto especial es de nuevo exigible en el Estado miembro de destino. Esta restricción de la posibilidad de los particulares de comprar mercancías pagando todos los impuestos en un Estado miembro y transportarlas a otro Estado miembro sin estar sujeto a un nuevo impuesto va más allá del principio general en materia de IVA. En materia de IVA sólo las ventas a distancia (mercancías expedidas o transportadas por cuenta del vendedor) son en principio sujetas a IVA en el Estado miembro de destino. Por el contrario, las compras a distancia (mercancías expedidas o transportadas por o por cuenta del comprador) están sistemáticamente sujetas al IVA en el Estado miembro de salida, aunque se trate de productos sujetos a impuestos especiales.

La Comisión estima que una restricción general al principio por el que se regula el mercado interior no está justificada. En consecuencia, se propone que, al igual que se aplica al IVA, todos los movimientos de productos destinados a las necesidades propias de un particular, efectuadas por o por cuenta de un particular sea, por su naturaleza no comercial, exclusivamente sujetas a impuestos en el Estado miembro de adquisición.

Debe incluirse no obstante una excepción a este principio en el caso de las labores del tabaco. Efectivamente, la aplicación de este principio estaría en contradicción con la política sanitaria preconizada por el Tratado, en particular en su artículo 152. De acuerdo con esta política, y con el fin de tener en cuenta el Convenio marco para la lucha antitabáquica, de la Organización mundial de la salud,[10] que preconiza "*la aplicación de políticas fiscales y, en su caso, de políticas de precios relativas a las labores del tabaco, con el fin de obtener una reducción progresiva del consumo de tabaco"*, la Comisión propone que, con exclusión de las labores del tabaco transportadas físicamente por el propio particular, o que sean objeto de

[10] Este convenio fue adoptado por la Asamblea mundial de la salud el 21 de mayo de 2003 y fue firmado por la Comunidad europea el 16 de junio de 2003.

movimientos entre particulares y destinadas a las necesidades propias del particular destinatario, todas las demás situaciones conduzcan al pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino. De esta forma, la eficacia de las medidas implantadas por cada Estado miembro con el fin de ajustarse a las conclusiones del convenio marco antes citado no podrá verse comprometida por el hecho de que los particulares puedan procurarse libremente labores del tabaco en Estados miembros que practiquen una política de precios inferior a la vigente en su Estado miembro de residencia.

En la propuesta de directiva el artículo 8 se completa con un segundo párrafo en el que se expone claramente que el principio sentado en el primer párrafo se aplica también a los productos distintos a las labores de tabaco transportados por cuenta de un particular.

Movimientos no comerciales a que se refiere el punto 3.4.1.2.

En lo que respecta a los movimientos no comerciales a que se refiere el punto 3.4.1.2., algunos Estados miembros desean atenerse a una interpretación restrictiva del principio de libre circulación de los productos adquiridos por particulares. La Comisión ha recordado en numerosas ocasiones que las disposiciones del artículo 8 debían considerarse como destinadas a poner de relieve una situación de movimientos realizados con fines no comerciales, pero que, dentro del respeto del principio del mercado interior al que se ha aludido, podían imaginarse otras situaciones. Por ejemplo, puede hacerse referencia a los movimientos no comerciales de productos sujetos a impuestos especiales efectuados entre particulares (mudanzas, regalos, etc.). Una interpretación restrictiva del artículo 8 lleva a pensar que este tipo de movimientos no comerciales no pueden quedar exentos de impuestos especiales en el Estado miembro de destino, salvo que sean realizados físicamente por los particulares a los que están destinados. Esta interpretación, que conduce a gravar movimientos que antes de la entrada en vigor del mercado interior quedaban exentos siempre que se respetasen determinadas condiciones, está en completa contradicción con los principios que rigen el mercado interior.

En la propuesta de Directiva se añade un tercer párrafo al artículo 8 en el que se indica que el principio enunciado en el apartado 1 de dicho artículo se aplica igualmente cuando los productos se expiden de un particular a otro, sin contrapartida directa o indirecta (se trata en particular de paquetes de regalo). Las demás situaciones a que se refiere el punto 3.4.1.2 quedan cubiertas por el segundo párrafo del artículo 8, dado que en esas situaciones los productos se transportan por cuenta de un particular.

Productos para necesidades distintas a las necesidades propias de los particulares

En cuanto al resto de los productos sujetos a impuestos especiales, transportados por ellos mismos o por cuenta de ellos, para necesidades distintas a sus propias necesidades, el impuesto especial debe percibirse en el Estado miembro de destino. Actualmente la Directiva no prevé expresamente el procedimiento que deben seguir los particulares que quieran legítimamente efectuar esas operaciones. Además, la posibilidad de un reembolso del impuesto especial inicialmente pagado en el Estado miembro de adquisición de los productos no está claramente fijada en la Directiva. Para precisar las reglas aplicables debe preverse claramente que el impuesto especial debe abonarse en el Estado miembro de destino, determinar el sujeto pasivo y fijar los procedimientos que ha de respetar. En lo que respecta al sujeto pasivo, es lógico que éste sea el particular que transporta o hace transportar los productos. En cuanto a los procedimientos, deben tratarse esos movimientos de la misma forma que los movimientos a que se refiere el artículo 7.

En la propuesta de Directiva, el apartado 1 del artículo 7 se completa con un segundo párrafo en el que se prevé que se considerarán fines comerciales todos los fines distintos a las necesidades propias de los particulares. En ese sentido, los procedimientos a que se refieren los apartados 4 y 5, segundo párrafo son aplicables a la tenencia de productos adquiridos por un particular para necesidades distintas a las necesidades propias y el reembolso en el Estado miembro de salida es posible en virtud del apartado 6.

Niveles indicativos

La inscripción del acta de la Directiva prevé que más allá de la introducción de una determinada cantidad de productos sujetos a impuestos especiales, corresponde al particular *probar* a satisfacción de la administración que éstos están destinados a sus propias necesidades. La Comisión no considera indicado recoger esta inscripción en el acta en el nuevo dispositivo legislativo. Respecto de cada situación en la que un particular introduzca productos sujetos a impuestos especiales, corresponde a la administración determinar, tras examen *de al menos el conjunto* de los criterios evocados en el apartado 2 del artículo 9, que la posesión de los productos tiene fines comerciales. Habida cuenta de que esta determinación puede ser objeto de litigio judicial, es necesario, por supuesto, que las administraciones fundamenten su decisión en elementos concretos, y no en simples presunciones.

Por consiguiente, dado que la inversión de la carga de la prueba no es posible desde el punto de vista legal, ya no se justifica el mantenimiento de los niveles indicativos que figuran en el apartado 2 del artículo 9. Efectivamente, una administración nunca podrá utilizarlos *solos* para justificar la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales con fines comerciales. Además, no es posible interpretarlos como constituyentes de umbrales de «franquicia», habida cuenta de que por debajo de estos niveles la administración del Estado miembro de control deberá, si desea que se confiera un carácter comercial al envío, estar *siempre* en posesión de elementos concretos que permitan determinar este carácter.

Por lo tanto, los niveles indicativos sólo se pueden comprender dentro del marco de instrucciones de control enviadas a sus agentes por una administración, que efectivamente puede recomendar a estos últimos que no pongan en marcha el procedimiento de control de particulares si no se supera una cantidad determinada de productos. No obstante, dado que esta recomendación es competencia exclusiva de los Estados miembros, no debe figurar en el texto de la Directiva.

En la propuesta de Directiva, el nuevo texto del apartado 2 del artículo 9 no recoge la posibilidad de aplicar niveles indicativos.

3.5. Artículo 9

El apartado 1 del artículo 9 recuerda de nuevo el régimen general impositivo que ya figuraba en el apartado 1 del artículo 7, indicando además que, al margen de las situaciones cubiertas por los artículos 7 y 8, deberán abonarse los impuestos especiales en el Estado miembro en el que se almacenen los productos con fines comerciales y que el sujeto pasivo será el tenedor de los mismos.

El apartado 2 del artículo 9 indica los criterios <u>mínimos</u> que deben tenerse en cuenta para determinar que los productos a los que se refiere el articulo 8 están destinados a fines comerciales.

3.5.1. Pertinencia del apartado 1 del artículo 9

Dificultades observadas

El texto del apartado 1 del artículo 9 es idéntico al del apartado 1 del artículo 7, con la salvedad de que dispone que los impuestos especiales se devenguen en el Estado del tenedor de los productos.

