



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

La armonización del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su transposición en España, Francia y Reino Unido

Alex Ortega Ibáñez

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

**UNIVERSIDAD DE BARCELONA
FACULTAD DE DERECHO
DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

TESIS DOCTORAL

**LA ARMONIZACIÓN
DEL RÉGIMEN DE IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS
EN EL DERECHO DE LA UNIÓN
Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO**

**PARA OPTAR AL TÍTULO DE DOCTOR INTERNACIONAL
POR LA UNIVERSIDAD DE BARCELONA
PROGRAMA DE DOCTORADO EN DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA
LÍNEA DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**DOCTORANDO : ALEX ORTEGA IBÁÑEZ
DIRECTORA : DRA. EVA ANDRÉS AUCEJO**

BARCELONA, 2015

a Ariane

Agradezco especialmente a mi directora de tesis, Dra. Eva Andrés Aucejo.

Agradezco especialmente a mis padres, Sylvia y Luis; a mis hermanos, Joaquín y Felipe; a mi suegra Gisèle; y a mis amigos y amigas: Josiane Alirol, Reina Benguigui Benoliel, Alberto Capilla Jiménez, Eleanor Cocks, Aline Demay, Denise Guine-Baldassarre, Mireia Martínez Barrabes, Paul Murga Ruiz, Ana Nomen Corominas, Vivian Ruviano, Montserrat Tafalla Plana y Beatriz Salgado Ybern.

Resumen: La presente tesis doctoral tiene por objeto de estudio el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad del Derecho de la Unión. En la Primera Parte se revisa el proceso que va desde la integración europea hasta la consecución del régimen armonizado. En este ámbito, se delimita el concepto de mercado interior y las exigencias que los Tratados integran en su misión. Se estudian los efectos del principio de libre circulación de mercancías, en particular, la creación de la unión aduanera y la utilización de la nomenclatura combinada. Se valora la aproximación de las legislaciones nacionales y, específicamente, la armonización fiscal como instrumentos para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. Se revisan las disposiciones normativas de la Unión que constituyeron la primera estructura del sistema impositivo de los hidrocarburos: la Directiva 92/12/CEE, la Directiva 92/81/CEE y la Directiva 92/82/CEE. Se esquematiza el conjunto de normas vigentes del Derecho de la Unión en materia de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad, distinguiendo entre aquellas de carácter material de aquellas de carácter formal. Se hace mención particularizada de los motivos y objetivos generales de la Directiva 2008/118/CE y de la Directiva 2003/96/CE. Se analiza la integración de los fines ambientales en la imposición especial de los productos energéticos, incluyendo la introducción de los biocarburantes y otros combustibles renovables, como también las propuestas de modificación de la Directiva 2003/96/CE. Conjuntamente, se identifican las principales fuentes jurídicas nacionales que han dado lugar a la transposición en España, en Francia y en el Reino Unido. En la Segunda Parte se analizan cada uno de los elementos que configuran los impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión y su respectiva transposición en España, Francia y en el Reino Unido. Se detalla el ámbito territorial de aplicación. Se analiza el ámbito objetivo de aplicación del impuesto especial, delimitando la expresión «productos energéticos y electricidad». Se coordinan los hechos imponibles dispuestos por la Directiva 2008/118/CE y Directiva 2003/96/CE y se identifica cada uno de los supuestos de devengo. Se examina la estructuración de los niveles de imposición y se analizan los niveles mínimos de imposición sobre los carburantes de automoción (incluyendo la distinción entre gasóleo de uso profesional y no profesional), sobre los carburantes de automoción utilizados en fines industriales y profesionales y sobre los combustibles para calefacción y la electricidad. Se coordinan y analizan las exenciones obligatorias y facultativas. Se distinguen los operadores del sistema de impuestos especiales y se examina la determinación del deudor. Se identifican los supuestos de circulación en régimen suspensivo, la obligación de garantía y el procedimiento de circulación basado en el sistema informatizado EMCS. Se analiza también la

circulación e imposición de los productos tras su despacho a consumo, en específico: el régimen de adquisición por los particulares, régimen de tenencia en otro Estado miembro y el régimen de venta a distancia, como también las destrucciones de productos, pérdidas e irregularidades en estos supuestos.

