



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ATHANASIOS RANTOS
presentadas el 2 de septiembre de 2021¹

Asunto C-326/20

SIA «MONO»

contra

Valsts ieņēmumu dienests

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia)]

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2008/118/CE — Artículo 12 — Impuestos especiales — Exención del impuesto especial armonizado — Productos sujetos a impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares — Condiciones — Pago efectivo de los productos objeto de impuestos especiales por sus destinatarios reales — Pago por medios distintos del efectivo»

I. Introducción

1. Mediante su petición de decisión prejudicial, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) ha planteado al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales de interpretación del artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE,² relativa al régimen general de los impuestos especiales, en el marco de un litigio entre la sociedad MONO SIA (en lo sucesivo, «demandante») y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración Tributaria del Estado, Letonia; en lo sucesivo, «VID») en relación con la exención de impuestos especiales de productos comprados por miembros de servicios diplomáticos y consulares y por el personal de organismos internacionales establecidos en Letonia.

2. Estas cuestiones prejudiciales están dirigidas, en esencia, a determinar si el artículo 12 de la Directiva 2008/118 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual los productos sujetos a impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares únicamente están exentos de dichos impuestos si se satisface la condición, no prevista en el Derecho de la Unión, de que hayan sido adquiridos a través de medios de pago distintos del efectivo y que el pago al proveedor haya sido realizado por los destinatarios reales de dichos productos.

¹ Lengua original: francés.

² Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

3. Pese a su carácter inédito, el presente asunto suscita una problemática que el Tribunal de Justicia ha abordado recientemente, a saber, la de las restricciones al uso del efectivo como medio de pago. Así pues, el Tribunal de Justicia ha de pronunciarse sobre la conformidad del régimen de exención de impuestos especiales establecido en la legislación letona y, más concretamente, sobre el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la aplicación de este régimen a la vista, en particular, del principio de proporcionalidad.

II. Marco jurídico

A. *Derecho internacional*

1. *Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas*

4. El artículo 34 de la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, hecha en Viena el 18 de abril de 1961³ (en lo sucesivo, «CVRD»), dispone:

«El agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción:

a) de los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios;

[...]».

5. El artículo 36 de la CVRD dispone en su apartado 1:

«El Estado receptor, con arreglo a las leyes y reglamentos que promulgue, permitirá la entrada, con exención de toda clase de derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreo y servicios análogos:

a) de los objetos destinados al uso oficial de la misión;

b) de los objetos destinados al uso personal del agente diplomático o de los miembros de su familia que formen parte de su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación.»

³ *Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 500, p. 95.

2. *Convención de Viena sobre Relaciones Consulares*

6. El artículo 49 de la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares, hecha en Viena el 24 de abril de 1963⁴ (en lo sucesivo, «CVRC»), titulado «Exención fiscal», dispone en su apartado 1:

«Los funcionarios y empleados consulares, y los miembros de su familia que vivan en su casa, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales y municipales, con excepción:

a) de aquellos impuestos indirectos que están normalmente incluidos en el precio de las mercancías y de los servicios;

[...].»

7. El artículo 50 de la CVRC, titulado «Franquicia aduanera y exención de inspección aduanera», dispone en su apartado 1:

«El Estado receptor permitirá, con arreglo a las leyes y reglamentos que promulgue, la entrada, con exención de todos los derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreo y servicios análogos, de los objetos destinados:

a) al uso oficial de la oficina consular;

b) al uso personal del funcionario consular y de los miembros de su familia que vivan en su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación. Los artículos de consumo no deberán exceder de las cantidades que esas personas necesiten para su consumo directo.»

B. *Derecho de la Unión*

1. *Directiva 2008/118*

8. El considerando 13 de la Directiva 2008/118 está redactado en los términos siguientes:

«Resulta oportuno que las normas y condiciones a que están sujetas las entregas exentas del pago de impuestos especiales se mantengan armonizadas. Cuando se trate de entregas exentas a organismos situados en otros Estados miembros, ha de ser preceptivo un certificado de exención.»

9. El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva dispone:

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

[...]

⁴ *Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 596, p. 261.

- b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE ^[5] y 92/84/CEE; ^[6]
- c) labores del tabaco, regulados por las Directivas 95/59/CE ^[7], 92/79/CEE ^[8] y 92/80/CEE. ^[9]»

10. Según el artículo 12 de la Directiva 2008/118:

«1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

- a) en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;
- b) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y a los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;
- c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte, distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

[...]

2. Las exenciones serán aplicables en las condiciones y con los límites que fije el Estado miembro de acogida. Los Estados miembros podrán conceder la exención mediante el procedimiento de devolución de los impuestos especiales.»

11. El artículo 13 de esta Directiva dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo y cuyo destinatario sea uno de los contemplados en el artículo 12, apartado 1, irán acompañados de un certificado de exención.

2. La Comisión establecerá, de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 43, apartado 2, la forma y el contenido del certificado de exención.

[...]»

12. A tenor del artículo 14, apartado 3, de dicha Directiva:

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

⁵ Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21; corrección de errores en DO 2020, L 279, p. 23).

⁶ Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29).

⁷ Directiva del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40).

⁸ Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8).

⁹ Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10).

2. Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011

13. Según lo dispuesto en el artículo 51 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011:¹⁰

«1. [...] se aceptará el certificado de exención del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] y/o de los impuestos especiales establecido en el anexo II del presente Reglamento, a reserva de las notas explicativas del anexo de dicho certificado, como confirmación de que la operación puede acogerse a esa exención en virtud del artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE.^[11]

[...]

2. El certificado mencionado en el apartado 1 deberá ir visado por las autoridades competentes del Estado miembro de acogida. No obstante, si los bienes o servicios se destinan a uso oficial, los Estados miembros podrán dispensar al destinatario, en las condiciones que estimen oportunas, de la obligación de disponer de un certificado visado. Esta dispensa podrá ser retirada en caso de abuso.

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el punto de contacto designado para identificar los servicios responsables de visar el certificado y el alcance de la dispensa de la obligación de visado. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros.

3. Cuando se aplique una exención directa en el Estado miembro en que se efectúe la entrega o prestación, el proveedor o prestador exigirá al destinatario de los bienes o servicios el certificado mencionado en el apartado 1 del presente artículo y lo conservará en sus registros. Cuando la exención se conceda a través de un procedimiento de devolución del IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 151, apartado 2, de la Directiva [2006/112], el certificado se adjuntará a la solicitud de devolución remitida al Estado miembro en cuestión.»

14. El anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 indica la forma y el contenido del certificado de exención del IVA o de los impuestos especiales mencionado en el artículo 51 de este Reglamento de Ejecución.

C. Derecho letón

15. La likums «Par akcīzes nodokli» (Ley de Impuestos Especiales), de 30 de octubre de 2003,¹² establece lo siguiente en su artículo 7:

«El deudor de los impuestos especiales será:

1. el importador [...].»

¹⁰ Reglamento de Ejecución del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1).

¹¹ Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60, y en DO 2015, L 323, p. 31).

¹² *Latvijas Vēstnesis*, 2003, n.º 161.