Dictamen

Como se ha indicado en el punto 3.2, conviene suprimir el hecho generador del apartado 1 del artículo 9, puesto que se repite con el hecho generador previsto en el artículo 7. Dado que el actual artículo 9 prevé que el tenedor es el sujeto pasivo en situaciones cubiertas por dicho artículo, también ha de completarse el apartado 3 del artículo 7 con un párrafo en el que se establezca que en los casos distintos a aquellos en los que se designa expresamente un sujeto pasivo, el tenedor de los productos es el sujeto pasivo del impuesto. Se trata en particular de productos almacenados por particulares para necesidades distintas a sus necesidades propias o productos almacenados por un operador económico o un organismo de derecho público que no ha respetado lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 propuesto.

3.5.2. Criterios que permiten determinar la existencia de fines comerciales

Dificultades observadas

El apartado 2 del artículo 9 fija un conjunto de elementos que deben al menos tenerse en cuenta con el fin de determinar que una mercancía adquirida por un particular reviste un carácter comercial y puede por ello ser objeto de gravamen en el Estado miembro de tenencia.

El problema principal es el criterio relativo a los niveles indicativos. Efectivamente, mientras que el texto del apartado 2 del artículo 9 menciona simplemente unos «niveles indicativos» como elemento que debe tomarse en consideración en el conjunto del procedimiento conducente a la calificación fiscal del movimiento efectuado por un particular, estos "niveles indicativos" a menudo se consideran una frontera legislativa que permite dar el siguiente tratamiento a los movimientos efectuados por particulares:

– Hasta los niveles indicativos: corresponde a la administración nacional demostrar que los productos adquiridos por los particulares tienen un fin comercial

– Por encima de los niveles indicativos: corresponde al particular demostrar, a satisfacción de la administración de control, que dichos productos están destinados a sus propias necesidades

El recurso a esta «inversión de la carga de la prueba» es considerado por numerosos ciudadanos europeos lo consideran como contrario a los principios generales del Tratado, pone de relieve claramente el elevado número de quejas recibidas por la Comisión al respecto. Sobre la base de esas quejas, la Comisión ha entablado procedimientos de infracción respecto de algunos Estados miembros que recurrían a la "inversión de la carga de la prueba", lo que ha conducido a un cambio de enfoque en los Estados miembros afectados.

Dictamen

Como ya hemos explicado en el *punto 3.4.2*, la Comisión estima que el mantenimiento de los niveles indicativos que figuran en el apartado 2 del artículo 9 no está justificada. Por lo demás, conviene mantener el texto actual de dicha disposición, excepto la frase introductoria. Se adapta al nuevo texto de los apartados 1 y 4 del articulo 8 y su objeto son ahora los productos destinados a fines distintos a las propias necesidades de los particulares, en lugar de los productos destinados a fines comerciales. Esta nueva redacción debería disipar las dudas en cuanto a la naturaleza de determinadas….. de productos que, aunque no puede calificarse de "comerciales" no se destinan a las necesidades propias de un particular.

En la propuesta de Directiva, no se incluye la disposición del apartado 2 del artículo 9 que preveía que los Estados miembros puedan fijar niveles indicativos.

3.5.3. Modalidades atípicas de transporte (apartado 3 del artículo 9)

Dificultades observadas

Durante las discusiones en el Consejo, los Estados miembros habían manifestado su inquietud respecto a las condiciones de seguridad vinculadas al transporte de hidrocarburos, así como al hecho de que la no armonización de los tipos del impuesto, en particular en materia de hidrocarburos, pudiera incitar a los particulares a comprar estos productos (especialmente los utilizados para calefacción) en un Estado de menor nivel impositivo, para transportarlos a continuación ellos mismos.

La disposición facultativa que figura en el apartado 3 del artículo 9 debe considerarse como una facultad de los Estados miembros de adoptar disposiciones fiscales dirigidas a prohibir de forma general el transporte de hidrocarburos por medios de transporte que no sean los debidamente autorizados. En resumen:

– los transportes «autorizados», es decir, los realizados con fines comerciales por un operador profesional, estarán sometidos al pago del impuesto en el Estado miembro de destino

– los transportes «atípicos», sin perjuicio de la aplicación de otras penas previstas en el ámbito de la seguridad de los transportes, estarán asimismo sometidos al pago del impuesto en el Estado miembro de destino

La disposición de que se trata da a los Estados miembros la posibilidad de excluir los hidrocarburos del ámbito de aplicación del artículo 8.

Como resultado, en el campo de los hidrocarburos, y más específicamente en lo que se refiere al gasóleo de calefacción, los particulares no disponen, en situaciones idénticas, de la misma libertad fiscal que en el caso de otros productos sujetos a impuestos especiales (pago del impuesto únicamente en el Estado miembro de origen). Además, debe examinarse la utilización del instrumento fiscal con el fin de tener en cuenta aspectos de seguridad en el transporte.

Dictamen

La Comisión no está convencida de la necesidad de mantener una medida que suponga una excepción al principio general de libre circulación que debe aplicarse a los movimientos

efectuados por particulares. Si puede existir un problema de seguridad en materia de transporte de hidrocarburos, el recurso a una disposición que suponga una excepción al principio antes citado no aporta una solución jurídica satisfactoria a dicho problema.

El recurso a disposiciones que tienen como único objetivo disuadir a los particulares del transporte de hidrocarburos no es fiscalmente justificable. Por consiguiente, el principio fiscal que prevé que en el caso de los productos sujetos a impuestos especiales transportados por particulares el pago de los impuestos especiales se realice exclusivamente en el Estado miembro de adquisición debe aplicarse plenamente a los hidrocarburos. El hecho de que una legislación nacional o comunitaria someta el transporte de hidrocarburos al respeto de unas normas de seguridad muy estrictas debe disociarse completamente del principio de gravamen que deba reservarse a este tipo de movimientos. Si no se respetasen estas normas, en ese caso debería considerarse que ha tenido lugar una infracción, pero esta evidencia no puede tener incidencia alguna en materia de impuestos especiales.

En el proyecto de Directiva no se incluyen las disposiciones del apartado 3 del actual artículo 9.

3.6. Artículo 10

El artículo 10 establece el principio de que, en caso de ventas a distancia, los impuestos especiales se devenguen en el Estado miembro de destino.

El procedimiento de pago que se crea en este artículo dispone que los impuestos especiales sean abonados por el vendedor o, en su caso, por su representante fiscal.

Existen por lo tanto dos procedimientos diferentes de pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino: el primero consiste en el pago realizado por el propio vendedor, mientras que el segundo consiste en el pago realizado por el representante fiscal del vendedor.

El Estado miembro en el que está establecido el vendedor debe asegurarse de que el vendedor respeta (él mismo o a través de su representante fiscal) las siguientes obligaciones:

- La obligación de garantizar el pago de los impuestos especiales, en las condiciones fijadas por, con anterioridad al envío de los productos

- El pago de los impuestos especiales después de la llegada de los productos

- Una contabilidad de las entregas de los productos

3.6.1. Movimientos destinados exclusivamente a particulares

Dificultades observadas

La lectura de las disposiciones del artículo 10 no permite concluir que se refieren **únicamente** a movimientos con destino a particulares. Además, la diferencia entre el artículo 7 y el artículo 10 no se aprecia con claridad. Efectivamente, la única diferencia entre el texto de estos dos artículos parece ser el hecho de que en el artículo 10 el transporte es asumido directa o indirectamente por el vendedor o se realiza por cuenta del mismo; esta situación también está presente en el artículo 7.

Dictamen

El texto del artículo 10 no identifica claramente los movimientos a los que se aplica. La intención original del legislador, a saber, la creación de procedimientos aplicables a las ventas realizadas por un vendedor extranjero y destinadas a un particular establecido en un Estado miembro diferente, no se evidencia suficientemente.

En la propuesta de Directiva, el apartado 1 del artículo 10 deja claro que se trata de ventas destinadas a un particular, efectuadas por un vendedor que se hace cargo, directa o indirectamente, del transporte.

3.6.2. Trámites impuestos al vendedor

Dificultades observadas

Por lo general, los operadores consideran el procedimiento actual poco satisfactorio. Tropiezan principalmente con las dificultades siguientes:

– Ausencia de armonización de los procedimientos que se deben respetar; en este caso, cada Estado miembro decide soberanamente los procedimientos vinculados al depósito de la garantía, así como al pago de los impuestos especiales. Los vendedores tienen dificultades para cumplir con una reglas que varían de un Estado miembro a otro

– Es imposible respetar el procedimiento relativo al depósito de una garantía con anterioridad al envío de los productos, pues para ello el vendedor debería trasladarse físicamente al Estado miembro de destino con anterioridad al envío de los productos

Salvo en la medida en que prevé la posibilidad para los Estados miembros de establecer que el sujeto pasivo del impuesto sea un representante fiscal, la Directiva no se pronuncia sobre los trámites a los que está obligado dicho representante. Estos últimos quedan a la apreciación de los Estados miembros. En la práctica, los procedimientos implantados por los Estados miembros difieren considerablemente, lo que refuerza la confusión de los operadores.