Resum: La present doctoral té per objecte l'estudi del règim d'impostos especials sobre els productes energètics i l'electricitat del Dret de la Unió. A la primera part, es revisa el procés que va des de la integració europea fins a la consecució der règim harmonitzat. En aquest àmbit, es delimita el concepte de mercat interior i les exigències que els Tractats integren a la seva missió. S'estudien els efectes del principi de lliure circulació de mercaderies, en particular, la creació la unió duanera i la utilització de la nomenclatura combinada. Es valora , la aproximació de les legislacions nacionals i, específicament, l'harmonització fiscal com instruments per garantir el funcionament adequat del mercat interior. Es revisen les disposicions normatives de la Unió que van constituir la primera estructura del sistema impositiu dels hidrocarburs: la Directiva 92/12/CEE, la Directiva 92/81/CEE i la Directiva 92/82/CEE. S'esquematitzen el conjunt de normes vigents del Dret de la Unió en matèria de impostos especials sobre els productes energètics i la electricitat, distingint entre els de caràcter material i els de caràcter formal. Es fa particularment menció dels motius i objectius generals de la Directiva 2008/118/CE i de la Directiva 2003/96/CE. S'analitza la integració dels fins ambientals en la imposició especial dels productes energètics, incloent la introducció dels biocarburants i altres combustibles renovables, com també les propostes de modificació de la Directiva 2003/96/CE. S'identifiquen conjuntament les principals fons jurídiques nacionals que han donat lloc a la transposició a Espanya, França i al Regne Unit. A la Segona Part s'analitzen cadascun dels elements que configuren els impostos especials sobre els productes energètics en el Dret de la Unió i la seva respectiva transposició a Espanya, França i al Regne Unit. Es detalla l'àmbit territorial d'aplicació. S'analitza l'àmbit objectiu d'aplicació del impost especial, delimitant l'expressió «productes energètics i electricitat». Es coordinen els fets imposables disposats per la Directiva 2008/118/CE i la Directiva 2003/96/CE i s'identifica cadascun dels supòsits de meritació. S'examina l'estructuració del nivells d'imposició i s'analitzen els nivells mínims d'imposició sobre els carburants d'automoció (incloent la distinció entre gasoil d'ús professional i no professional), sobre els carburants d'automoció utilitzats a fins industrials i professionals i sobre els combustibles per calefacció i electricitat. Es coordinen i analitzen les exempcions obligatòries i facultatives. Es distingeixen els operadors del sistema d'impostos especials i s'examina la determinació del deutor. S'identifiquen els supòsits de circulació en règim suspensiu, la obligació de garantia i el procediment de circulació basta en el sistema informatitzat EMCS. S'analitza també la circulació i imposició dels productes després del seu despatx a consum, específicament: el règim d'adquisició per part dels particulars, règim de tinència en un altre Estat membre i el règim de venda a distancia, així com les destruccions de productes, pèrdues i irregularitats en aquests supòsits.

Résumé: Cette thèse doctorale a pour objet l'étude du régime des accises sur les produits énergétiques et l'électricité du Droit de l'Union. Dans la Première Partie, la

