

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala primera) De 13 de diciembre de 2007

■ **Asunto:** C-374/06

■ **Partes:** : BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH y Hauptzollamt Bielefeld

■ **Síntesis:** «Procedimiento prejudicial – Disposiciones fiscales – Armonización de las legislaciones – Directiva 92/12/CEE – Productos objeto de impuestos especiales – Marcas fiscales – Salida irregular de un régimen suspensivo – Robo – Puesta a consumo en el Estado miembro en el que se produjo el robo – No reembolso de las marcas fiscales de otro Estado miembro ya fijadas en los productos robados»

I. Comentario

En esta sentencia, el Tribunal resuelve una cuestión prejudicial en materia de impuestos especiales que incide de lleno en la **lucha contra el fraude fiscal** por operaciones entre Estados miembros. En el asunto principal intervienen dos empresas, una empresa irlandesa llamada Carroll, que fabrica cigarrillos, y una empresa alemana llamada Tuxedo, que adquiere “marcas fiscales” de las autoridades fiscales alemanas y que las fija en los paquetes de cigarrillos. Carroll expide estos cigarrillos a un socio comercial establecido en Países Bajos y le roban en el puerto de Irlanda los cigarrillos.

Se da aquí un caso de doble imposición, pues tanto Carroll como Tuxedo han pagado impuestos por el tabaco, aunque las marcas fiscales no sean propiamente impuesto, sino anticipo del mismo. Y ello a pesar de que el Tribunal resuelve aplicando la normativa vigente, esto es, la Directiva 92/12. En efecto, la Directiva precisa que el impuesto se devenga

en el momento de la puesta a consumo, pero que mediante marcas fiscales se puede dar lugar a una percepción anticipada del impuesto especial. Cuando el operador económico pega las precintas a las cajetillas de tabaco, dice el tribunal, puede considerarse que el Estado ha percibido, de forma anticipada, los impuestos especiales sobre el producto. Ahora bien, también las normas sobre el devengo aplicadas al caso implicarían que el robo se debería considerar una salida irregular del régimen suspensivo, y que por tanto, el devengo se produce en el Estado miembro en que tuvo lugar el robo, es decir en Irlanda.

Aun aplicando la Directiva comunitaria, se va a producir un supuesto de doble imposición, que el Tribunal consiente, alegando que el legislador comunitario no ha hecho de la prevención de la doble imposición un límite absoluto. Es más, a su entender **prima la prevención de los abusos y fraudes sobre el principio de imposición en un solo Estado miembro.** Permitiendo, por tanto, que por los mismos cigarrillos se pague dos veces, el Tribunal consiente que un Estado se niegue a devolver el importe pagado por las precintas en un caso como el de autos.

El caso analizado da un paso más respecto de la jurisprudencia sentada en el asunto C494/04, resuelto por sentencia de 15 de junio de 2006, que ya comenté en la Revista Técnica Tributaria nº 76 (enero-marzo 2007). Se trataba allí de la posibilidad de pedir la devolución del Impuesto especial sobre las Labores del tabaco neerlandés pagado por *Landewijck*, quien explotaba un comercio al por menor de tabaco y quien, habiendo realizado dos solicitudes de precintas, y habiendo encargado a una empresa de mensajería que le entregara dichas precintas, *supuestamente no había recibido las mismas*. El Tribunal respondió allí que dado que no ha probado el recurrente que la *desaparición* de dichas precintas se deba a *caso fortuito o fuerza mayor*, no podía considerar contraria a derecho la decisión del inspector de no devolver el importe satisfecho por las precintas a cuenta del Impuesto sobre el tabaco.

La Directiva comunitaria, si bien prevé la posibilidad de devolver el Impuesto en caso de *destrucción* de las precintas o sellos fiscales, *no contempla el caso de la desaparición* de las mismas como un supuesto en que deba proceder la devolución de lo satisfecho, lo cual se deja en manos de los Estados miembros. En aquel asunto el problema era que Holanda no establece esta posibilidad. Ya resaltamos que tampoco lo hace nuestra Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Y ello, como dijo el Tribunal, no sólo no va en contra de la Directiva (que no se opone a que los Estados hagan recaer el riesgo la pérdida de las precintas sobre el adquirente), sino que además es acorde con uno de los objetivos de la normativa comunitaria, que es la *prevención de los abusos y fraudes* que podrían producirse de concederse la devolución a quien simplemente alegase haber extraviado las citadas precintas.