La mayor parte de los Estados miembros han optado por el procedimiento que prevé el pago de los impuestos especiales a través de un representante fiscal. Este último, a diferencia del vendedor, es una persona establecida en el Estado miembro de destino y por lo tanto obligado a cumplir con la legislación fiscal vigente en dicho Estado miembro.

No obstante, los operadores económicos no consideran satisfactoria esta solución, pues el recurso a un representante fiscal supone una carga financiera adicional para los vendedores. Para estos últimos, esta carga se considera desproporcionada con respecto a las ventas efectuadas.

Dictamen

El representante fiscal está sujeto a obligaciones muy diversas cuando el Estado miembro de destino obliga a designarlo. En algunos Estados miembros, este representante fiscal debe ser objeto de una autorización administrativa; en otros casos se le pide que deposite una fianza.

Por otra parte, la noción misma de representante fiscal se entiende de muy distintas formas en cada Estado miembro, por lo que se derivan obligaciones concretas también diferentes. Finalmente, el coste financiero que representa para un operador el nombramiento de un

representante fiscal es importante, pues este último sólo acepta asumir las obligaciones y responsabilidades del vendedor extranjero a cambio de una remuneración.

Todas estas dificultades se perciben como obstáculos a veces muy importantes, especialmente para las pequeñas y medianas empresas. Por todo ello se impone una simplificación del procedimiento actual.

En este caso, se puede hablar de un proyecto piloto que están desarrollando Francia y Bélgica, que ya no exige el recurso a un representante fiscal. Estos dos Estados miembros han puesto en marcha un procedimiento que, al tiempo que simplifica los procedimientos de pago de los impuestos especiales en el país de destino, permite a las administraciones de dichos Estados tener un mejor control de los movimientos realizados. Estos procedimientos permiten que el vendedor extranjero deposite una garantía por el conjunto de sus movimientos destinados a un Estado miembro en una oficina centralizada de dicho Estado miembro; el pago de los impuestos especiales se realiza a continuación sobre la base de la información intercambiada entre el Estado miembro de origen y el de destino.

La propuesta de Directiva incluye en el apartado 5 del artículo 8 el conjunto de los procedimientos de simplificación aplicados, dentro de este proyecto piloto, entre Bélgica y Francia. Además, el texto de este artículo se ha simplificado. Los apartados 1 y 2 actuales se han integrado en un solo apartado. El nuevo apartado 2 prevé el momento en que es exigible el impuesto especial. Por último, la expresión "respetando el derecho comunitario" y "compatible con el Tratado" se han eliminado del apartado 5.

3.6.3. Ausencia de documento administrativo de acompañamiento

Dificultades observadas

Otra diferencia esencial con respecto al procedimiento establecido en el artículo 7 reside en el hecho de que no se exige ningún documento de acompañamiento, pues el Consejo considera que los trámites relacionados con la ultimación de dicho documento no se pueden imponer a un particular.

En la práctica, los Estados miembros no son favorables a que productos destinados a fines comerciales circulen sin documento administrativo; efectivamente, la ausencia de dicho documento complica el control de la regularidad o irregularidad del movimiento.

Dictamen

Considerando que el nuevo procedimiento aplicable a las ventas a distancia (*véase el punto 3.6.2.*) obliga al vendedor a indicar en los documentos comerciales que acompañan el envío de los productos las referencias a la autorización que le ha sido concedida, tanto por el Estado miembro de origen como por el de destino (depósito de una garantía centralizada), el control de la regularidad del movimiento puede llevarse acabo fácilmente.

3.6.4. Transporte por cuenta de particulares

Dificultades observadas

El artículo 10 no se pronuncia expresamente sobre los movimientos de productos adquiridos por particulares y transportados por su propia cuenta cuando el transporte no es objeto de

ninguna intervención, directa o indirecta, del vendedor. Por todo ello, el principio del pago del impuesto en el país de destino, tal y como se prevé en el artículo 10, no aparece con claridad.

Algunos operadores han deducido de este «vacío jurídico» aparente que estos movimientos exigían únicamente el pago del impuesto en el Estado miembro de adquisición. Ahora bien, esta conclusión se contradice con lo dispuesto en el artículo 8, donde se reserva el pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de adquisición a los productos sujetos a impuestos especiales adquiridos por particulares para sus propias necesidades **y transportados por ellos mismos.**

Dictamen

La liberalización de los movimientos efectuados por particulares o por cuenta de ellos permite aportar una respuesta satisfactoria al presente problema. Debe señalarse que las labores de tabaco quedan excluidas de esa liberalización por las razones expuestas en el punto 3.4.2.

4. CONCLUSIONES

Han pasado diez años desde la creación del mercado interior y por lo tanto desde la entrada en vigor de las disposiciones de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE. Si bien es cierto que los movimientos intracomunitarios afectados por estas disposiciones sólo representan una pequeña proporción del conjunto de los movimientos intracomunitarios de productos sujetos a impuestos especiales, es importante destacar que afectan básicamente a los particulares, así como a los pequeños operadores económicos que no disponen de una infraestructura comercial y de medios financieros importantes.

Ahora bien, estos operadores, especialmente conscientes de las oportunidades que debería ofrecerles el mercado interior, experimentan dificultades, como podemos ver por ejemplo en los problemas evocados en el punto 4, bien para ajustarse a los procedimientos de aplicación mencionados en los artículos 7 a 10, bien incluso para comprender la pertinencia de algunos principios impositivos que están en la base de los mismos.

Efectivamente, es innegable que la redacción actual de los artículos 7 a 10 ha permitido que surjan interpretaciones nacionales que dan, según los Estados miembros, un tinte más liberal o, por el contrario, más restrictivo a dichos artículos. La Comisión considera que esta situación no es únicamente imputable a una posible falta de legibilidad de dichos artículos, sino más bien a una reacción proteccionista de algunos Estados miembros que se esfuerzan, con el fin de proteger los intereses presupuestarios nacionales, por limitar al máximo el alcance de la libertad de circulación de mercancías que genera el mercado interior.

Por todo ello, aunque a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia podría llegarse a la larga a una interpretación común de los artículos 7 a 10, la Comisión considera que le corresponde al legislador, es decir, al Consejo, aportar las respuestas necesarias. En ese sentido, se ha elaborado una propuesta legislativa (véase «la propuesta de Directiva» adjunta como anexo del presente informe) que descansa sobre los mismos principios en los que se basan los artículos actuales, a saber:

- La necesidad de abonar el impuesto en el Estado miembro de destino cuando los productos sujetos a impuestos especiales tengan una finalidad comercial

- Los principios generales del mercado interior, según los cuales los movimientos no comerciales efectuados por particulares deben ser únicamente objeto del pago del impuesto en el Estado miembro de adquisición

Además de la propuesta legislativa citada, la Comisión considera que, con el fin de tener en cuenta los problemas de devolución evocados en el capítulo 4, conviene proceder a una modificación del Reglamento (CEE) n° 3649/92. Se adjunta también al presente informe un proyecto en este sentido.

ANEXO

Artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE

Artículo 7

1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido despachados 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.

2. Con este fin y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6, en caso de que productos que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro, tal como se define en dicho artículo, se entreguen o se destinen a la entrega, o afectación en el interior de otro Estado miembro, o se destinen en el interior de otro Estado miembro a atender las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público, el impuesto especial será exigible en ese otro Estado miembro.

3. Está obligada al pago del impuesto, según los casos, la persona que, en el interior de un Estado miembro distinto de aquél en que los productos hayan sido puestos a consumo, tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega, o efectúe la afectación, así como el operador profesional o el organismo de derecho público.

4. Los productos a que se hace referencia en el apartado 1 circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el apartado 1 del artículo 18. La forma y el contenido se establecerán con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la presente Directiva.

5. La persona, operador u organismo a que se refiere el anterior apartado 3 deberá cumplir las siguientes obligaciones:

a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración a 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 cualquier control para que la Administración del Estado miembro de destino se cerciore de la recepción de las mercancías así como del pago de los impuestos especiales correspondientes

6. Los impuestos especiales pagados en 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.

7. Cuando los productos objeto de impuestos especiales ya comercializados en un Estado miembro se entreguen en otro lugar de destino en dicho Estado a través del territorio de otro Estado miembro distinto utilizando un itinerario adecuado, lo harán al amparo del documento de acompañamiento establecido en el anterior apartado 4.