procédure qui va de l'intégration européenne jusqu'à l'achèvement du régime harmonisé est révisée. Dans cette partie, les effets du principe de libre circulation des marchandises sont étudiés, en particulier, la création de l'union douanière et l'utilisation de la nomenclature combinée. Le rapprochement des législations nationales est évalué, en particulier, l'harmonisation fiscale en tant qu'instrument pour garantir le fonctionnement adéquat du marché intérieur. Les dispositions normatives de l'Union qui ont constitué la première structure du système d'imposition des hydrocarbures sont révisées : la Directive 92/12/CEE, la Directive 92/81/CEE et la Directive 92/82/CEE. L'ensemble des normes en vigueur du Droit de l'Union en matière d'accises est schématisé, en établissant une distinction entre celles d'ordre matériel et celles d'ordre formel. Une mention détaillée des raisons et objectifs généraux de la Directive 2008/118/CE et de la Directive 2003/96/CE est établie. L'intégration des fins environnementales dans l'imposition spéciale des produits énergétiques est analysée, y compris l'introduction des biocarburants et autres carburants renouvelables, ainsi que les propositions de modifications de la Directive 2003/96/CE. Les principales sources juridiques nationales qui ont conduit à la transposition en Espagne, en France et au Royaume-Uni sont identifiées conjointement. Dans la deuxième partie, chacun des éléments configurant les accises sur les produits énergétiques dans le Droit de l'Union est analysé ainsi que leur respective transposition en Espagne, en France et au Royaume-Uni. Le champ territorial d'application est détaillé. Le champ d'application objectif de l'accise est analysé, en délimitant l'expression « produits énergétiques et électricité ». Les faits générateurs établis par la Directive 2008/118/CE et par la Directive 2003/96/CE sont coordonnés, et chacun des cas d'exigibilité de l'impôt est identifié. La structuration des niveaux de taxation est examinée et les niveaux minima de taxation sur les carburants (y compris la distinction entre le gazole à usage commercial et privé), sur les carburants utilisés à des fins industrielles et commerciales, sur les combustibles et l'électricité sont analysés. Les exonérations obligatoires et facultatives sont coordonnées et analysées. Une distinction des opérateurs du système d'accise et la détermination du débiteur sont examinées. Les cas de circulation sous un régime de suspension, l'obligation de garantie et la procédure de circulation basée sur le système informatisé EMCS sont identifiés. La circulation ainsi que la taxation des produits après leur mise à la consommation sont analysées, en particulier : le régime d'acquisition par les particuliers, le régime de détention dans un autre Etat membre, le régime de vente à distance, ainsi que les destructions de produits, pertes et irrégularités dans ces cas-là.

Abstract: The purpose of this PhD Thesis is to study the general arrangement for excise duties on energy products and electricity of the European Union Law. In the First Part, the process going from the European integration until the achievement of the harmonised regime is revised. In this scope, the concept of internal market is defined likewise the requirements that the Treaties include in their mission. The effects of the free movement of goods principle are studied, in particular, the creation of the customs union and the use of the Combined Nomenclature. An evaluation of the national legislations' approximation and, specifically, the tax harmonisation as tools to guarantee the proper functioning of the internal market, is conducted. The legal provisions of the European Union that constitute the first structure of the tax system on hydrocarbon are

revised: the Directive 92/12/EEC, the Directive 92/81/EEC and the Directive 92/82/EEC. The existing set of legal provisions and ruled of the European Union Law concerning excise duties on energy products and electricity are schematized, distinguishing between the material and the formal ones. The grounds and general purposes of the Directive 2008/118/EC and Directive 2003/96/EC are individually mentioned. There is a thorough analysis of the integration of the environmental purposes of the excised duties on energy products, including the introduction of biofuels and other renewable fuels, as well as the amendment proposals of the Directive 2003/96/EC. The main national legal sources that have led to the transposition in Spain, France and the United Kingdom are jointly identified. In the Second Part, every feature that makes up the excise duties on energy products in the European Union Law and their respective transposition in Spain, France and the United Kingdom are analysed. The territorial scope of application is detailed. The objective scope of application of the excise duty, which defines the expression «energy products and electricity», is analyzed. The chargeable events stated by the Directive 2008/118/EC and the Directive 2003/96/EC are coordinated and every excise duty point is identified. The structuring of the levels of taxation is examined as are the minimum levels of taxation on propellant (including the distinction between commercial and non commercial gas oil used), propellant used with industrial and commercial purpose and heating fuels and electricity. The mandatory and optional exemptions are coordinated and analysed. The operators of the excise duty system are distinguished and the determination of the debtor is examined. The study identifies the cases of movement under suspension of excise duty, the guarantee's obligation and the procedure of movement based on the computerized system EMCS. It also includes the movement and taxability of the products after release for consumption, in particular: the acquisition by private individuals, holding in another member state and distance selling arrangements, as well as the destruction of products, losses and irregularities in said cases.