16. El artículo 20, apartado 1, de esta Ley dispone:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, [...] 5, [...] del presente artículo, estarán exentos de estos impuestos los productos sujetos a impuestos especiales que se entreguen:

- 1) a representaciones diplomáticas y consulares;
- 2) a agentes diplomáticos y consulares de representaciones diplomáticas y consulares, personal administrativo y técnico y miembros de las familias de las personas mencionadas en el presente punto, cuando no sean nacionales letones ni residentes permanentes en Letonia. [...]
- 3) a organismos internacionales, o a sus representaciones, reconocidos como tales por la República de Letonia, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;
- 4) a personal de organismos internacionales o de aquellas de sus representaciones que tengan estatuto diplomático en el territorio de la República de Letonia, cuando no sean nacionales letones ni residentes permanentes;

[...]

- 6) a las fuerzas armadas de un Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte (con excepción del Estado miembro en que se devengue el impuesto), para consumo de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para las necesidades de sus comedores y cantinas;

[...]

9) [...]

a) a Cuarteles Generales Aliados reconocidos en la República de Letonia [...]

b) a miembros de un Cuartel General Aliado o personas a su cargo, cuando no sean nacionales letones ni residentes permanentes en Letonia.»

17. El artículo 20, apartado 2, punto 2, de dicha Ley dispone:

«Las personas mencionadas en el apartado 1 del presente artículo podrán recibir productos sujetos a impuestos especiales procedentes de:

[...]

2) depósitos fiscales situados en la República de Letonia en las condiciones siguientes:

- a) el expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales hará uso del documento que se establece en el anexo II del Reglamento [de Ejecución] n.º 282/2011 y que certifica que esos productos quedan exentos de dichos impuestos,
- b) el expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales formalizará un justificante conforme con la normativa sobre circulación de dichos productos,

- c) el pago por la adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales se realizará a través de medios distintos del efectivo.»

18. De conformidad con el artículo 20, apartado 5, de dicha Ley:

«Estarán exentos del impuesto los productos sujetos a impuestos especiales que estén destinados a cubrir las necesidades de los sujetos mencionados en el apartado 1 del presente artículo y sean importados al territorio de la República de Letonia, para su despacho a libre práctica, [...] desde países que no sean Estados miembros o desde el territorio a que se refiere el artículo 2, apartado 3¹, de la presente Ley, en las condiciones siguientes:

- 1) el expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales hará uso del documento que se establece en el anexo II del Reglamento [de Ejecución] n.º 282/2011 y que certifica que esos productos quedan exentos de dichos impuestos;
- 2) el pago por la adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales se realizará a través de medios distintos del efectivo.»

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. La demandante declaró ante la Administración aduanera letona productos objeto de impuestos especiales (alcohol y cigarrillos), adquiridos a una sociedad británica y a su sucursal letona (en lo sucesivo, «productos en cuestión»), en régimen suspensivo de impuestos especiales y para su despacho a libre práctica a embajadas y servicios consulares de varios Estados miembros, así como a la representación de la OTAN en Letonia.

20. Tras adquirir los productos en cuestión a la sociedad británica y a su sucursal letona, sin abonar directamente su precio, la demandante los vendió a misiones diplomáticas y consulares¹³ establecidas en Letonia, sin recibir, no obstante, pago alguno. En efecto, estas últimas, tras recibir los productos, pagaban directamente el precio de los mismos a la citada sociedad británica, beneficiaria de una cesión de crédito por parte de la demandante. El contrato de cesión estipula asimismo la remuneración que dicha empresa debe abonar a la demandante por su función de intermediaria en la venta de los productos en cuestión.

21. De resultas de una inspección, el VID adoptó una decisión mediante la cual exigió a la demandante el pago del importe de los impuestos especiales por el despacho a libre práctica de los productos en cuestión, incrementado en diversas multas y en los intereses de demora. En esta decisión se señalaba que, puesto que las representaciones diplomáticas de que se trataba no habían pagado estos productos a través de medios distintos del efectivo, no se cumplía el requisito para la aplicación de la exención establecida en el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales.

22. La demandante interpuso un recurso de anulación contra la decisión del VID ante la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Letonia). Alegó, en particular, que la condición para la aplicación de la exención establecida en el

¹³ La expresión «misiones diplomáticas o consulares» utilizada en las presentes conclusiones engloba tanto las representaciones diplomáticas o consulares como los organismos internacionales y misiones militares establecidos en un Estado miembro.

artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales no es determinante y que, además, no figura como condición para la exención en los instrumentos internacionales que vinculan a la República de Letonia.

23. Mediante sentencia de 10 de junio de 2019, la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo) desestimó el recurso en lo relativo a la obligación de abonar los impuestos especiales.

24. La demandante ha recurrido dicha sentencia ante la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo). Este órgano jurisdiccional observa que no se discute que la demandante declaró los productos en cuestión en el marco de un régimen de depósito aduanero, en suspensión de los impuestos especiales y con vistas a su despacho a libre práctica entre agentes diplomáticos; que utilizó el certificado recogido en el anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011; que presentó los justificantes relativos a las entregas de los productos a agentes diplomáticos de diversos Estados y a la Representación de la OTAN en Letonia, y que el pago que se le adeudaba por los productos en cuestión fue efectuado por la sociedad británica en virtud de un contrato de cesión de crédito.

25. No obstante, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) observa que el VID considera que la exención de impuestos especiales no es aplicable puesto que el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales exige que los productos en cuestión sean pagados por medios distintos del efectivo.

26. Indica además que de la postura adoptada por el VID se desprende que no solamente es necesario probar que se ha estipulado entre las partes de la operación que el pago se efectuará por medios distintos del efectivo, sino también que tal pago ha sido efectuado en concreto por las personas a las que se han entregado los productos. Por tanto, en su opinión, el VID considera que, puesto que el pago adeudado a la demandante por los productos en cuestión entregados a las embajadas y a los servicios consulares fue realizado, en virtud de un contrato de cesión de crédito, por la sociedad británica y no por las embajadas y servicios consulares a los que se entregaron estos productos, es imposible comprobar si las embajadas y los servicios consulares en cuestión realizaron efectivamente al pago a través de medios distintos del efectivo cuando recibieron los productos.

27. En estas circunstancias, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 1, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que los productos objeto de impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares estarán exentos de dichos impuestos con la condición de que esté previsto realizar el pago por esos productos a través de medios distintos del efectivo, de que el pago haya sido realizado de hecho y de que el pago al proveedor haya sido realizado por los destinatarios reales de dichos productos?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que los Estados miembros podrán fijar condiciones y límites que, en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, supediten la exención de impuestos especiales para los productos objeto de dichos impuestos al requisito de que el comprador de esos productos haya pagado de hecho por ellos a través de medios distintos del efectivo?»