8. En los casos contemplados en el apartado 7:

a) antes de la expedición de las mercancías, el expedidor deberá presentar declaración ante las autoridades fiscales del lugar de partida encargadas del control de impuestos especiales

b) el destinatario deberá confirmar la recepción de las mercancías siguiendo las normas previstas por las autoridades fiscales del lugar de destino encargadas del control de impuestos especiales

c) el expedidor y el destinatario deberán presentarse a cualesquiera controles que permitan a las autoridades fiscales de sus países asegurarse de la efectiva recepción de las mercancías

9. Cuando los productos objeto de impuestos especiales se despachen frecuente y regularmente en las condiciones mencionadas en el apartado 7, los Estados miembros podrán autorizar, mediante acuerdos bilaterales, un procedimiento simplificado que se aparte de lo dispuesto en los apartados 7 y 8.

Artículo 8

En cuanto a los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos, el principio que rige el mercado interior dispone que los impuestos especiales se perciban en el país en que se hayan adquirido dichos productos.

Artículo 9

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8, se producirá el devengo del impuesto cuando los productos despachados a consumo en un Estado miembro sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro.

En este caso, deberá pagarse el impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio se hallen los productos y estará obligado al pago del mismo el tenedor de éstos.

2. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el artículo 8 están destinados a fines comerciales, los Estados miembros deberán tener en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

— estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos

— lugar en que se encuentran dichos productos o, en su caso, modo de transporte utilizado

— cualquier documento relativo a dichos productos

— naturaleza de los productos

— cantidad de dichos productos

En lo que respecta a la aplicación del quinto guión, los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a:

a) *Labores de tabaco*

– cigarrillos 800 unidades

– cigarritos (cigarros con un peso máximo de 3 g/unidad) 400 unidades

– cigarros 200 unidades

– tabaco para fumar 1,0 kg

b) *Bebidas alcohólicas*

– bebidas espirituosas 10 litros

– productos intermedios 20 litros

– vinos (de los cuales 60 litros como máximo de vinos espumosos) 90 litros

– cervezas 110 litros

Irlanda estará autorizada a aplicar, hasta el 30 de junio de 1997, niveles indicativos que no podrán ser inferiores a 45 litros para los vinos (de los cuales 30 litros como máximo de vinos espumosos) y a 55 litros para las cervezas.

3. Respecto a la adquisición de hidrocarburos que ya se hayan despachado 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.

Artículo 10

1. Los productos objeto de impuestos especiales que sean adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados, operadores registrados u operadores no registrados, y enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o a cargo del mismo, estarán gravados por impuesto especial en el Estado miembro de destino. A los efectos del presente artículo, se considerará como Estado miembro de destino el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. Con este fin, la entrega de productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro, que dé lugar a envío o transporte de los mismos con destino a una persona de las citadas en el apartado 1 domiciliada en otro Estado miembro y que sean enviados o transportados en forma directa o indirecta por el vendedor o por cuenta de éste, dará lugar a la exigibilidad del impuesto especial sobre dichos productos en el Estado miembro de destino.

3. El impuesto especial del Estado miembro de destino será exigible al vendedor en el momento de efectuarse la entrega. No obstante, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones a fin de establecer que el sujeto pasivo del impuesto especial sea un

representante fiscal distinto, a su vez, del destinatario de los productos. Dicho representante fiscal estará establecido en el Estado miembro de destino y reconocido por las autoridades fiscales del mismo.

El Estado miembro en el que esté establecido el vendedor deberá asegurarse de que éste cumpla las siguientes obligaciones:

— garantizar el pago de los impuestos especiales, en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino, antes del envío de los productos y asegurarse del pago de los impuestos después de la llegada de los productos

— llevar una contabilidad de las entregas de los productos

4. En el caso contemplado en el apartado 2, los impuestos especiales que hayan sido pagados en el primer Estado miembro se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 22.

5. Los Estados miembros podrán establecer, siempre que respeten el derecho comunitario, modalidades específicas de aplicación de la presente disposición para los productos objeto de impuestos especiales que sean objeto de una normativa nacional concreta en lo que se refiere a la distribución compatible con el Tratado.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El 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[11], concluyó que era necesario aclarar algunas disposiciones de estos artículos y permitir así una comprensión inequívoca de las normas de imposición y de los procedimientos que allí se mencionan.

En consecuencia, la Comisión propone modificar las disposiciones relativas a los productos ya despachados a consumo en un Estado miembro, y que son objeto de un movimiento con destino a otro Estado miembro. Las modificaciones introducidas tienen en cuenta los mismos principios que se tomaron en consideración al adoptar la Directiva 92/12/CEE, es decir:

– la necesidad de pagar el impuesto especial en el Estado miembro de destino, cuando los productos sujetos al impuesto tengan una finalidad comercial;

– los principios generales del mercado interior, según los cuales los movimientos no comerciales efectuados por particulares serán únicamente objeto del pago del impuesto especial en el Estado miembro de adquisición.

COMENTARIO DE LAS DISPOSICIONES PROPUESTAS

Artículo 1 – Modificación de la Directiva 92/12/CEE

1) Modificaciones del artículo 7

a) Modificación del apartado 1 del artículo 7

El primer párrafo propuesto retoma el principio enunciado en el texto actual del artículo 7 que establece que, 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, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos. Sin embargo, se simplifica la redacción de este párrafo.

Se añade un segundo párrafo en el que se consideran fines comerciales, todos aquellos distintos de las necesidades propias de los particulares. Por ejemplo, los procedimientos mencionados en el segundo párrafo de los apartados 4 y 5 pasan a ser explícitamente aplicables a la detención de productos adquiridos por un particular para necesidades distintas de las suyas propias, y a ser explícitamente posible, en virtud del apartado 6, el reembolso del impuesto especial en el Estado miembro de partida. Actualmente, la Directiva no contempla de modo expreso un procedimiento que puedan seguir los particulares que, legítimamente, deseen efectuar tales operaciones. En cuanto al deudor del impuesto, es lógico que deba ser el particular que transporte o haga transportar los productos. En lo tocante a los procedimientos a seguir, procede tratar estos movimientos de manera similar a los contemplados en el artículo 7.

---

[11] 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 (DO L 76, 23.3.1992, p. 1), modificada en último lugar por el Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003 (DO L 122, 16.5.2003, p. 36).

El principio enunciado en el primer párrafo se aplica íntegramente a los productos objeto de impuestos especiales vendidos en el transcurso de viajes intracomunitarios, salvo si, como prevé la Comunicación de la Comisión 99/08[12], los productos se encuentran a bordo de un buque o una aeronave que efectúe travesías o vuelos entre dos Estados miembros y no estén disponibles a la venta cuando el buque o la aeronave se encuentre en el territorio de uno de esos dos Estados. En este último caso, no se considera que los productos son detentados con fines comerciales en este último Estado miembro. Para desvanecer cualquier duda respecto a esta posibilidad, es preciso indicarla expresamente en la Directiva. Con tal fin, se ha añadido un tercer párrafo al apartado 1, en el que se precisa que los productos que se encuentran a bordo de un buque o una aeronave que efectúe travesías o vuelos entre dos Estados miembros, pero que no estén disponibles a la venta cuando el buque o la aeronave se encuentre en el territorio de un Estado miembro, no se considerarán detentados con fines comerciales en ese Estado miembro.

b) Modificación del apartado 2 del artículo 7

Se suprime el apartado 2 del artículo 7 porque se limita a repetir disposiciones ya cubiertas por los apartados 1 y 3.

c) Modificación de los apartados 3 a 9 del artículo 7

La actual redacción del apartado 3 permite una gran flexibilidad a los Estados miembros en cuanto a la identificación de las personas que pueden ser consideradas responsables del pago de los impuestos sobre consumos especiales en el Estado miembro de destino. Esta flexibilidad plantea dificultades a algunos de ellos. En efecto, la expresión «según los casos» no ofrece ningún criterio definido para determinar si el impuesto especial debe ser pagado por el expedidor, por el destinatario, o, eventualmente, por otra persona (por ejemplo, el transportista).

El apartado 3 propuesto distingue claramente dos situaciones de tenencia de productos sujetos a impuestos especiales con fines comerciales en un Estado miembro distinto de aquel en se efectúe el despacho a consumo y define inequívocamente las personas sujetas al pago del impuesto especial en cada una de esas situaciones y que, además, serán quienes deban realizar los trámites descritos en el apartado 5. Para solventar las dificultades relacionadas con los trámites que hay que realizar en destino, conviene designar como deudor del impuesto, a la persona que mejor esté situada para realizar los trámites correspondientes.