ÍNDICE

TABLA DE ABREVIATURAS.....	19
INTRODUCCIÓN.....	23

PRIMERA PARTE

EL TRAYECTO HASTA LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN

CAPÍTULO I. EL ESTABLECIMIENTO Y FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR EUROPEO COMO MARCO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS.....	29
Sección I. Desde la integración europea y la conformación del mercado interior hasta la armonización de los impuestos especiales sobre los productos energéticos.....	30
Sección II. El mercado interior en los Tratados: ¿Plataforma de desarrollo plurifuncional de la Unión Europea?.....	36
Sección III. El protagonismo del principio fundamental de libre circulación de mercancías en el mercado interior.....	39
A. La unión aduanera como expresión máxima de la libre circulación de mercancías.....	41
Sección IV. La necesidad de aproximar las legislaciones nacionales (fiscales) para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.....	45
A. El rol instrumental de la aproximación de legislaciones de los Estados Miembros en el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.....	45

B. La armonización de legislaciones fiscales en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.....	47
1. Precisiones sobre la conceptualización de la armonización fiscal.....	47
2. La armonización de la fiscalidad indirecta: el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.....	49
CAPÍTULO II. LA MATERIALIZACIÓN JURÍDICA DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN.....	53
Sección I. Antecedentes legislativos del Derecho de la Unión en materia de impuestos especiales sobre productos energéticos.....	54
A. Construcción del primer régimen general de los productos objeto de impuestos especiales: los aciertos de la Directiva 92/12/CEE	54
B. Estructuración del impuesto especial armonizado sobre los hidrocarburos: objetivos alcanzados por la Directiva 92/81/CEE y la Directiva 92/82/CEE.....	59
C. El pilar del sistema de circulación intracomunitario: el documento administrativo de acompañamiento.....	60
D. El surgimiento de los biocarburantes y otros combustibles renovables: la Directiva 2003/30/CE	61
Sección II. El Derecho de la Unión vigente sobre los impuestos especiales sobre los productos energéticos.....	62
A. Cuadro de fuentes jurídicas de los impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión.....	62
B. Los nuevos objetivos de la Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales	63
C. La orientación de la reestructuración de la Directiva 2003/96/CE al régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.....	64
1. La incorporación de fines de protección ambiental en la imposición de los productos energéticos.....	65
2. El fallido intento por modificar la Directiva 2003/96/CE: desafíos inconclusos.....	69
D. La transposición del Derecho de la Unión sobre los impuestos especiales sobre los productos energéticos en España, Francia y en el Reino Unido: marcos jurídicos nacionales.....	72

SEGUNDA PARTE

**EL RÉGIMEN DE IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS
EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN
EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO**

CAPÍTULO I. LA ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO.....	79
Sección I. El ámbito territorial de aplicación del régimen de impuestos especiales del Derecho de la Unión.....	80
Sección II. El ámbito objetivo de aplicación.....	85
A. El contenido de la expresión «productos energéticos y electricidad».....	85
B. Exclusiones del ámbito objetivo de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad.....	96
C. Facultad de los Estados Miembros para establecer otros impuestos especiales.....	103
Sección III. Los hechos generadores del impuesto especial.....	107
A. Coordinación de los hechos imposables establecidos por la Directiva 2008/118/CE y por la Directiva 2003/96/CE.....	107
B. Determinación del momento del devengo.....	110
1. Delimitación de los conceptos de «despacho a consumo» y de «régimen suspensivo».....	110
2. El momento del devengo en la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales.....	112
3. El momento del devengo en la importación de productos sujetos a impuestos especiales.....	119
4. La tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo como supuesto de devengo	120
5. El devengo en la destinación a la utilización, puesta a la venta o utilización de productos como carburante de automoción o de otros hidrocarburos para calefacción.....	122
6. Configuración negativa del devengo: los supuestos de destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales.....	123
7. El devengo por incumplimiento de condiciones de un nivel reducido de imposición o de una exención.....	127
8. El devengo del impuesto cuando recae sobre la electricidad, el gas	

natural, el carbón, el coque o el lignito.....	128
C. Supuestos de no sujeción.....	131
Sección IV. Los niveles de imposición.....	134
A. Estructuración de los niveles de imposición de los Estados miembros.....	134
1. La capacidad recaudatoria de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad.....	134
2. El respeto a los niveles mínimos de imposición del Derecho de la Unión y su estructura.....	139
3. Facultad de los Estados miembros para disponer tipos impositivos diferenciados.....	140
4. Alternativas para introducir las exenciones y reducciones establecidas por la Directiva 2003/96/CE	142
B. Los niveles mínimos de imposición del Derecho de la Unión.....	143
1. Los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción.....	143
a) Distinción entre gasóleo de automoción de uso profesional y de uso no profesional.....	144
b) Cuadro de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción a 1 de julio de 2015.....	146
2. Los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción utilizados en determinados fines industriales y profesionales..	152
a) Cuadro de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción utilizados en determinados fines industriales y profesionales a 1 de julio de 2015.....	153
3. Los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad.....	158
a) Cuadro de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los combustibles para calefacción a 1 de julio de 2015..	160
4. Productos energéticos sin especificación expresa del nivel de imposición por la Directiva 2003/96/CE.....	168
C. Exenciones y reducciones impositivas.....	169
1. Exenciones obligatorias.....	169
a) Exenciones obligatorias del régimen general de impuestos especiales: exenciones con causa en las relaciones internacionales...	169
b) Exenciones obligatorias exigidas por la Directiva 2003/96/CE....	170
i) Exención obligatoria relacionada con la producción de electricidad.....	171