28. Han presentado observaciones escritas la demandante, los Gobiernos letón y español y la Comisión Europea.

29. Las partes del procedimiento principal y las coadyuvantes proponen que se responda a las cuestiones prejudiciales del modo siguiente:

- La demandante considera que el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2008/118 no puede interpretarse en el sentido de que los productos sujetos a impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares están exentos de impuestos especiales con la condición de que esté previsto realizar el pago de esos productos a través de medios distintos del efectivo, de que el pago haya sido realizado de hecho y de que el pago al proveedor haya sido realizado por los destinatarios reales de dichos productos. A su juicio, el artículo 12, apartado 2, de esta Directiva no puede interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro imponer restricciones adicionales inútiles y burocráticas relativas a los productos exentos de impuestos especiales que dan lugar a una limitación de los medios de pago para estos productos.
- Por su parte, el Gobierno letón propone al Tribunal de Justicia que responda que el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que los productos sujetos a impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares están exentos de dichos impuestos con la condición de que esté previsto realizar el pago por esos productos a través de medios distintos del efectivo, de que el pago haya sido realizado de hecho y de que el pago al proveedor haya sido realizado por los destinatarios reales de dichos productos, y que el artículo 12, apartado 2, de esta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros pueden fijar condiciones y límites que, en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, supediten la exención de impuestos especiales para los productos sujetos a dichos impuestos al requisito de que el comprador de esos productos los haya pagado de hecho a través de medios distintos del efectivo.
- El Gobierno español sostiene que los Estados miembros pueden establecer, en amplia medida, límites y condiciones a la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2008/118, respetando, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad. La obligación que, para poder acogerse a la exención, incumbe al sujeto pasivo consistente en acreditar que los productos o servicios han sido efectivamente pagados por medios distintos del efectivo parece razonable a efectos de garantizar una aplicación no abusiva de la exención, en la medida en que permite confirmar la entrega efectiva de los productos al destinatario diplomático o consular. Esta exigencia puede prevenir cualquier forma de abuso o fraude. Así pues, el Gobierno español propone que se responda a las cuestiones prejudiciales en el sentido de que el artículo 12 de esta Directiva permite a los Estados miembros, a la hora de establecer las condiciones y límites a la aplicación de la exención de impuestos especiales aplicables a los productos usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, supeditar la aplicación de la exención al requisito de que el comprador de los productos los haya pagado de hecho a través de medios distintos del efectivo.
- La Comisión considera que la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende del propio tenor del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118, que no hace referencia alguna a las condiciones mencionadas en esta cuestión. Así, la única condición prevista en esta disposición consiste en que los productos estén efectivamente destinados al uso

indicado, esto es, a su uso en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares. Dado que, según la Comisión, ese destino puede acreditarse por medios que no sean la prueba del pago por los adquirentes a su proveedor directo a través de medios distintos del efectivo, la Comisión propone que se responda a la primera cuestión prejudicial que el artículo 12, apartado 1, letra a), de esta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no exige, para que pueda concederse la exención que establece, que esté previsto realizar el pago por esos productos a través de medios distintos del efectivo, que el pago haya sido realizado de hecho y que el pago al proveedor haya sido realizado por los destinatarios reales de dichos productos.

- Según la Comisión, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual, en unas circunstancias como las del presente asunto, debe denegarse la exención de impuestos especiales debido a que el adquirente no ha abonado efectivamente el precio de los productos sujetos a impuestos especiales a través de medios distintos del efectivo, sin que sea posible probar, sobre la base de otros elementos de prueba, que se cumplen los requisitos para la exención establecidos en el artículo 12, apartado 1, de esta Directiva.

30. Estas partes respondieron asimismo por escrito, en el plazo que se les señaló, a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 61, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.¹⁴

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

31. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 12 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros, a la hora de fijar las condiciones y límites a la aplicación de la exención del pago de impuestos especiales que gravan productos usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, supeditar la aplicación de esta exención a condiciones adicionales no previstas en el Derecho de la Unión, como las que prevén que el destinatario efectivo de estos productos los haya pagado directamente a los proveedores a través de medios distintos del efectivo.

32. A este respecto, ha de señalarse, antes de nada, que el Tribunal de Justicia no ha tenido todavía ocasión de pronunciarse sobre la interpretación del artículo 12 de la Directiva 2008/118.

33. De igual modo, debe precisarse que, según la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, no existe duda alguna de que, en el litigio principal, los productos en cuestión fueron entregados a representaciones diplomáticas y consulares, y que el VID no ha apreciado la existencia de ninguna irregularidad más allá de la infracción de la disposición controvertida del Derecho letón. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que la demandante se ajustó por completo a los requisitos tanto formales como de fondo establecidos por el Derecho de la Unión. Así, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la posibilidad de que, en tal caso, el Derecho nacional pueda imponer condiciones y límites adicionales respecto al Derecho de la Unión cuyo incumplimiento dé lugar a la inaplicación de la exención del pago de impuestos especiales.

¹⁴ Véase, en este sentido, el punto 83 de las presentes conclusiones.

34. Antes de proceder al análisis detallado de las cuestiones que se plantean en el presente asunto, me parece importante examinar el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 y, más concretamente, las disposiciones relativas a la exención del pago de impuestos especiales a favor de misiones diplomáticas y consulares.

35. A continuación, propongo analizar el régimen de la exención del pago de impuestos especiales previsto en el Derecho letón a la vista del principio de proporcionalidad y, por último, su conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de exención del IVA, un ámbito en el que el legislador de la Unión ha establecido un régimen de exención idéntico al aplicable a los impuestos especiales.

B. Ámbito de aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales

1. Ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118

36. Para interpretar una disposición del Derecho de la Unión ha de tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forme parte.¹⁵

37. Ha de recordarse que la Directiva 2008/118 tiene por objeto establecer un régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan los productos sujetos a impuestos especiales en la Unión con el fin de garantizar su libre circulación y, de este modo, el buen funcionamiento del mercado único de la Unión Europea.¹⁶ Entre las excepciones a este principio figura la recogida en el artículo 12 de esta Directiva a favor de las misiones diplomáticas y consulares.

38. Pueden extraerse las siguientes conclusiones preliminares de las disposiciones clave de la Directiva 2008/118 relativas al régimen de exención, que se describen en los puntos 10 a 12 de las presentes conclusiones.

39. En primer lugar, el objetivo principal del régimen de exención previsto en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 es garantizar que los destinatarios comprendidos en alguna de las categorías indicadas en esta disposición puedan acogerse a él. Así, los productos sujetos a impuestos especiales están exentos del pago de los impuestos especiales correspondientes cuando están destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares. Esta interpretación resulta igualmente conforme con el artículo 36 de la CVRD y el artículo 50 de la CVRC.

40. En segundo lugar, aun cuando se reconoce que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación al aplicar el régimen de exención, dicho margen se halla limitado por la utilización del certificado de exención, que está dirigido a delimitar el régimen de aplicación de la exención y, en particular, a garantizar que se cumpla el objetivo establecido en el artículo 12 de la Directiva 2008/118, asegurando al tiempo que los productos en cuestión sean usados de forma efectiva por sus destinatarios.

¹⁵ Véase la sentencia de 26 de marzo de 2015, Litaksa (C-556/13, EU:C:2015:202), apartado 23 y jurisprudencia citada.

¹⁶ Véanse los considerandos 2, 8 y 10 de la Directiva 2008/118.

41. En tercer lugar, en el marco de las competencias atribuidas a los Estados miembros, estos pueden adoptar las medidas necesarias para garantizar que las exenciones previstas a favor de las misiones diplomáticas y consulares se apliquen de modo tal que se prevenga cualquier posible fraude, evasión o abuso.¹⁷ A este respecto, ha de recordarse que la prevención de estos fenómenos constituye un objetivo común tanto del Derecho de la Unión como del Derecho letón.