Algo semejante viene a decir en esta sentencia, aunque aquí quizás se afirme con mayor rotundidad, pues se dice expresamente que **el legislador comunitario ha privilegiado la prevención de abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro.**

En aquella sentencia se analizó el principio de proporcionalidad, negando su vulneración desde el momento en que las normas nacionales no excluyen las posibilidades de devolución por caso fortuito o fuerza mayor. Se dijo que está justificado que (salvo esos casos) el adquirente de precintas asuma el riesgo de su pérdida, pues las mismas no son deuda tributaria, pero tienen en sí mismas un valor intrínseco.

En esta sentencia, remitiéndose a la sentencia de 15 de junio de 2006, vuelve a decirse que **no se vulnera el principio de proporcionalidad**; la diferencia en los hechos, que es que allí las precintas no se habían fijado al producto y en el caso que hoy analizamos sí, no tiene relevancia ni puede conducir a un resultado distinto al allí alcanzado. Tanto en un caso como en otro se resalta que las precintas o marcas fiscales tienen un valor intrínseco, y ese valor intrínseco las distingue de un documento que meramente acredite el pago de un impuesto. Tanto si están o no pegadas a las cajetillas de cigarrillos hay riesgo de fraude, pues si bien allí podían venderse las precintas, aquí pueden introducirse las cajetillas de tabaco en el mercado oficial del Estado que emitió las marcas fiscales. Existe en ambos casos riesgo de fraude.

En el mercado de las labores del tabaco hay riesgos innegables de ventas ilegales o en el mercado negro. Aquí el riesgo es si cabe mayor, puesto que las cajetillas podrán venderse incluso en el mercado oficial, al estar provistas de las precintas. La única manera de evitar la doble imposición sería probar que se han destruido las marcas fiscales del Estado que las emitió. **Si no es posible controlar el destino de los productos robados, es perfectamente legítimo negarse a devolver el coste de las marcas fiscales**, pues es precisamente esta imposibilidad la que demuestra la realidad del riesgo de que estas mercancías sean vendidas en el Estado emisor de las precintas.

2. Antecedentes

La empresa alemana Tuxedo adquirió del Hauptzollamt por marcas fiscales para cigarrillos fabricados en Irlanda por Carroll y destinados al mercado alemán. Tuxedo envió las marcas fiscales a Carroll, que las fijó en los paquetes individuales de cigarrillos. Carroll expidió estos cigarrillos en régimen suspensivo intracomunitario a un socio comercial establecido en los Países Bajos. Sin embargo, todos los cigarrillos fueron robados en el puerto de Dublín (Irlanda).

Carroll pagó a la administración aduanera irlandesa 277.587,30 euros en concepto de impuestos especiales por la salida de los cigarrillos del régimen suspensivo en Irlanda.

Tuxedo solicitó al Hauptzollamt la devolución de la cantidad de 184.445,64 euros que había pagado por la adquisición de las marcas fiscales, puesto que dichas marcas ya no podían utilizarse para pagar el impuesto alemán sobre el tabaco. Según Tuxedo, se podía presumir que todos los cigarrillos robados se venderían en el mercado negro británico.

El Hauptzollamt denegó la devolución porque el adquirente debía correr con el riesgo de pérdida de las marcas fiscales. El Hauptzollamt consideró que no se podía descartar que los paquetes de cigarrillos robados provistos de las citadas marcas fiscales se vendiesen en el territorio fiscal alemán. Además, señaló que las marcas fiscales no habían sido destruidas ni anuladas, como exige el artículo 22, apartado 3, de la TabStG.

Tuxedo presentó entonces un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf, en el que, en esencia, alega que es contrario a la Directiva 92/12 exigir en concepto de marcas fiscales una cantidad que no es absorbida por un impuesto sobre el tabaco posterior o simultáneo. En caso contrario, se multiplicarían los impuestos.