ii) Exención obligatoria relacionada con la navegación aérea...	174
iii) Exención obligatoria relacionada con la navegación marítima.....	182
2. Exenciones facultativas.....	187
a) Exención facultativa del régimen general de impuestos especiales: los <i>duty free shops</i>	187
b) Exenciones, devoluciones, condonaciones y reducciones facultativas en el nivel de imposición dispuestas por la Directiva 2003/96/CE.....	188
i) Catálogo de exenciones y/o reducciones facultativas.....	188
ii) Exenciones o tipos reducidos sobre los biocarburantes y biocombustibles.....	195
iii) Reducciones impositivas a favor de empresas de elevado consumo energético.....	199
iv) Reducciones impositivas por acuerdos o regímenes de permisos negociables de protección ambiental o de eficiencia energética.....	201
v) Aplicación de nivel impositivo cero a favor de empresas de elevado consumo energético.....	202
vi) Reducción del nivel de imposición al 50% del nivel mínimo de imposición a favor de entidades empresariales que no sean de elevado consumo energético.....	202
vii) Aplicación de tipo impositivo cero por labores agrarias, hortícolas, piscícolas y de silvicultura.....	203
viii) Introducción por los Estados miembros de exenciones o reducciones por políticas específicas.....	204
ix) Devoluciones por productos energéticos contaminados o mezclados.....	204
x) Devoluciones y condonaciones determinadas por los Estados miembros para impedir fraudes o abusos.....	205
Sección V. Operadores y determinación del deudor.....	205
A. Operadores del sistema de impuestos especiales del Derecho de la Unión.....	205
1. El depositario autorizado y el depósito fiscal.....	206
2. El destinatario registrado.....	209
3. El expedidor registrado.....	211
B. La determinación del deudor en el sistema de impuestos especiales del Derecho de la Unión.....	212

CAPÍTULO II. EL SISTEMA DE CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES.....	217
Sección I. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.....	218
A. Los supuestos de circulación en régimen suspensivo: determinación de sus respectivos momentos de inicio y de finalización.....	218
B. Obligación de aportar una garantía por los riesgos inherentes a la circulación.....	221
C. Procedimiento de circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales.....	223
1. EMCS: Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales.....	223
2. Productos energéticos sujetos a las disposiciones sobre control y movimientos.....	226
3. Procedimiento previo al inicio de la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales.....	227
a) Envío del borrador de documento administrativo electrónico.....	227
b) Verificación de los datos del borrador de documento administrativo electrónico.....	228
c) Comunicación a las autoridades competentes del Estado miembro de destino.....	228
d) Copia del documento administrativo electrónico del acompañante.....	229
e) Anulación del documento administrativo electrónico.....	230
4. Procedimiento de modificación del destino de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.....	231
5. Procedimiento de fraccionamiento de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales.....	232
6. Procedimiento tras finalizar la circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales.....	234
a) La notificación de recepción.....	234
b) La notificación de exportación.....	235
7. Procedimientos de emergencia.....	236
a) Procedimientos de circulación en caso de indisponibilidad del sistema informatizado.....	236
b) Procedimiento subsidiario a la notificación de recepción.....	238
c) Procedimiento subsidiario a la notificación de exportación.....	239