42. En cuarto lugar, en lo tocante a la aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales, la Directiva 2008/118 deja en manos de los Estados miembros la decisión de conceder la exención a través de dos procedimientos diferentes, a saber, por un lado, el de la devolución *ex post* de los impuestos especiales y, por otro, el de la exención *ex ante*, en forma de suspensión de los impuestos especiales con vistas a su entrega a las misiones diplomáticas y consulares,¹⁸ modelo por el que ha optado Letonia.

43. Por último, además de las condiciones expresamente mencionadas en la Directiva 2008/118 y en el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, el Derecho de la Unión no prevé otras condiciones armonizadas para la exención de los productos sujetos a impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares. En particular, la concesión de la exención no depende de las formas de pago de los productos ni de que el comprador pague directamente al proveedor.

2. Aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales

44. Para comprender el funcionamiento del régimen de exención del pago de impuestos especiales y los criterios para su aplicación, ha de examinarse, en primer lugar, el contenido del certificado de exención. A continuación, mi análisis se centrará en el papel del Derecho nacional y su interacción con el Derecho de la Unión en la aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales.

a) Certificado de exención

45. De entrada, ha de recordarse que el certificado de exención es un documento cuya forma y contenido son establecidos por la Comisión y que los Estados miembros están obligados a respetar para garantizar el buen funcionamiento del régimen de exención de los impuestos especiales.¹⁹ Así, ha de señalarse que el legislador de la Unión ha pretendido armonizar este régimen mediante la utilización de este certificado.

46. En cuanto atañe a su contenido, este puede resumirse del modo siguiente: el certificado de exención incluye la identidad y los datos del beneficiario de la exención —organismo (representación diplomática o consular) o agente de este último—,²⁰ una descripción detallada de los productos o servicios de que se trata, su cantidad o número, los valores unitario y total y la moneda utilizada,²¹ una declaración expresa del beneficiario de la exención de que estos productos o servicios están destinados a uno de los usos oficiales previstos en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 o al uso personal de un miembro de una misión diplomática o consular,²² el

¹⁷ Véase, en este sentido, el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2008/118.

¹⁸ Véase, en este sentido, el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

¹⁹ Véanse, en este sentido, el artículo 13, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y el artículo 51 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

²⁰ Véase, en este sentido, anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, casilla n.º 1 del certificado de exención y notas explicativas.

²¹ Véase, en este sentido, anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, casilla n.º 5 del certificado de exención y notas explicativas.

²² Véase, en este sentido, anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, casilla n.º 3 del certificado de exención y notas explicativas.

visado fechado y firmado de este organismo en caso de solicitud de exención por uso personal²³ y el visado fechado y firmado por las autoridades competentes del Estado miembro de acogida por el que se certifique que la operación cumple, en su totalidad o hasta una cantidad concreta, las condiciones de exención de los impuestos especiales.²⁴

47. Ha de observarse, en primer lugar, que el certificado de exención describe de forma precisa las diversas fases que deben respetar todos los agentes que participan en el procedimiento de exención, a saber, el sujeto pasivo, las autoridades del Estado miembro de acogida y el organismo beneficiario de la exención del Estado miembro de que se trate.

48. Así, ha de subrayarse que, en principio, el contenido del certificado de exención está certificado tanto por el organismo o el particular que se acoge a la exención, a saber, las misiones diplomáticas y consulares del Estado miembro de que se trate (o sus funcionarios), como por las autoridades del Estado miembro de acogida.

49. En cuanto atañe a las misiones diplomáticas o consulares beneficiarias de la exención, en el certificado de exención, estas declaran, en particular: a) que los productos están destinados a uno de los usos oficiales previstos o a un uso personal; b) que los productos y/o servicios se atienen a las condiciones y limitaciones aplicables a la exención en el Estado miembro de acogida, y c) que los datos han sido facilitados de buena fe. Para certificar la exactitud de la información citada, un representante del organismo en cuestión estampa su firma y el visado o sello de la misión diplomática o consular cuando la exención se haya concedido para el uso personal de un miembro del organismo beneficiario.

50. En lo que respecta al Estado miembro de acogida, ha de observarse que, en principio, el contenido del certificado de exención está igualmente certificado por las autoridades competentes de este Estado. Tal certificación puede ser realizada por una o por varias autoridades en función del Estado miembro en cuestión. A este respecto, ha de señalarse que en varios Estados miembros intervienen en este procedimiento dos autoridades.²⁵ Así, en una primera fase, el Ministerio de Asuntos Exteriores²⁶ o el Ministerio de Defensa²⁷ certifican que el organismo en cuestión es, en virtud de su estatuto, titular del derecho a la exención. Una vez obtenida esta certificación, el organismo titular del derecho a la exención exhibe el certificado de exención al proveedor y procede a la compra de los productos exentos, enviándole una copia. En una segunda fase, una segunda autoridad del Estado miembro de acogida, en la mayoría de los casos las autoridades tributarias o los servicios de aduanas, podrán eventualmente comprobar la conformidad de la operación con las normas aplicables en materia de exención de los impuestos especiales o del IVA.

51. No obstante, si los bienes o servicios se destinan a un uso oficial, el Estado miembro de acogida puede dispensar a las representaciones diplomáticas o consulares, en las condiciones que estime oportunas, de la obligación de obtener la autorización previa de las autoridades competentes de este Estado miembro para usar el certificado de exención.²⁸ En tal supuesto, este

²³ Véase, en este sentido, anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, casilla n.º 4 del certificado de exención y notas explicativas.

²⁴ Véase, en este sentido, anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, casilla n.º 6 del certificado de exención y notas explicativas.

²⁵ Véase, por ejemplo, el certificado de exención utilizado en Francia, accesible en la siguiente dirección https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf

²⁶ En la mayoría de los Estados miembros, el Departamento de Protocolo del Ministerio de Asuntos Exteriores es el encargado de esta tarea.

²⁷ En el caso de que la exención beneficie a una misión militar desplegada en el Estado miembro de acogida.

²⁸ Véase, en este sentido, el artículo 51, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y el punto 7 de las notas explicativas del anexo II de dicho Reglamento de Ejecución.

certificado podrá ser utilizado sin la certificación del Estado miembro de acogida y sin que contenga el visado de las autoridades competentes de este Estado miembro. Así, cabría prever que, por razones de reciprocidad en el marco de las relaciones diplomáticas de un Estado miembro con otro, se adopte la decisión de facilitar las compras de productos sujetos a impuestos especiales a las misiones diplomáticas y consulares concediéndoles esta dispensa, la cual, no obstante, podrá ser retirada en caso de abuso.

52. Sin embargo, incluso en el supuesto de que la autoridad competente del Estado miembro de acogida decida no estampar su visado en caso de exención del pago de impuestos especiales para un uso oficial, no es menos cierto que ello no dispensa, en principio, a la misión diplomática o consular beneficiaria de tal exención de su obligación de confirmar la exactitud de los datos incluidos y de certificar el contenido del certificado de exención, por medio de una firma o de un sello oficial.

53. Por último, en cuanto atañe al sujeto pasivo (o al proveedor de los bienes que se benefician de la exención), en las notas explicativas del anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 sobre el certificado de exención se precisa que este sirve de justificante de la exención de impuestos aplicable a las entregas de productos a las misiones diplomáticas y consulares. El sujeto pasivo/depositario está obligado, además, a conservar este certificado en sus registros²⁹ conforme a las disposiciones legislativas aplicables en su Estado miembro.³⁰

b) Papel del Derecho nacional en la aplicación del régimen de exención de impuestos especiales

54. En primer lugar, ha de recordarse que, a tenor del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118, las exenciones previstas en el apartado 1 de ese artículo «serán aplicables en las condiciones y con los límites que fije el Estado miembro de acogida».