El Hauptzollamt replica que, como consecuencia de la adquisición de las marcas fiscales alemanas, se devenga la correspondiente deuda. No es posible devolver el importe pagado por ese concepto, dado que no hubo restitución, destrucción o anulación de las citadas marcas. Aparte del impuesto sobre el tabaco percibido en Irlanda, no existe ningún otro impuesto alemán sobre el tabaco, sino una deuda que resulta de la adquisición de las marcas fiscales alemanas, de modo que no se puede hablar de doble imposición. Se produciría, ciertamente, una doble carga, pero ésta sería inherente a la Directiva 92/12. No habría ningún obstáculo a la libre circulación de mercancías sometidas a un impuesto especial, ya que esta doble carga sólo existe en el caso de una irregularidad anterior.

El Finanzgericht Düsseldorf plantea cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

Por estimar que necesita una interpretación de la Directiva 92/12 para resolver el litigio pendiente ante él, el Finanzgericht Düsseldorf decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la Directiva [92/12], en el sentido de que un Estado miembro, que ha percibido un impuesto especial sobre las labores de tabaco mediante la emisión de marcas fiscales, está obligado a devolver al adquirente de dichas marcas fiscales el importe pagado por ellas en el supuesto de que las labores de tabaco provistas de tales marcas fiscales en otro Estado miembro salieran de manera irregular del régimen suspensivo, a raíz de lo cual este [otro] Estado miembro recauda el impuesto especial sobre las labores de tabaco del operador establecido en dicho Estado que las ha enviado en régimen suspensivo intracomunitario?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad), no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de dichas marcas.

Fundamentos de la sentencia

- 25 El artículo 6 de la Directiva 92/12 precisa que el impuesto se devenga en el momento de la puesta a consumo (...).
- 26 (...) la entrega de marcas fiscales a un operador económico por un Estado miembro constituye, para ese Estado miembro, un modo de percepción anticipado del impuesto especial sobre los productos que el operador pretende poner a consumo en el citado Estado miembro.
- 27 Además, ha quedado acreditado que una marca fiscal, una vez fijada en los paquetes individuales de cigarrillos, como los controvertidos en el litigio principal, no puede ser separada de éstos sin ser destruida. Por lo tanto, cuando un operador económico fija las marcas fiscales emitidas por un Estado miembros sobre tales productos, que se propone poner a consumo en ese Estado miembro, procede considerar que dicho Estado miembro percibe de forma anticipada los impuestos especiales sobre esos mismos productos.
- 28 Así, en el asunto principal, BATIG pagó de forma anticipada el impuesto especial alemán correspondiente a los productos robados.
- 29 Por otra parte, cuando, como sucede en el asunto principal, las labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales son robadas, su robo constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de la misma Directiva.
- 30 Así, los impuestos especiales sobre los productos robados se devengaron en Irlanda.
- 31 Sin embargo, la circunstancia de que las marcas fiscales no pudieran servir para pagar los impuestos especiales no supone necesariamente, para los operadores afectados, un derecho a la devolución del importe pagado por la adquisición de las marcas.
- 32 (...) las marcas fiscales tienen un valor intrínseco que las distingue de los simples documentos que prueban el pago de una suma de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega de esas marcas.
- 33 En caso de pérdida, es posible que tales marcas se utilicen con fines ilícitos, ya que su mera presencia en productos sujetos al impuesto constituye una presunción de que se han pagado los impuestos especiales en el Estado miembro de entrega y, por lo tanto, autoriza su comercialización en ese Estado miembro.
- 34 (...) el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal [sentencias de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments)* e *Imperial Tobacco*, C491/01, Rec. p. II 1453, apartado 87, y de 29 de abril de 2004, C222/01, Rec. p. I4683, apartado 72].
- 35 (...) cuando un operador económico que ha adquirido marcas fiscales es incapaz de presentar la prueba de que esas marcas no se utilizarán para vender productos suje-

tos al impuesto especial en el Estado miembro de entrega de las citadas marcas, ese Estado está legitimado para negarse a devolver el importe pagado.