8. Prueba de la finalización de la circulación en régimen suspensivo.....	240
9. Facultad para establecer procedimientos simplificados.....	240
10. Procedimiento especial para productos obligatoriamente exentos.....	241
Sección II. La circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo.....	242
A. El régimen de adquisición por los particulares.....	242
1. Primer requisito: el carácter personal en la adquisición y en el uso.....	244
2. Segundo requisito: el carácter personal en el transporte.....	248
B. Régimen de tenencia en otro Estado miembro.....	249
1. Excepción: Tenencia en otro Estado miembro de productos energéticos contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y en contenedores especiales.....	254
C. Régimen de venta a distancia.....	257
D. Destrucciones y pérdidas de productos en los regímenes de tenencia en otro Estado miembro y de venta a distancia.....	259
E. Irregularidades en la circulación en los regímenes de tenencia en otro Estado miembro y de venta a distancia.....	260
Sección III. Las marcas fiscales.....	261
CONCLUSIONES.....	267
BIBLIOGRAFÍA CITADA.....	287
LEGISLACIÓN CITADA.....	297
TRATADOS.....	297
REGLAMENTOS.....	299
DIRECTIVAS.....	301
DECISIONES.....	305
DOCUMENTOS EUROPEOS, PROPUESTAS E INFORMES.....	306
DICTÁMENES.....	309
LEGISLACIÓN DE ESPAÑA.....	310
LEGISLACIÓN DE FRANCIA.....	310
LEGISLACIÓN DEL REINO UNIDO.....	311
JURISPRUDENCIA CITADA.....	315

ANEXO.....	323
RÉSUMÉ DE LA THÈSE DOCTORALE.....	325
TRADUCTION DES CONCLUSIONS DE LA THÈSE DOCTORALE.....	357
SUMMARY OF DOCTORAL THESIS.....	375
TRANSLATION OF THE CONCLUSIONS OF THE DOCTORAL THESIS.....	405

TABLA DE ABREVIATURAS

ARC	: Código Administrativo de Referencia (<i>Administrative Reference Code</i>)
AT	: República de Austria
BE	: Reino de Bélgica
BG	: Reino de Bulgaria
BOE	: Boletín Oficial del Estado (España)
c.	: <i>chapter number</i>
CE	: Comunidad Europea
CEE	: Comunidad Económica Europea
CEMA	: <i>Customs and Excise Management Act 1979</i>
CESE	: Comité Económico y Social Europeo
CY	: República de Chipre
CZ	: República Checa
CZK	: corona (checa)
DE	: República Federal de Alemania
DEM	: marco alemán
DIE	: Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. (Directiva sobre la Imposición Energética)
DK	: Reino de Dinamarca
DO	: Diario Oficial de la Unión Europea
e-AD	: Documento Administrativo Electrónico
ECLI	: <i>European Case Law Identifier</i>
EE	: República de Estonia
EL	: República Helénica
EMCS	: Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales

(Excise Movement and Control System – Système d’informatisation des mouvements et des contrôles intracommunautaires des produits soumis à accises)

ES	:	Reino de España
etc.	:	etcétera
EUR	:	euro
FI	:	República de Finlandia
FR	:	República Francesa
GBP	:	libra (esterlina)
GJ	:	gigajulio
GLP	:	Gas licuado de petróleo
<i>GU</i>	:	<i>Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana</i>
HODA	:	<i>Hydrocarbon Oil Duties Act 1979</i>
HR	:	República de Croacia
HU	:	Hungría
HUF	:	forinto (Hungría)
IE	:	Irlanda
IT	:	República Italiana
IVA	:	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	:	Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
<i>JORF</i>	:	<i>Journal Officiel de la République Française</i>
kg	:	kilogramo
kPa	:	kilopascal
kW	:	kilovatios
L	:	litro
LT	:	República de Lituania
LU	:	Gran Ducado de Luxemburgo
LV	:	República de Letonia
m	:	metro
mg	:	miligramos
MT	:	República de Malta
MWh	:	Megavatio-hora
n.a.	:	no aplica