55. Así, el Gobierno letón considera que la exigencia de que el pago se realice a través de medios distintos del efectivo, adicional a la formalidad del certificado de exención, se justifica en atención, sobre todo, al margen de apreciación que la citada disposición concede a los Estados miembros y a la posibilidad que les brinda de fijar las condiciones y los límites de la exención de impuestos especiales.

56. También comparte esta postura el Gobierno español, que considera que, de admitirse la interpretación según la cual la exención se aplica automáticamente en el marco de la entrega de bienes o de la prestación de servicios a una representación diplomática o consular, el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que prevé que los Estados miembros pueden fijar las condiciones y los límites de tal exención, carecería de sentido.

57. De entrada, he de señalar que no comparto la posición de los Gobiernos letón y español.

58. En efecto, en primer lugar, parece evidente que, en un ámbito armonizado del Derecho de la Unión, como el régimen general de impuestos especiales, el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros es limitado y debe ejercitarse de conformidad con el Derecho de la Unión.

²⁹ Véase, en este sentido, el artículo 51, apartado 3, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011.

³⁰ En las notas explicativas del anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 también se indica que el certificado de exención se extenderá por duplicado: un primer ejemplar para la conservación por el expedidor y un segundo para el acompañamiento de la circulación de los productos gravados con impuestos especiales.

59. En segundo lugar, incluso limitándonos a una interpretación estricta del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118, esta disposición no puede privar a los Estados miembros de la posibilidad de fijar un cierto número de criterios relativos a la aplicación de la exención del pago de impuestos especiales.

60. Ha de recordarse, con carácter principal, que corresponde al legislador nacional elegir el modo de exención que desea aplicar, a saber, si esta tendrá lugar *ex ante* y de forma directa, por medio de la suspensión de los impuestos especiales o bien *ex post*, mediante la devolución de tales impuestos.

61. Por otro lado, el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para la aplicación del régimen de exención de los impuestos especiales queda claramente ilustrado en los diferentes enfoques adoptados por estos Estados miembros al fijar los criterios de dicho régimen. Así, se observan diferencias en cuanto a la designación de las autoridades competentes de los Estados miembros de acogida para certificar tanto el derecho del sujeto pasivo a la exención como la validez de las operaciones realizadas,³¹ las exigencias relativas a la certificación del contenido por la misión diplomática de que se trata,³² el importe a partir del cual se dispone de la exención,³³ el período durante el que la exención es válida o el plazo para la obtención de la devolución,³⁴ el marco del uso de los productos en cuestión³⁵ o el número de ejemplares del certificado de exención que deben expedirse.³⁶

62. A la vista de cuanto precede, considero que una interpretación centrada en el objetivo principal del régimen de exención de los impuestos especiales, que consiste en garantizar que los destinatarios mencionados en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 obtengan tal exención, no priva a los Estados miembros de la posibilidad de fijar un cierto número de criterios pertinentes para la aplicación de este régimen.

³¹ Véase, en este sentido, el punto 50 de las presentes conclusiones.

³² Algunos Estados miembros exigen que el certificado de exención contenga tanto la firma del jefe de misión (o de una persona en la que el jefe de misión haya delegado tal facultad) como el sello de la representación diplomática. Véase, por ejemplo, el régimen lituano de exención del pago de impuestos especiales (<https://urm.lt/default/en/value-added-tax-and-excise-duty-exemptions>).

³³ El importe mínimo de la compra para poder acogerse a la exención de impuestos especiales o del IVA puede variar en función de los productos de que se trate de un Estado miembro a otro. Por ejemplo, se fija en 80 euros por operación en la República de Finlandia (<https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>), entre 120 euros y 240 euros por operación en el Gran Ducado de Luxemburgo [véanse en ese sentido los artículos 2 y 4, apartado 1, del règlement grand-ducal du 7 février 2013 concernant les franchises et exonérations de la taxe sur la valeur ajoutée accordées aux missions diplomatiques et aux postes consulaires, ainsi qu'aux agents diplomatiques, aux fonctionnaires consulaires et aux agents de chancellerie (Reglamento Granducal de 7 de febrero de 2013 relativo a las franquicias y exenciones del impuesto sobre el valor añadido concedidas a las misiones diplomáticas y a los servicios consulares, así como a los agentes diplomáticos, los funcionarios consulares y los agentes de cancillería) (*Mémorial* A 2013, n.º 24; en lo sucesivo, «Reglamento Granducal»), y 250 euros por operación en la República Helénica [véase, en este sentido, el artículo 3, letra h), de la Orden Ministerial POL.1268/30.12.2011, en su versión modificada por la Orden Ministerial A 1144/25.06.2021 (FEK B' 2821/30-06-2021)].

³⁴ Véase, por ejemplo, en el Derecho húngaro, el artículo 7, apartado 1, de la l'egyes, az általános forgalmi adót és a jövedéki adót érintő kiváltságok, kedvezmények és mentességek érvényesítésének végrehajtásáról szóló 11/2010. (III. 31.) PM rendelet [Decreto del Ministerio de Hacienda n.º 11/2010 (III. 31) relativo a la aplicación de determinados privilegios, ventajas e inmunidades relativos al impuesto sobre el valor añadido y a los impuestos especiales], que establece que la solicitud de devolución de impuestos especiales deberá presentarse entre el 1 de enero y el 30 de septiembre del año siguiente a la adquisición de los bienes respecto a los que se solicita la exención del IVA o de los impuestos especiales.

³⁵ A título de ejemplo, el régimen finlandés prevé un marco específico para el uso del alcohol comprado con fines oficiales por las misiones diplomáticas y consulares. Así, el consumo de alcohol debe tener lugar en el interior de los locales de estos organismos y solo puede ponerse gratuitamente a disposición de un grupo específico de invitados del embajador o de un miembro de la misión diplomática o consular (véase, en este sentido, <https://www.vero.fi/en/detailed-guidance/guidance/48591/exemptions-from-excise-duties-diplomatic-missions-diplomats-consuls-international-organisations-and-institutions-of-the-european-union/>).

³⁶ Así, el número de ejemplares puede variar entre tres en Luxemburgo (véase, en este sentido, el artículo 7, apartado 1, del Reglamento Granducal) y cuatro en la República Francesa (véase, en este sentido, el certificado de exención expedido por el Gobierno francés: https://www.diplomatie.gouv.fr/IMG/pdf/Certificat_d_exoneration_de_la_TVA_et_des_droits_d_accises_f1_cle41f1f4.pdf).

C. Examen de la proporcionalidad del régimen de exención del pago de impuestos especiales

63. El principio de proporcionalidad obliga a los Estados miembros a recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá de lo necesario y causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trata.³⁷

64. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que, cuando se ofrezca una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos.³⁸

65. Procede abordar, pues, en primer lugar, el objetivo legítimo perseguido por el legislador letón al adoptar el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales, con el fin de examinar si está justificado y es proporcionado.

66. En una segunda fase, procederá analizar si esta legislación resulta adecuada para garantizar la realización del objetivo perseguido y si no va más allá de lo necesario para alcanzarlo.