- 38 (...) la Directiva 92/12 no se opone a que los Estados miembros establezcan normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hagan recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida (sentencia Heintz van Landewijck, C-494/04, apartado 41).
- 39 El Tribunal de Justicia declaró asimismo que tales normas nacionales no pueden ser contrarias al principio de proporcionalidad. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa nacional que permita al adquirente de las marcas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos, cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 42 y 43).
- 40 Seguidamente, el Tribunal de Justicia consideró que unas normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida, contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas marcas y no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como el de pérdida de las marcas por caso fortuito o fuerza mayor (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 44).
- 41 El Tribunal de Justicia descartó expresamente el argumento según el cual el riesgo de uso abusivo de las marcas fiscales desaparecidas era mínimo, declarando que este riesgo de uso abusivo no era inexistente (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 45).
- 46 Por otra parte, la posibilidad de obtener el reembolso de marcas fiscales alegando simplemente la desaparición de los productos sobre los que figuran éstas implica asimismo el riesgo de favorecer los abusos y los fraudes.
- 47 En efecto, en una situación como la del asunto principal, existe un riesgo considerable de que los productos robados sean vendidos en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales. Al estar provistos de marcas fiscales de ese Estado, tales productos pueden ser introducidos sin dificultad en el mercado oficial de las labores de tabaco de dicho Estado.
- 48 Es cierto que los productos robados dan lugar, en cualquier caso, a la percepción del impuesto especial en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. Sin embargo, no puede descartarse todo riesgo de fraude en el supuesto de que el importe de los impuestos especiales en vigor en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales sea más alto que el importe en vigor en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. En efecto, en ese supuesto, no puede descartarse que un operador deshonesto alegue el robo de su mercancía en el segundo Estado miembro, pague los impuestos especiales por un importe inferior al reembolso de las marcas fiscales obtenido del primer Estado miembro, y después venda finalmente esta mercancía, provista todavía de las citadas marcas, en el mercado de ese Estado.

- 53 (...) las marcas fiscales conservan un valor intrínseco incluso después de haber sido fijadas en los productos. Como se ha señalado en los apartados 46 a 49 de la presente sentencia, su mera presencia en los envases de venta de los productos robados puede favorecer su venta en el mercado oficial del Estado miembro de emisión de las citadas marcas en fraude de los intereses de ese Estado.
- 54 Este riesgo difiere del que supone generalmente para todos los Estados miembros el contrabando de labores de tabaco. En efecto, las labores de tabaco en las que no figuren marcas fiscales de un Estado miembro sólo pueden venderse en el mercado negro de ese Estado miembro.
- 55 Por otra parte, si bien la Directiva 92/12 tiene por finalidad efectivamente armonizar las modalidades de percepción del impuesto especial persiguiendo un doble objetivo de gravamen efectivo de los impuestos especiales en un solo Estado miembro, que es aquel en el que se produce la puesta a consumo, debe señalarse que el legislador comunitario no ha hecho de la prevención de la doble imposición un principio absoluto.
- 56 En efecto, como se desprende del artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, cuando los productos puestos a consumo en un primer Estado miembro y a este efecto provistos de una marca fiscal de dicho Estado miembro estén destinados a ser consumidos en otro Estado miembro y se expiden a éste, para obtener la devolución del impuesto especial pagado en el primer Estado miembro, no basta con demostrar el pago de los impuestos especiales en el Estado de consumo, sino que es necesario también que las autoridades fiscales de ese Estado comprueben la destrucción de las marcas fiscales del primer Estado.
- 57 De esta disposición se desprende que, ante la imposibilidad de las autoridades fiscales del Estado miembro que emitió las marcas fiscales de poder comprobar la destrucción de tales marcas, los productos en los que se fijan éstas darán lugar al pago de impuestos especiales tanto en el Estado donde se pusieron a consumo como en aquel en el que están destinados a ser consumidos. En virtud de la citada disposición, el legislador comunitario privilegió la prevención de los abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro.
- 63 Debe añadirse que no existe ninguna obligación legal de fijación de marcas fiscales en los envases de productos objeto de impuesto especial antes de su salida del régimen suspensivo en el Estado miembro de emisión de tales marcas, puesto que los impuestos especiales por esos productos, por definición, no se han devengado todavía. Aun cuando necesidades prácticas justifiquen que un operador disponga lo necesario para que se fijen marcas fiscales durante el envasado de los productos sujetos a impuesto especial, a pesar de que dichos productos se encuentran en régimen suspensivo, tal como hizo Tuxedo en el asunto principal, no por ello deja de ser una elección efectuada libremente y con respecto a la cual el operador debe asumir las consecuencias en caso de robo de tales productos.