N.I.	: Northern Ireland
N.º / n.º	: Número / número
NACE	: Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Unión Europea
NC	: Nomenclatura Combinada
NCTS	: Nuevo Sistema de Tránsito Informatizado (<i>New Computerised Transit System</i>)
NL	: Reino de los Países Bajos
nm	: nanometro
°C	: grado Celsius
OCDE	: Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos
oct.	: octanos
p. / pp.	: página / páginas
PL	: República de Polonia
PLN	: esloti
prof.	: profesional
PT	: República Portuguesa
RCCDE	: Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión
RO	: Rumanía
s. / ss.	: siguiente / siguientes
S.I.	: <i>Statutory Instrument</i>
SE	: Reino de Suecia
SEK	: Corona (sueca)
SI	: República de Eslovenia
SK	: República Eslovaca
TARIC	: Arancel Integrado de las Comunidades Europeas (<i>Integrated Tariff of the European Communities - Tarif Intégré Communautaire</i>)
TFUE	: Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea
TICC	: <i>Taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignites et cokes</i> (Tasa interior de consumo sobre las hullas, lignitos y coques)
TICGN	: <i>Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel</i> (Tasa interior de consumo sobre el gas natural)
TICPE	: <i>Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques</i> (Tasa interior de consumo sobre los productos energéticos)
TIR	: Transporte Internacional de Mercancías por Carretera (<i>International Road Transports - Transport International Routier</i>)

TABLA DE ABREVIATURAS

<i>TJCE</i>	:	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TJUE	:	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
Tratado CECA	:	Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero
Tratado CEE	:	Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea
Tratado UE	:	Tratado de la Unión Europea
TSC	:	<i>Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outre-mer</i> (Tasa especial de consumo en los departamentos de ultramar)
UE	:	Unión Europea
UEO	:	Unión Europea Occidental
UK	:	Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte
<i>vid.</i>	:	véase
vol. / vols.	:	volumen / volúmenes
VV. AA.	:	Varios Autores

INTRODUCCIÓN

§ 1. Son esencialmente tres las primeras razones que llamaron nuestra atención sobre los impuestos especiales sobre los productos energéticos. En primer lugar, sobre estos tributos siempre se dice que tienen una capacidad recaudatoria más que considerable para los Estados miembros. En segundo lugar, la energía es, de manera transversal, un sector estratégico en la sociedad actual y, en consecuencia, las políticas tributarias energéticas tienen una incidencia acrecentada. En tercer lugar, los Estados y la ciudadanía en general tenemos el deber de proteger el ambiente, siendo uno de los principales focos de contaminación aquel relacionado con las emisiones de gases de efecto invernadero. En este sentido, los impuestos especiales sobre los productos energéticos asumen un rol instrumental en el desincentivo tanto de productos como de conductas contaminantes. No obstante estos argumentos, en la Doctrina científica el tratamiento de estos impuestos especiales es exigua. Por ello, asumimos el reto de ofrecer una sistematización y análisis integral del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión.

§ 2. Para llevar a cabo el objeto de estudio definido hemos dividido la labor en dos partes. En general, la primera de ellas está orientada a la comprensión y valoración del proceso que va desde la integración europea hasta la consecución del régimen armonizado de los impuestos especiales que nos ocupan. La segunda parte, en cambio, está dirigida a la sistematización y análisis crítico específico del régimen vigente de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión.

§ 3. La Primera Parte de la tesis doctoral se enmarca en una idea más amplia, cual es el reconocimiento del Derecho Material de la Unión. Este Derecho es cada vez más prolifero y penetra con fuerza en los ordenamientos jurídicos nacionales. En ocasiones, la integración del Derecho de la Unión constituye una eventual fuente de conflicto jurídico, que genera diferencias no sólo entre el Derecho de los Estados miembros y el Derecho de la Unión propiamente tal, sino también entre los diferentes ordenamientos jurídicos nacionales. En este sentido, con frecuencia el Derecho Material de la Unión es percibido por los ciudadanos como un intervencionismo tecnocrático que se desdibuja y aparta progresivamente de la legitimidad que concede la democracia. Existe la percepción de que el Derecho Material de la Unión resulta de una confrontación entre los intereses de la Unión Europea y los intereses de los Estados miembros, pero en la cual los intereses y voluntad de los ciudadanos no se representa ni se considera ⁽¹⁾. Este escepticismo aumenta potencialmente cuando se afirma la existencia de un Derecho

¹ Vid. BOUTAYEB, Chahira: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, pp. 18-21.

Tributario de la Unión y, paralelamente, una política tributaria de la Unión ⁽²⁾, fundamentada en el reconocimiento de que hoy los Estados miembros ya no tienen la competencia exclusiva en materia fiscal, toda vez que deben compartir dicha competencia con otros sujetos de Derecho.