67. Me parece importante recordar que el régimen de exención del pago de impuestos especiales ha sido objeto de armonización al nivel de la Unión a través de la Directiva 2008/118. En el plano de su aplicación, dicha armonización se refleja en la delimitación del régimen de exención por medio del certificado de exención. Es pues en este contexto preciso en el que ha de examinarse la proporcionalidad del artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales con el fin de responder a las cuestiones prejudiciales planteadas.

68. A la vista de cuanto precede, considero que, si no existiera esa armonización y la consiguiente exigencia de un régimen de exención uniforme, medidas como las previstas por el Derecho letón podrían estar justificadas y ser proporcionadas tanto a la vista de los objetivos perseguidos por el Derecho nacional como del margen de apreciación más considerable de que dispondrían los Estados miembros.

1. Justificación de la limitación impuesta en el Derecho letón

69. De la resolución de remisión y de las observaciones escritas del Gobierno letón se desprende que la condición relativa al pago por medios distintos del efectivo trae causa de la voluntad de garantizar que la exención se conceda debidamente a los titulares del derecho a la exención del pago impuestos especiales y de luchar de forma más eficaz contra la evasión y el fraude fiscales.

70. Ha de subrayarse que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros³⁹ y que la lucha contra la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por la Directiva 2008/118, como se desprende de los artículos 11 y 39, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva.⁴⁰

³⁷ Véanse las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartado 46, y de 22 de octubre de 2015, Impresa Edilux y SICEF (C-425/14, EU:C:2015:721), apartado 29 y jurisprudencia citada.

³⁸ Véase la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504), apartado 64 y jurisprudencia citada.

³⁹ Véase la sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 22 y jurisprudencia citada.

⁴⁰ Véase la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504), apartado 59.

71. Así pues, considero que, a primera vista, el objetivo perseguido por el legislador letón podría parecer justificado en el supuesto particular de determinados productos sujetos a impuestos especiales como los cigarrillos y el alcohol que, introducidos ilegalmente, representan una parte importante de la comercialización de los productos sujetos a impuestos especiales.

72. Sin embargo, procede recordar que los Estados miembros, en el ejercicio de las facultades que les confiere el Derecho de la Unión, deben respetar los principios generales del Derecho, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad.⁴¹

73. Llegados a este punto procede pues examinar las alegaciones formuladas por estos dos Gobiernos para justificar la limitación impuesta por el Derecho letón.

74. Los Gobiernos letón y español sostienen que recurrir al pago en efectivo en operaciones económicas facilita considerablemente los comportamientos fraudulentos y abusivos, por lo que, en consecuencia, las limitaciones impuestas por el Derecho letón son legítimas y proporcionadas.

75. A juicio del Gobierno español, el propio Derecho de la Unión no resulta ajeno a esa clase de limitaciones, impuestas por finalidades legítimas como la prevención del fraude fiscal. A este respecto, dicho Gobierno hace referencia a la sentencia dictada en el asunto *Hessischer Rundfunk*⁴² y a las conclusiones del Abogado General Richard de la Tour presentadas en el asunto *ECOTEX BULGARIA*.⁴³

76. Aun cuando se ha reconocido que, en determinados supuestos particulares, pueden ser legítimas las limitaciones relativas a la utilización de efectivo como medio de pago, considero que la jurisprudencia citada por el Gobierno español no es extrapolable al presente asunto, cuyos hechos y régimen jurídico aplicable difieren notablemente de los del asunto en el que recayó la sentencia de 26 de enero de 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 y C-423/19, EU:C:2021:63).

77. Ha de recordarse que, en el asunto *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 y C-423/19), el Tribunal de Justicia, en Gran Sala, declaró que, en principio, un Estado miembro de la zona euro puede obligar a su Administración a aceptar pagos en efectivo, pero que esta posibilidad también puede estar limitada por un motivo de interés público, con la condición de que tales limitaciones sean proporcionadas al objetivo de interés público perseguido. Así, el Tribunal de Justicia señaló que tal limitación puede estar justificada, en particular, cuando el pago en efectivo pueda generar un coste irrazonable para la Administración debido al muy elevado número de contribuyentes. El Tribunal de Justicia concluyó pues que correspondía al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal limitación era proporcionada al objetivo de recaudar efectivamente el canon audiovisual,⁴⁴ en particular teniendo en cuenta que los medios legales alternativos de pago del canon audiovisual podrían no ser asequibles fácilmente para todos los contribuyentes.⁴⁵

78. De entrada, ha de observarse que el control de proporcionalidad a que se refiere la sentencia de 26 de enero de 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 y C-423/19, EU:C:2021:63), se suscita en un contexto diferente del que se aborda en el presente asunto. El objetivo de interés público perseguido en el asunto citado consistía en garantizar que no se generase un coste irrazonable

⁴¹ Véase la sentencia de 29 de junio de 2017, *Comisión/Portugal* (C-126/15, EU:C:2017:504), apartado 62.

⁴² Véase la sentencia de 26 de enero de 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 y C-423/19, EU:C:2021:63).

⁴³ Conclusiones del Abogado General Richard de la Tour presentadas en el asunto *ECOTEX BULGARIA* (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁴ Véase la sentencia de 26 de enero de 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 y C-423/19, EU:C:2021:63), apartados 72 a 76.

⁴⁵ Véase la sentencia de 26 de enero de 2021, *Hessischer Rundfunk* (C-422/19 y C-423/19, EU:C:2021:63), apartado 77.

para la Administración debido a los pagos en efectivo. Sin embargo, tal riesgo no se da en el asunto principal, en el que el objetivo perseguido por la legislación letona es evitar los abusos y los fraudes en materia de pago y de exención de impuestos especiales.

79. En el asunto ECOTEX BULGARIA (C-544/19), pendiente ante el Tribunal de Justicia, este ha de pronunciarse sobre en qué medida es conforme al Derecho de la Unión una legislación fiscal nacional que prohíbe a las personas físicas y jurídicas realizar, en el territorio nacional, un pago en efectivo cuando su importe es igual o superior al umbral establecido y que exige a los contribuyentes que, a dichos efectos, recurran a otros medios de pago, so pena de sanción.

80. Pese a que comparto el análisis del Abogado General Richard de la Tour en el asunto ECOTEX BULGARIA,⁴⁶ considero que las conclusiones extraídas de dicho análisis no son extrapolables al asunto principal. Por un lado, a diferencia de la legislación letona, la legislación búlgara en cuestión en dicho asunto no está comprendida en un ámbito armonizado por el Derecho de la Unión. Por otro lado, el contexto jurídico y los objetivos perseguidos por la legislación búlgara difieren considerablemente de los de la legislación letona. En efecto, la legislación búlgara persigue combatir las prácticas de evasión fiscal derivadas de situaciones en las que unas cantidades de dinero significativas no se registran en documentos contables, con lo que se elude el pago de impuestos y de cotizaciones sociales.⁴⁷ Así, el legislador búlgaro exige que se recurra a medios de pago que garanticen la trazabilidad de las operaciones financieras para las que, en su opinión, no existen otros medios de prueba o de control. Ahora bien, en el asunto principal, el Derecho de la Unión prevé un mecanismo específico para la aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales, por medio del certificado de exención, que puede constituir un medio de prueba que, en principio, no solo acredita la realización de una operación comercial, sino también su trazabilidad a los fines de evitar toda forma de abuso y de fraude.