La situación prevista en el primer párrafo del apartado 3 se refiere a los productos transportados en el territorio de un Estado miembro por un operador no establecido en dicho Estado con el fin de ponerlos a la venta en el mismo. Se trata de productos que, en el momento de su entrada en el territorio de otro Estado miembro, no han sido aún objeto de una transacción comercial. En esta situación, este operador no establecido es designado como deudor del impuesto especial.

La situación prevista en el segundo párrafo del apartado 3 se refiere a los productos destinados, dentro de otro Estado miembro, a las necesidades de un operador o de un

---

[12] Comunicación de la Comisión sobre las normas en materia de IVA e impuestos especiales aplicables, a partir del 1 de julio de 1999, por los proveedores de bienes vendidos a bordo de transbordadores y aeronaves o en los aeropuertos a pasajeros que viajen dentro de la Unión Europea – 1999/C 99/08 (DO C 99 de 10.4.1999, p. 20).

organismo de Derecho público. En este caso, la norma general que debe aplicarse es la exigibilidad del impuesto especial al destinatario (operador económico u organismo de Derecho público, a la satisfacción de cuyas necesidades están destinados los productos), establecido en el Estado miembro de destino. Si en este contexto, el vendedor extranjero manifestara la intención de pagar el impuesto especial en destino (por ejemplo, porque periódicamente efectúa entregas al amparo de un régimen de «derechos pagados» con destino a ese Estado miembro), está previsto que pueda optar por convertirse en el deudor del impuesto, en sustitución del destinatario de los productos (posibilidad prevista en el tercer párrafo del apartado 3).

Tras la supresión del hecho generador del impuesto especial actualmente previsto en el artículo 9, procede añadir un cuarto párrafo al apartado 3 del artículo 7 que establezca que, en los supuestos distintos de los mencionados en los párrafos primero a tercero de dicho apartado 3, el impuesto será adeudado por el tenedor de los productos con fines comerciales. Esta disposición sustituye el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 9, suprimido (véanse asimismo más adelante los comentarios en la letra a) del punto 3).

La última modificación del apartado 3 afecta al concepto de «operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica». La propuesta sustituye este concepto por el de «operador económico», puesto que los operadores a los que se refiere esta disposición son los operadores económicos en su totalidad. Por consiguiente, basta la mención de la calidad de «operador económico».

En el apartado 4, se añaden los términos «excluidos aquellos para los que el operador económico no establecido se identifique como deudor del impuesto». Por consiguiente, el documento de acompañamiento simplificado definido por el Reglamento (CEE) nº 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992[13], debe dejar de utilizarse en estas situaciones. La utilización de este documento se sustituye por el procedimiento que se aplica a las «ventas a distancia», establecido en el apartado 3 del artículo 10, que, facilita los procedimientos de pago del impuesto especial en destino y permite que las administraciones de los Estados concernidos puedan controlar mejor los movimientos efectuados.

El apartado 5 establece las obligaciones que deberán cumplir los deudores del impuesto especial, definidos en el apartado 3. En el nuevo primer párrafo se establece que los trámites que debe realizar el operador económico no establecido en el Estado miembro de tenencia son los mismos que se aplican a las «ventas a distancia» establecidos en el apartado 3 del artículo 10. El segundo párrafo recoge los trámites tal como están previstos actualmente en el apartado 5, especificando en su frase introductoria que, en adelante, se aplicarán exclusivamente a las situaciones mencionadas en el segundo y cuarto párrafos del apartado 3.

Las modificaciones de los apartados 6, 7 y 8 son meramente formales.

Actualmente, el apartado 9 autoriza a los Estados miembros para que instauren procedimientos simplificados, mediante acuerdos bilaterales, en caso de que los productos sujetos a impuestos especiales circulen frecuente y regularmente desde un punto a otro de un mismo Estado miembro, pero a través del territorio de otro Estado miembro. Teniendo en cuenta que estos procedimientos de simplificación no tienen ninguna incidencia en el principio general de imposición mencionado en el apartado 1, el texto del apartado 9 se

[13] DO L 369 de 18.12.1992, p. 17.

modifica con el fin de prever la instauración de los procedimientos simplificados mediante simples acuerdos administrativos. Esta disposición debería de facilitar la celebración de acuerdos bilaterales entre Estados miembros.

2) Modificaciones del artículo 8

En la actualidad, el artículo 8 tiene un solo párrafo. La propuesta modifica este párrafo y añade dos más.

El primer párrafo propuesto retoma el principio enunciado en la versión actual del artículo 8. Sin embargo, se suprimen los términos «el principio que rige el mercado interior dispone que», ya que huelga hacer referencia a un principio general que se deriva directamente del propio Tratado.

La actual redacción del artículo 8 solo contempla el supuesto de que el comprador de los productos sujetos al impuesto especial realice personalmente el transporte. La Comisión considera obsoleta esta restricción general al principio que regula el mercado interior. Por consiguiente, se propone que, a semejanza del principio aplicado en materia de IVA, los movimientos efectuados por o por cuenta de un particular y destinados a sus necesidades propias, por su naturaleza no comercial, estén sujetos exclusivamente a imposición en el Estado miembro de adquisición. Con este fin, el segundo párrafo propuesto enuncia claramente que el principio del primer párrafo se aplica asimismo a los productos transportados por un tercero por cuenta de un particular, excluidas las labores del tabaco. En efecto, la plena aplicación de este principio a estos productos sería contradictoria con la política de sanidad preconizada por el Tratado, en particular en su artículo 152 y por el Convenio Marco para el Control del Tabaco de la Organización Mundial de la Salud[14], que preconiza «la aplicación de políticas fiscales y, en su caso, de políticas de precios a los productos del tabaco a fin de llegar a reducir progresivamente su consumo». De ello se deriva que, tal como sucede actualmente, en lo referente a las labores del tabaco, el impuesto especial se seguirá adeudando en el Estado miembro de destino de los productos del tabaco adquiridos a un vendedor extranjero y transportados por cuenta de un particular.

El tercer párrafo precisa que el principio de imposición en el Estado miembro de adquisición se aplica también a los productos expedidos por un particular a otro sin contrapartida directa o indirecta (concretamente en el caso de paquetes regalo). Esta precisión parece necesaria para disipar cualquier duda relativa al tratamiento de estos movimientos de naturaleza no comercial.

3) Modificaciones del artículo 9

a) Modificación del primer párrafo del apartado 1 del artículo 9

El primer párrafo del apartado 1 del artículo 9 establece que se producirá el devengo del impuesto cuando los productos despachados a consumo en un Estado miembro sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, en circunstancias distintas de las previstas en los artículos 6, 7 y 8. Se propone suprimir esta disposición que se limita a repetir el hecho generador ya establecido en el apartado 1 del artículo 7 con la única salvedad de que el deudor del impuesto especial es el tenedor de los productos, en vez de los deudores

[14] Este Convenio fue adoptado por la Asamblea Mundial de la Salud el 21 de mayo de 2003 y firmado por la Comunidad Europea el 16 de junio de 2003.

identificados en las situaciones contempladas en el artículo 7. Para cubrir las situaciones a que se refiere actualmente el artículo 9, el apartado 3 del artículo 7 se ha completado con un párrafo que establece que, salvo en aquellos casos en que se designe expresamente un deudor, el tenedor de los productos será el deudor del impuesto especial. Puede tratarse, por ejemplo, de productos que se hallen en posesión de un particular para satisfacer necesidades distintas de las suyas propias, o productos en posesión de un operador económico o de un organismo de Derecho público que no hayan respetado las prescripciones enunciadas en el apartado 5 del artículo 7 propuesto.

b) Modificación del apartado 2 del artículo 9

En la frase introductoria del apartado 2, se suprime la referencia al artículo 8. Efectivamente, esta disposición tiene como objetivo determinar los criterios que las autoridades competentes de los Estados miembros habrán de tener en cuenta en todas las situaciones de tenencia de productos en sus territorios, respecto de las cuales se plantee la duda de si la tenencia de esos productos tiene fines comerciales o la satisfacción de las necesidades propias de los particulares.