2. Idoneidad de la legislación nacional controvertida para alcanzar los objetivos que persigue y su necesidad

81. Ha de recordarse que, de conformidad con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una legislación nacional solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde verdaderamente al empeño de hacerlo de forma congruente y sistemática.⁴⁸

82. Así, la cuestión que se plantea es si, y en qué medida, el certificado de exención permite por sí solo cumplir tanto los objetivos del Derecho letón como el objetivo establecido en el artículo 12 de la Directiva 2008/118, a saber, la exención de los destinatarios de que se trate, garantizando al mismo tiempo que no se producen fraudes ni abusos. Ha de señalarse de entrada que, en caso de que la respuesta a esta cuestión sea afirmativa, considero que toda normativa nacional que imponga condiciones y formalidades adicionales con el fin de garantizar la recepción de los productos objeto de impuestos especiales por los destinatarios interesados podría no estar justificada y ser desproporcionada. En cambio, si dicho certificado no permite garantizar una aplicación legítima y no abusiva del régimen de exención de los impuestos especiales —y, en

⁴⁶ Conclusiones del Abogado General Richard de la Tour presentadas en el asunto ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁷ Véase el punto 83 de las conclusiones del Abogado General Richard de la Tour presentadas en el asunto ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2020:931).

⁴⁸ Véanse las sentencias de 25 de abril de 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270), apartado 66 y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2018, Stanley International Betting y Stanleybet Malta (C-375/17, EU:C:2018:1026), apartado 52 y jurisprudencia citada.

particular, garantizar la recepción de los productos en cuestión por los destinatarios efectivos—medidas adicionales como las previstas en el Derecho letón podrían estar justificadas y ser proporcionadas.

83. Ha de observarse que se ha dirigido a todas las partes una pregunta específica que aborda precisamente esta cuestión.⁴⁹

84. En sus respuestas a la pregunta formulada, la demandante y la Comisión sostienen que el certificado de exención contiene todos los elementos necesarios para garantizar que los compradores de los productos en cuestión sean precisamente las personas a que se refiere el artículo 12 de la Directiva 2008/118.

85. En cambio, ha de observarse que, en sus respectivas respuestas, ni el Gobierno letón ni el español han explicado de qué manera la exigencia de pago por medios distintos del efectivo proporciona información adicional de la que no disponen las autoridades tributarias sobre la base del certificado de exención. Estos Gobiernos sostienen que el pago efectuado por medios distintos del efectivo permite a la Administración tributaria probar de otra manera que el proveedor ha realizado la operación para un destinatario concreto, que por regla general es el pagador. Así, la persona que realiza el pago está claramente identificada (por su nombre, número de cuenta o número de tarjeta bancaria) y se confirma que esa persona es el destinatario de los bienes y que ha pagado directamente a este proveedor.

86. Sin embargo, ha de señalarse que esta información figura ya en el certificado de exención y puede identificarse de forma clara e inequívoca.⁵⁰ Así, los datos relativos a la identidad del comprador y al precio total de los productos figuran ya en dicho certificado, al igual que la cantidad de productos comprados, el tipo y el precio individual de cada producto, los cuales no pueden determinarse mediante un simple justificante de pago. Por consiguiente, al igual que la Comisión, considero que la información que justifica el pago podría servir eventualmente, en el caso de autos, para comprobar la exactitud de la información recogida en dicho certificado, comparando las dos fuentes de información, pero no proporciona ningún elemento adicional.

87. En mi opinión, pues, por su mero contenido, el certificado de exención permite *prima facie* el control del cumplimiento de las condiciones de exención establecidas en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 y de los objetivos perseguidos por esta última.

88. Llegamos así a una segunda fase en la que procede examinar si, en el marco de la aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales y teniendo en cuenta el margen de apreciación conferido a los Estados miembros, las medidas adicionales adoptadas por el legislador letón pueden estar eventualmente justificadas.

89. Según el Gobierno letón, estas medidas adicionales están justificadas debido, sobre todo, al modelo de exención por la que ha optado el legislador letón. Así, dicho Gobierno observa que, a diferencia de lo que sucede con la devolución de los impuestos especiales, que permite a la Administración tributaria cerciorarse de que tales impuestos han sido devueltos a las misiones diplomáticas y consulares, en caso de aplicación de la exención del pago de dichos impuestos las autoridades tributarias no disponen eventualmente de la misma posibilidad de control.

⁴⁹ El Tribunal ha invitado a las partes a pronunciarse sobre si, y en qué medida, la exigencia de pago por medios distintos del efectivo proporciona a la Administración elementos de información suplementarios a los contenidos en el certificado del anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 y necesarios para verificar el respeto de las condiciones de exención del impuesto especial.

⁵⁰ Véase, en este sentido, la descripción del certificado de exención en el punto 46 de las presentes conclusiones.

90. Han de formularse las siguientes observaciones en relación con la respuesta proporcionada por el Gobierno letón.

91. En primer lugar, el Gobierno letón parece reconocer no solo la posibilidad de que disponen los Estados miembros de optar por diferentes regímenes de exención, sino también el hecho de que, si Letonia hubiera elegido el modelo de devolución de los impuestos especiales, dicho modelo le permitiría, en principio, garantizar el buen funcionamiento del régimen de la exención sin tener que recurrir a medidas adicionales. Pues bien, considero que este reconocimiento constituye *prima facie* un indicio importante de que la legislación letona podría no estar justificada.

92. Ha de señalarse, por otro lado, que, de conformidad con el artículo 51, apartado 3, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, incluso cuando la exención se conceda a través de un procedimiento de devolución, tal devolución deberá realizarse sobre la base del mismo certificado de exención, que se adjuntará a la solicitud de devolución remitida al Estado miembro en cuestión sin ninguna otra formalidad adicional.⁵¹ Parece pues, desde el punto de vista de la exención, que se realice esta en régimen suspensivo de impuestos especiales o de devolución, la forma y el contenido del certificado de exención se mantienen inalterados y conservan el mismo valor probatorio.

93. Aun cuando parece evidente que, en caso de devolución de los impuestos especiales, el Estado miembro de acogida dispone de posibilidades de control más importantes, dado que la devolución presupone, en principio, un control de la identidad del destinatario de los fondos antes de ser realizada, en su respuesta a las preguntas escritas el Gobierno letón no ha proporcionado elementos que demuestren que, en el caso de suspensión de los impuestos especiales, el certificado de exención no permite ejercer el control necesario para garantizar el buen funcionamiento del régimen de exención y garantizar la inexistencia de fraude y de abusos, lo que justificaría la adopción de medidas adicionales como las previstas por el legislador letón.