El segundo párrafo del apartado 2 se ha descartado en la propuesta. Este párrafo permite a los Estados miembros prever niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba, para establecer que los productos a que se refiere el artículo 8 están destinados a fines comerciales. En realidad, estos límites indicativos nunca pueden ser utilizados sin más elementos por una administración para justificar que una tenencia de productos sujetos a impuestos especiales tiene fines comerciales. Además, tampoco pueden ser interpretados como umbrales de «franquicia», pues se entiende que, por debajo o por encima de esos niveles, si la administración del Estado miembro de control quiere conferir carácter comercial al envío, tiene que hallarse en posesión de elementos concretos que permitan establecer dicho carácter. Los niveles indicativos, por lo tanto, no pueden entenderse si no es en el marco de instrucciones de control dadas por una administración a sus agentes, la cual puede recomendarles que no inicien el procedimiento de control sino a partir de una determinada cantidad de productos. Ahora bien, puesto que esta recomendación es competencia exclusiva de los Estados miembros, no debe figurar en el dispositivo legal de la Directiva.

c) Modificación del apartado 3 del artículo 9

Se suprime el apartado 3 del artículo 9. La Comisión no está convencida de la necesidad de mantener una disposición fiscal que permita a los Estados miembros establecer excepciones al principio general de libre circulación aplicable a los movimientos efectuados por particulares. Si bien puede existir un problema de seguridad en materia de transporte de aceites minerales, el recurso a una disposición que establezca una excepción al principio antes citado no aporta, por su propia naturaleza, una solución jurídica satisfactoria al problema. El hecho de que una legislación nacional o comunitaria imponga normas de seguridad muy estrictas para el transporte de aceites minerales debe disociarse totalmente del principio de imposición que deberá aplicarse a ese tipo de movimientos. En caso de incumplimiento de determinadas normas de seguridad, debería hacerse constar la infracción, pero en ningún caso esa constancia podría tener alguna incidencia en materia de impuestos especiales.

4) Modificaciones del artículo 10

La redacción del apartado 1 no identifica claramente los movimientos a los que se refiere. La intención original del legislador, es decir, la instauración de procedimientos aplicables a las

ventas efectuadas por un vendedor extranjero que, directa o indirectamente, se haga cargo del transporte de los productos con destino a un particular establecido en otro Estado miembro («ventas a distancia») no se destaca suficientemente. Para que no quepa duda de que esta disposición tiene como objeto las ventas destinadas a un particular, los términos *«adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados, operadores registrados u operadores no registrados» se sustituyen por los términos «adquiridos por personas que actúen en calidad de particulares»*.

Se suprime el apartado 2, que repite las disposiciones del apartado 1, y se sustituye por una disposición recogida actualmente en el apartado 3, en la que se indica que el impuesto especial será exigible en el momento de efectuarse la entrega.

El apartado 3 define las obligaciones que deberán respetar los operadores económicos que efectúen operaciones mencionadas en el apartado 1. El informe expone que, generalmente, los operadores comerciales juzgan poco satisfactorio el actual procedimiento de pago. Las principales dificultades a que se enfrentan los operadores son las siguientes:

– Falta de armonización de los procedimientos que deben respetar; en este caso, cada Estado miembro es competente para decidir los procedimientos relacionados con el depósito de la garantía, así como con el pago del impuesto especial.

– Imposibilidad de respetar el procedimiento relativo al depósito de una garantía antes de la expedición de los productos; el respeto de esta disposición implica en efecto que el vendedor se desplace físicamente al Estado miembro de destino antes del envío de los productos.

– La designación de un representante fiscal, exigida por la mayoría de los Estados miembros, que representa una carga financiera añadida para los vendedores, los cuales la consideran desproporcionada con relación a las ventas efectuadas.

– Como el concepto mismo de representante fiscal se entiende de manera muy distinta de un Estado miembro a otro, las obligaciones concretas que se derivan de ello pueden ser diferentes.

Dado que todas estas dificultades son percibidas como limitaciones, en ocasiones importantes, en particular para las pequeñas y medianas empresas, el procedimiento establecido en el apartado 3 se sustituye por un procedimiento simplificado que facilita el pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino, al mismo tiempo que permite a la administración de dicho Estado controlar mejor los movimientos efectuados. Se suprime la posibilidad de que el Estado miembro de destino pueda exigir la designación de un representante fiscal.

El apartado 4 ya no hace referencia al apartado 2, sino al apartado 1, como consecuencia de las modificaciones propuestas en los apartados 1 y 2.

En el apartado 5 se suprimen los términos «siempre que respeten el derecho comunitario» y «compatible con el Tratado», pues se trata de referencias superfluas en la medida en que el Derecho comunitario y las disposiciones del Tratado se aplican en cualquier supuesto.

5) Inserción de los artículos 10 bis, *10* ter *y 10* quater

La ausencia en el dispositivo legal de la Directiva de disposiciones comunitarias relativas a las pérdidas e infracciones registradas durante la circulación intracomunitaria de productos

sujetos a impuestos especiales que ya han sido despachados a consumo en un Estado miembro constituye un vacío jurídico. En efecto, la falta de disposiciones que determinen en este caso el Estado miembro en que se adeuda el impuesto especial, puede llevar a conflictos de interés entre Estados miembros y, en ocasiones, a una doble imposición. Además, la ausencia de tales disposiciones comunitarias puede llevar, en situaciones comparables, a tratamientos divergentes de un Estado miembro a otro y, en consecuencia, a distorsiones de la competencia entre operadores. Por consiguiente, el tratamiento de estas pérdidas e infracciones debe someterse a un régimen similar al aplicado a las pérdidas e infracciones comprobadas en régimen de suspensión del impuesto especial (véanse los artículos 14 y 20 de la Directiva).

Los apartados 1 y 2 del artículo 10 bis prevén la concesión de una franquicia en el Estado miembro de destino por las pérdidas producidas en la circulación intracomunitaria con fines comerciales de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro. En este caso, las condiciones de concesión son fijadas por cada Estado miembro y se refieren tanto a las pérdidas debidas a casos fortuitos o de fuerza mayor como a pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos transportados. *El apartado 3* trata del tratamiento fiscal que debe reservarse a las pérdidas de mercancías, distintas a aquéllas que deban considerarse como una infracción o una irregularidad y que no puedan beneficiarse de la franquicia del impuesto especial concedida a las pérdidas contempladas en los *apartados 1 y 2*.

El artículo 10 ter trata del tratamiento fiscal que debe reservarse a los productos sujetos a impuesto especial que hayan sido objeto de una infracción o de una irregularidad durante el transporte intracomunitario. Este artículo determina, en particular, el lugar en que puede exigirse el impuesto especial, así como el deudor de este impuesto en las diferentes situaciones posibles. Las disposiciones de este artículo son similares a las ya previstas para los productos sujetos a impuestos especiales que circulan en régimen de suspensión (véase el artículo 20 de la Directiva 92/12/CEE).

A fin de evitar la doble imposición, el *artículo 10* quater dispone que el Estado miembro de partida reembolse el impuesto especial percibido inicialmente en cuanto se presente la prueba de la recaudación del impuesto especial en otro Estado miembro, en los casos mencionados en el apartado 3 del artículo 10 *bis* y en los apartados 1 a 4 del artículo 10 *ter*. Este artículo también prevé que, en estos casos, se libere la garantía depositada en el Estado miembro de destino, de conformidad con la letra a) del apartado 5 del artículo 7 y con la letra b) del apartado 3 del artículo 10.

6) Modificación del artículo 27

Se prevé que la aplicación de las modificaciones introducidas por la presente Directiva sea evaluada y examinada por el Consejo, basándose en un informe de la Comisión, antes del 1 de enero de 2010.

2004/0072 (CNS)

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

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

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, y, en particular, su artículo 93,

Vista la propuesta de la Comisión[15],

Visto el dictamen del Parlamento Europeo[16],

Visto el dictamen del Comité Económico y Social europeo[17],

Considerando lo siguiente:

(1) El artículo 27 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[18] prevé que, antes del 1 de enero de 1997, el Consejo reexamine los artículos 7 a 10, con el fin de adoptar cuando proceda las modificaciones necesarias. Estos artículos establecen las disposiciones aplicables a los movimientos intracomunitarios de naturaleza comercial o privada, de productos respectos de los cuales los impuestos especiales ya han sido pagados en un Estado miembro. No obstante, en aquel momento, los movimientos intracomunitarios de productos que ya habían sido despachados a consumo en un Estado miembro eran relativamente poco importantes, de modo que los Estados miembros carecían de la experiencia suficiente para evaluar la pertinencia de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE.

(2) Desde entonces, si bien las cifras relativas a los movimientos intracomunitarios que han pagado los impuestos siguen siendo relativamente pequeñas, cada vez es mayor el porcentaje de operadores económicos o particulares que tratan de interpretar las disposiciones de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE de una manera que les permita legitimar prácticas comerciales conducentes al pago del impuesto especial en el Estado miembro de adquisición de los productos. Además, la evolución de las transacciones comerciales efectuadas por Internet y la supresión de las ventas libres de impuestos a los viajeros en el tráfico intracomunitario han propiciado que aumente el

---

15 DO C […] de […], p. […].
16 DO C […] de […], p. […].
17 DO C […] de […], p. […].
18 DO L 76 de 23.3.1992, p. 1, Directiva modificada por última vez por el Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003 (DO L 122, 16.5.2003, p. 36).

recurso a las disposiciones antes citadas. Basándose en las conclusiones de una nueva encuesta efectuada en enero de 2002, la cual se dirigió tanto a las administraciones nacionales como a los operadores económicos interesados, la Comisión elaboró un informe sobre la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE.

(3) El informe de la Comisión concluyó la necesidad de revisar algunas de estas disposiciones y de aclarar otras, con objeto de facilitar una comprensión inequívoca de las normas de imposición y de los procedimientos mencionados en los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE.

(4) Procede definir la noción de «fines comerciales», como «fines distintos de las necesidades propias de los particulares», con el fin de aclarar que el principio de la percepción de los impuestos especiales sobre productos ya despachados a consumo en un Estado miembro pero detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, así como los correspondientes procedimientos, se aplican plenamente a los productos detentados por un particular para fines distintos de sus necesidades personales.

(5) El principio de la percepción del impuesto especial se aplica íntegramente a los productos sujetos a impuestos especiales que se encuentren a bordo de un navío o de una aeronave que efectúe travesías o vuelos entre dos Estados miembros, para ser vendidos durante viajes intracomunitarios, salvo si, como prevé la Comunicación 1999/C 99/08 de la Comisión[19], dichos productos no están disponibles para su venta cuando el navío o la aeronave se encuentre en el territorio de uno de esos dos Estados miembros. En este último caso, no se considera que los productos son detentados con fines comerciales en este último Estado miembro. Para desvanecer cualquier duda respecto a esta posibilidad, es preciso indicarla expresamente en la Directiva.

(6) El artículo 7 distingue diferentes situaciones en que productos sujetos a un impuesto especial, que hayan sido ya despachados a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, pero no identifica claramente a la persona deudora del pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino en cada una de esas situaciones. Por lo tanto, conviene definir inequívocamente en cada una de ellas a la persona deudora del pago del impuesto especial y las obligaciones que deberán respetarse en el Estado miembro de destino.

(7) En estas situaciones, también es necesario simplificar las obligaciones que habrán de respetar las personas no establecidas en el Estado miembro de tenencia, pero que sean deudoras en dicho Estado del impuesto especial, permitiendo al mismo tiempo a las administraciones de los Estados miembros en cuestión un mejor control de los movimientos efectuados.

(8) Procede sustituir la noción de «operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica» por la de «operador económico», puesto que los operadores afectados son la totalidad de los operadores económicos.

---

[19] Comunicación de la Comisión sobre las normas en materia de IVA e impuestos especiales aplicables, a partir del 1 de julio de 1999, por los proveedores de bienes vendidos a bordo de transbordadores y aeronaves o en los aeropuertos a pasajeros que viajen dentro de la Unión Europea – 1999/C 99/08 (DO C 99 de 10.4.1999, p. 20).

(9) Dadas las dificultadas encontradas por los Estados miembros que desean instaurar procedimientos simplificados mediante acuerdos bilaterales con arreglo al apartado 9 del artículo 7, especialmente en el caso de ventas a bordo de una aeronave o de un navío durante un transporte intracomunitario, procede permitir el establecimiento de procedimientos simplificados mediante simples acuerdos administrativos.

(10) El artículo 8 enuncia el principio que regula el mercado interior, según el cual, en el caso de productos adquiridos por particulares para sus propias necesidades y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro, los impuestos especiales son percibidos en el Estado miembro en que se hayan adquirido. Procede ampliar la aplicación de este principio a los productos, destinados a las necesidades propias de un particular y transportados por un tercero por cuenta de un particular, dado que se trata de operaciones de carácter estrictamente privado. Por razones vinculadas a la protección de la salud, es necesario prever que la ampliación del principio antes mencionado no se aplique a las labores del tabaco transportadas por cuenta de un particular.

(11) Conviene precisar que el principio enunciado en el artículo 8 se aplica también a los productos enviados por un particular a otro sin contrapartida directa o indirecta (fundamentalmente se trata de paquetes de regalo), a fin de desvanecer cualquier duda en cuanto al trato aplicable a estos movimientos que no tienen carácter comercial.

(12) Procede suprimir el apartado 1 del artículo 9 que se limita a repetir el hecho generador ya previsto en el apartado 1 del artículo 7, con la única salvedad de que el deudor del impuesto especial es el tenedor de los productos, en vez de los deudores identificados en las situaciones contempladas en el artículo 7. Para cubrir las situaciones, actualmente cubiertas por el artículo 9, el apartado 3 del artículo 7 debe ser completado mediante un párrafo que establezca que, en aquellos casos en que no hay un deudor designado explícitamente, el deudor del impuesto especial es el tenedor de los productos.

(13) Conviene suprimir la posibilidad de que los Estados miembros establezcan niveles indicativos para determinar si la tenencia de los productos es con fines comerciales para satisfacer necesidades propias de particulares. Efectivamente, en ningún caso una administración no puede utilizar exclusivamente estos límites indicativos para justificar una tenencia de productos sujetos a impuestos especiales con fines comerciales. Por consiguiente, solo tienen sentido en el marco de instrucciones de control dadas por una administración a sus agentes.

(14) Procede suprimir el apartado 3 del artículo 9, dado que no es oportuno mantener una disposición fiscal que permite a los Estados miembros establecer excepciones al principio enunciado en el artículo 8 por razones vinculadas a la seguridad en materia de transporte de aceites minerales.

(15) Procede precisar que la situación cubierta por el artículo 10 («ventas a distancia») solo afecta a aquellas personas que actúen en calidad de particulares, puesto que los movimientos con destino a operadores económicos u organismos de Derecho público están expresamente cubiertos por el artículo 7. Por otra parte, procede instaurar para dichas «ventas a distancia» un procedimiento de pago del impuesto especial en el Estado miembro de destino que concilie las legítimas expectativas de simplificación de los operadores y la necesidad de reforzar las posibilidades de control de las mismas.

(16) La ausencia en la Directiva de disposiciones comunitarias relativas a las pérdidas e infracciones registradas durante la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro constituye un vacío jurídico que puede provocar conflictos de intereses entre Estados miembros y, en determinados casos, una doble imposición. Por consiguiente, procede someter el tratamiento de estas pérdidas e infracciones a un régimen similar al aplicado a las pérdidas e infracciones registradas al amparo de un régimen de suspensión del impuesto especial.

(17) El Consejo, basándose en un informe de la Comisión, evaluará y examinará la aplicación de las modificaciones previstas en la presente Directiva antes del 1 de enero de 2010.

(18) Procede, pues, modificar consecuentemente la Directiva 92/12/CEE.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

La Directiva 92/12/CEE se modificará como sigue:

1) El artículo 7 se modificará como sigue:

a) El apartado 1 se sustituirá por el texto siguiente

«1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, el impuesto especial deberá pagarse en este último Estado.

Se considerarán fines comerciales todos los que no sean las necesidades propias de un particular.

No obstante, los productos que se encuentren a bordo de un navío o de una aeronave que efectúe travesías o vuelos entre dos Estados miembros, pero que no estén disponibles a la venta cuando el navío o la aeronave se encuentre en el territorio de un Estado miembro, no se considerarán detentados con fines comerciales en dicho Estado.».

b) Se suprimirá el apartado 2.

c) Los apartados 3 a 9 se sustituirán por el texto siguiente:

«3. En las situaciones contempladas en el apartado 1, cuando los productos sean detentados por un operador económico no establecido en el Estado miembro de tenencia (en adelante, un «operador económico no establecido»), para ser propuestos a la venta, dicho operador estará obligado al pago del impuesto especial.

Cuando los productos se destinen en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador económico o de un organismo de Derecho público: el impuesto especial se exigirá al operador económico o al organismo de Derecho público.

No obstante, cuando los productos sean entregados por un operador económico no establecido, éste podrá sustituir a los deudores definidos en el segundo párrafo.

En todos los demás casos, el impuesto será exigible a la persona que detente los productos con fines comerciales.

4. Los productos contemplados en el apartado 1, excluidos aquellos para los que el operador económico no establecido en el Estado miembro de detención se identifique como deudor del impuesto, circularán entre los territorios de los diferentes Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los elementos principales del documento contemplado en el apartado 1 del artículo 18.

La forma y el contenido de este documento se definirán con arreglo al procedimiento establecido en los apartados 3 y 4 del artículo 24.