94. En segundo lugar, el argumento esgrimido por el Gobierno letón para justificar las medidas adicionales se basa en el artículo 72 del Ministru kabineta noteikumi Nr 908 «Kārtība, kādā piemēro pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm un pakalpojumiem, kas sniegti diplomātiskajām un konsulārajām pārstāvniecībām, starptautiskajām organizācijām, Eiropas Savienības institūcijām un Ziemeļatlantijas līguma organizācijai (NATO), un kārtība, kādā atmaksā akcīzes nodokli par Latvijas Republikā iegādātajām akcīzes precēm un piemēro akcīzes nodokļa atbrīvojumu» [Decreto n.º 908 del Consejo de Ministros por el que se fija un régimen de aplicación de un tipo cero del impuesto sobre el valor añadido a la entrega de bienes y a la prestación de servicios a las misiones diplomáticas y consulares, a las organizaciones internacionales, a las instituciones de la Unión Europea y a la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN), así como un régimen para la devolución de los impuestos especiales sobre los productos sujetos a impuesto especial adquiridos en la República de Letonia y para la aplicación de la exención de los impuestos especiales],⁵² que autoriza a las misiones diplomáticas y consulares a utilizar el certificado de exención sin la aprobación previa de las autoridades tributarias letonas durante un período no superior a 36 meses.⁵³

⁵¹ En vista del margen de apreciación de que disponen los Estados miembros a la hora de aplicar el régimen de exención, algunos de ellos podrían exigir que el certificado de exención se acompañe de facturas o de otros documentos justificativos de la compra de los productos en cuestión al solicitar la devolución.

⁵² *Latvijas Vēstnesis*, 2012, n.º 203.

⁵³ Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar la pertinencia de la argumentación del Gobierno letón basada en este Decreto.

95. Sin embargo, el Gobierno letón no explica de qué manera esta posibilidad ofrecida por el Derecho nacional puede comprometer de forma concreta la aplicación del régimen de exención, por ejemplo, incrementando el riesgo de fraude o de abusos. Este Gobierno tampoco logra explicar por qué, en este caso, el certificado de exención no basta por sí solo para cumplir las condiciones establecidas en el Derecho letón. Ha de subrayarse a este respecto que, como se ha explicado en el punto 52 de las presentes conclusiones, el hecho de que un Estado miembro dispense al destinatario de la obligación de disponer de un certificado visado por sus autoridades competentes no exime a la misión diplomática o consular beneficiaria de la exención de su obligación de cumplimentar dicho certificado y de certificar su contenido.

96. Asimismo, ha de hacerse constar que, si el Gobierno letón considera que esa dispensa puede comprometer el buen funcionamiento del régimen de exención, puede decidir revocarla en cualquier momento, de conformidad con el artículo 51, apartado 2, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que prevé la posibilidad de retirar esta dispensa en caso de abuso.

97. En tercer y último lugar, ha de señalarse que el Gobierno letón justifica las medidas adoptadas por la necesidad de garantizar un control más eficaz por parte de las autoridades aduaneras. A este respecto alega que, debido a la imposibilidad de adoptar medidas de control respecto a las misiones diplomáticas y consulares, únicamente puede ejercer ese control respecto de los comerciantes deudores de los impuestos especiales o encargados de la aplicación de la exención de su pago, en particular en el caso de que se haya concedido la dispensa citada.

98. No obstante, ha de recordarse que tanto el Derecho de la Unión como el Derecho letón prevén que los certificados de exención deben extenderse por duplicado, conservando un ejemplar el expedidor en sus registros. Pues bien, esta exigencia permite a las autoridades letonas garantizar un control eficaz, en la medida en que el certificado de exención en cuestión contendrá la certificación oficial de la compra y el uso efectivo por las misiones diplomáticas y consulares de que se trate.

99. Asimismo, ha de subrayarse que, de conformidad con el Derecho de la Unión, el Gobierno letón dispone de diversos medios que le permiten ajustar su régimen de exención del pago de impuestos especiales, incluido el mencionado en el punto 96 de las presentes conclusiones, que consiste en retirar determinadas facilidades concedidas a las misiones diplomáticas y consulares si sospecha de la existencia de cualquier riesgo de abuso o de fraude. Pues bien, a este respecto, he de subrayar que ni las autoridades tributarias letonas ni el órgano jurisdiccional remitente han invocado la existencia de eventuales abusos o fraudes de la demandante. Así, como sostiene el órgano jurisdiccional remitente, el VID no pone en tela de juicio ni la entrega efectiva de los productos en cuestión a las embajadas y a los servicios consulares ni, por lo demás, el cumplimiento de las demás condiciones previstas en la Directiva 2008/118 y en la Ley de Impuestos Especiales.

D. Aplicación del régimen de exención del pago de impuestos especiales de manera conforme con el régimen de exención en materia del IVA

100. En último lugar, ha de subrayarse que este mismo certificado de exención se utiliza igualmente en el marco del régimen de exención del IVA previsto en el artículo 151, apartado 2, de la Directiva 2006/112.

101. Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia del IVA, una disposición nacional que supedite, en lo esencial, el derecho a la exención al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si estos se cumplían, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto.⁵⁴

102. Al igual que la Comisión, procede observar que el Tribunal de Justicia también ha aplicado esta jurisprudencia en materia de impuestos especiales en relación con la exención aplicable a productos energéticos.⁵⁵ Así, según el Tribunal de Justicia, los requisitos formales solo pueden impedir la concesión de la exención si el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales.⁵⁶

103. Además, ha de señalarse que, en virtud de jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, en el ámbito del IVA la comprobación de una práctica abusiva exige que concurren dos condiciones, a saber, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 y de la legislación nacional que transponga esta al Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.⁵⁷ Pues bien, extrapolando este razonamiento a los impuestos especiales objeto del litigio principal, sobre la base de la descripción de los hechos recogida en la resolución de remisión, se desprende que los destinatarios efectivos de los productos en cuestión eran efectivamente las misiones diplomáticas y consulares y que, por ello, el sujeto pasivo/depositario no parece haber obtenido ventaja alguna de estas operaciones.

104. A la vista de cuanto precede, considero que esta reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de exención del IVA debe aplicarse por analogía en el asunto principal con el fin de garantizar la aplicación uniforme del Derecho de la Unión y el efecto útil de la Directiva 2008/118.

105. En estas circunstancias, y sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde realizar al órgano jurisdiccional remitente para cerciorarse de que el certificado de exención utilizado en el asunto principal contiene tanto la información necesaria para permitir un control efectivo por las autoridades letonas como la certificación del contenido del certificado de exención por las misiones diplomáticas o consulares de que se trata, soy de la opinión de que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal va más allá de lo necesario para garantizar la prevención de un abuso o fraude en materia de impuestos especiales.

⁵⁴ Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 29.

⁵⁵ Véase la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), apartado 62.

⁵⁶ Véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 31.

⁵⁷ Véase la sentencia de 10 de julio de 2019, Kuršu Zeme (C-273/18, EU:C:2019:588), apartado 35 y jurisprudencia citada.

V. Conclusiones

106. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) del modo siguiente:

- «1) El artículo 12, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que no exige, para que pueda concederse la exención que establece, que esté previsto realizar el pago de los productos sujetos a impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares a través de medios distintos del efectivo, que el pago al proveedor haya sido realizado de hecho y que haya sido efectuado por los destinatarios reales de dichos productos, en la medida en que la prueba del uso previsto de dichos productos en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares puede aportarse sobre la base, en particular, del certificado de exención.
- 2) El artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual debe denegarse la exención del pago de impuestos especiales cuando el adquirente no ha abonado efectivamente el precio de los productos sujetos a impuestos especiales por medios distintos del efectivo, sin que sea posible probar, en particular sobre la base del certificado de exención, que se cumplen las condiciones para la exención establecidas en el artículo 12, apartado 1, de esta Directiva.»