5. El operador económico no establecido deberá ajustarse a lo prescrito en el apartado 3 del artículo 10.

El operador económico o el organismo de Derecho público contemplado en el segundo párrafo del apartado 3, o la persona deudora del impuesto en virtud del cuarto párrafo del apartado 3, deberá ajustarse a las siguientes prescripciones:

a) presentar, antes de la expedición de las mercancías, una declaración a las autoridades fiscales del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales;

b) pagar los impuestos especiales correspondientes al Estado miembro de destino, de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado;

c) someterse a todos los controles que permitan a la administración del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de las mercancías y del pago de los impuestos especiales que las gravan.

6. Los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro, a que se refiere el apartado 1, se reembolsarán de conformidad con el apartado 3 del artículo 22.

7. En caso de que productos ya despachados a consumo en un Estado miembro se encaminen hacia otro lugar de destino en ese mismo Estado a través del territorio de otro Estado miembro utilizando un itinerario conveniente, deberá utilizarse el documento de acompañamiento contemplado en el apartado 4.

8. En los casos contemplados en el apartado 7 se aplicarán las prescripciones siguientes:

a) el expedidor deberá efectuar, antes de la expedición de las mercancías, una declaración a las autoridades fiscales del lugar de partida encargadas del control en materia de impuestos especiales;

b) el destinatario deberá certificar la recepción de las mercancías según las condiciones previstas por las autoridades fiscales del lugar de destino encargadas del control en materia de impuestos especiales;

c) el expedidor y el destinatario deberán prestarse a cualquier control que permita a sus propias autoridades fiscales asegurarse de la recepción efectiva de las mercancías.

9. Cuando productos sujetos a impuestos especiales circulen frecuente y regularmente en las condiciones mencionadas en el apartado 7, los Estados miembros podrán autorizar, por medio de acuerdos administrativos bilaterales, un procedimiento simplificado que constituya una excepción a los apartados 7 y 8.».

2) El artículo 8 se sustituirá por el texto siguiente:

«Artículo 8

En el caso de productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos de un Estado miembro a otro, los impuestos especiales se percibirán en el Estado miembro en que se adquieran dichos productos.

En el caso de productos distintos de las labores del tabaco adquiridos por particulares, la disposición del primer párrafo se aplicará, igualmente, en caso de que los transporten por cuenta suya.

La imposición en el Estado miembro de adquisición se aplicará también en caso de que los productos sean expedidos por un particular a otro sin contrapartida directa o indirecta.».

3) El artículo 9 se modificará como sigue:

a) Se suprimirá el apartado 1.

b) El apartado 2 se sustituirá por el texto siguiente:

«2. A fin de determinar los productos a que se refiere el artículo 8 están destinados a fines comerciales, los Estados miembros deberán tener en cuenta los siguientes elementos:

a) estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos;

b) lugar en que se encuentran dichos productos o, en su caso, modo de transporte utilizado;

c) cualquier documento relativo a dichos productos;

d) naturaleza de los productos;

e) cantidad de dichos productos.».

c) Se suprimirá el apartado 3.

4) El artículo 10 se sustituirá por el texto siguiente:

«Artículo 10

1. Los productos ya despachados a consumo, que sean adquiridos por personas que actúen en calidad de particulares y sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta suya, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

Se entenderá por Estado miembro de destino, el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. En el caso contemplado en el apartado 1, el impuesto especial se adeudará en el momento de la entrega de los productos.

3. El impuesto especial del Estado miembro de destino será exigible al vendedor.

El vendedor deberá respetar las prescripciones siguientes:

a) Identificarse ante las autoridades fiscales de su Estado miembro; esta identificación se certificará en un documento cuya forma y contenido se decidirá según el procedimiento previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 24.

b) Depositar, antes de la expedición de los productos, una garantía, que cubra el pago del impuesto especial en una oficina fiscal «centralizadora» designada por el Estado miembro de destino;

c) A efectos de control, el número de identificación a que se refiere el tercer párrafo se mencionará en los documentos comerciales que acompañan la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales.

d) Al expirar un período que deberá determinar cada Estado miembro, el vendedor transmitirá a la oficina centralizadora en la que se haya identificado un documento que recoja las cantidades suministradas durante el período transcurrido.

El Estado miembro de destino definirá las condiciones vinculadas al cálculo de la garantía a que se refiere la letra b) del primer párrafo. Al depositar la garantía, el vendedor deberá presentar el documento de identificación mencionado en la letra a) del primer párrafo. El Estado miembro de destino le entregará entonces un número de identificación.

La forma y el contenido del documento mencionado en la letra d) del primer párrafo se decidirán según el procedimiento contemplado en los apartados 3 y 4 del artículo 24. Este documento deberá ser visado por las autoridades fiscales del Estado miembro de salida y, en su caso, ir acompañado de los documentos administrativos y comerciales exigidos por el Estado miembro de destino. El impuesto especial se pagará según el procedimiento decidido por el Estado miembro de destino.

4. En el caso contemplado en el apartado 1, los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro se devolverán de conformidad con el apartado 4 del artículo 22.

5. Los Estados miembros podrán fijar disposiciones específicas de aplicación de los apartados 1 a 4 para los productos sujetos al impuesto especial que sean objeto de una normativa nacional particular de distribución.»

5) Se insertarán los siguientes artículos 10 *bis*, 10 *ter* y 10 *quater*:

«*Artículo 10* bis

1. La persona sujeta al pago del impuesto especial en virtud del apartado 3 del artículo 7 o del apartado 3 del artículo 10 gozará de una franquicia en el Estado miembro de destino

para las pérdidas producidas en la circulación de los productos, debidas a casos fortuitos o a casos de fuerza mayor y establecidas por las autoridades de cada Estado miembro.

Se beneficiará también de una franquicia en el Estado miembro de destino para las pérdidas durante el transporte inherentes a la naturaleza de los productos. Cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias.

2. Las pérdidas citadas en el apartado 1 se establecerán según las normas aplicables en el Estado miembro de destino.

La garantía depositada de conformidad con la letra a) del apartado 5 del artículo 7 y con la letra b) del apartado 3 del artículo 10 se liberará total o parcialmente.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 10 *ter*, en caso de pérdidas distintas de las contempladas en el apartado 1 del presente artículo, el impuesto se percibirá con arreglo a los tipos vigentes en el Estado miembro interesado en el momento en que se hayan producido las pérdidas, debidamente comprobadas por las autoridades competentes, o, en su caso, en el momento de la comprobación de las mismas.

Artículo 10 ter

1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción que dé lugar a la exigibilidad del impuesto especial durante la circulación de productos efectuada conforme al apartado 4 del artículo 7 o al apartado 1 del artículo 10, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en la letra a) del apartado 5 del artículo 7 o en la letra b) del apartado 3 del artículo 10.

Cuando la recaudación del impuesto especial se efectúe en un Estado miembro distinto del Estado de salida, el Estado miembro que proceda a la recaudación informará a las autoridades competentes del Estado miembro de salida.

2. Cuando se compruebe una irregularidad o infracción durante la circulación de los productos efectuada conforme al apartado 4 del artículo 7 o al apartado 1 del artículo 10 y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida, se considerará que la infracción se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada.

3. Cuando los productos no lleguen a su destino y no sea posible establecer el lugar de la infracción o la irregularidad, se considerará que esta infracción o irregularidad se ha cometido en el Estado miembro de salida.

4. Si, antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de establecimiento del documento de acompañamiento contemplado en el apartado 4 del artículo 7, o de la fecha de establecimiento del documento comercial contemplado en la letra c) del apartado 3 del artículo 10, se determina el Estado miembro donde se ha cometido la infracción o la irregularidad, este Estado procederá a la recaudación del impuesto especial al tipo vigente en la fecha de expedición de las mercancías.

5 Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para remediar cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.

Artículo 10 quater

En los casos contemplados en el apartado 3 del artículo 10 *bis* y en los apartados 1 a 4 del artículo 10 *ter*, una vez que se haya presentado la prueba de la recaudación del impuesto especial en un Estado miembro distinto del Estado miembro de salida, el impuesto especial percibido inicialmente se reembolsará y se liberará la garantía depositada de conformidad con la letra a) del apartado 5 del artículo 7 y con la letra b) del apartado 3 del artículo 10.».

6) El artículo 27 se sustituirá por el texto siguiente:

«Sobre la base de un informe de la Comisión, el Consejo volverá a examinar, antes del 1 de enero de 2010, los artículos 7 a 10 *quater* y, en su caso, adoptará las modificaciones necesarias, de conformidad con el artículo 93 del Tratado.»

Artículo 2

1. Los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva a más tardar el [...] y comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de las disposiciones en cuestión así como una tabla de correspondencias entre esas disposiciones y la presente Directiva.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, éstas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones esenciales de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor el vigésimo día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea.*

Artículo 4

Los destinatarios de la presente Directiva son los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el [...]

Por el Consejo
El Presidente