§ 4. Estas razones previamente expuestas son las que nos han llevado a la conclusión de que es imprescindible explicar cómo y por qué la integración europea tiene como uno de sus resultados la armonización de los impuestos especiales sobre la energía. Más todavía, cuando las nuevas generaciones han crecido con el funcionamiento del mercado interior europeo como contexto natural. En este orden, nos hemos planteado diversos objetivos específicos. En primer lugar, delinaremos de manera sucinta los hechos que dieron lugar a la integración y, posteriormente, al establecimiento del mercado común. Nuestro propósito es detenernos especialmente en la evolución de la misión del mercado interior y en cómo éste dio paso a nuevas exigencias para garantizar su funcionamiento. Seguido, nos enfocaremos en explicar cómo el principio de libre circulación de mercaderías se adjudicó el protagonismo en la entonces Comunidad Económica Europea, reclamando la implementación de una unión aduanera. No obstante, advertiremos que el mercado interior requirió también otras exigencias para su establecimiento, siendo una de ellas la aproximación de legislaciones nacionales que tiene entre sus variantes la armonización fiscal. De este modo, habremos desvelado la legitimidad del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión.

§ 5. En segundo lugar, revisaremos el conjunto de normativas que constituyó el primer régimen de impuestos especiales sobre los, entonces, hidrocarburos. Muchos de los principios y objetivos que fundamentaron estas directivas y reglamentos mantienen su vigencia. En especial, sintetizaremos cómo se forjó y delimitó la Directiva 92/12/CEE que dio inicio al régimen general de impuestos especiales y al primer sistema de circulación intracomunitaria de productos objeto de dichos impuestos, evaluando sus principales méritos. Seguido, nos detendremos brevemente en las Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE que estructuraron específicamente el impuesto especial sobre los hidrocarburos. Identificaremos también el Reglamento (CEE) n.º 2719/92 que creó el documento administrativo de acompañamiento de la circulación, el cual nos servirá de referente para valorar el sistema vigente de circulación en régimen suspensivo. Finalmente, mencionaremos la Directiva 2003/30/CE con el fin de advertir la introducción al sistema de los biocarburantes y otros combustibles renovables.

§ 6. En tercer lugar, identificaremos cada una de las fuentes jurídicas vigentes del régimen armonizado de impuestos especiales sobre los productos energéticos, concluyendo de este modo el trayecto temporal que habíamos iniciado con el examen de la integración europea. En concreto, analizaremos los nuevos objetivos integrados en el régimen con la adopción de la Directiva 2008/118/CE en el marco general y con la Directiva 2003/96/CE, en el ámbito específico de los productos energéticos y electricidad. En relación con esta última Directiva, sintetizaremos y evaluaremos tanto la integración de los fines ambientales que lleva a cabo en la estructura de la imposición energética, como las razones que motivaron a la Comisión a proponer su modificación.

² BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 7.

§ 7. Finalizaremos la Primera Parte con la identificación del marco jurídico que materializa la transposición del régimen del Derecho de la Unión en cuestión en España, Francia y en el Reino Unido. Entendemos que, frente a un régimen del Derecho de la Unión que en su naturaleza considera principalmente directivas, finalmente son los Derechos nacionales los que tienen aplicación directa en los ciudadanos. Por tanto, considerábamos de relevancia poder comprobar empíricamente el proceso de transposición, sus eventuales dificultades o eventuales conflictos jurídicos. En este orden, reconocemos que nos generaba especial interés tener la posibilidad de verificar la experiencia de los operadores del sistema que se enfrentan en su día a día a la diversidad de legislaciones aplicables. Hubiésemos querido ampliar nuestro estudio y análisis crítico a las legislaciones de otros Estados miembros, pero la prudencia en la administración de nuestros recursos nos obligó a limitarnos a los Estados miembros mencionados. Sin embargo, ofrecemos esta labor con la sana intención de que ya la identificación y coordinación de estas normas constituyan por sí mismas un aporte.

§ 8. Como hemos mencionado, en la Segunda Parte de la tesis doctoral trataremos el régimen vigente de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión, conjuntamente con su respectiva transposición en las legislaciones de España, Francia y Reino Unido. Además, incluiremos en su parte pertinente una síntesis de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con el fin de ofrecer al lector una rápida introducción tanto a los hechos que han generado conflictos interpretativos como a los principales argumentos que ha sostenido el Tribunal.

§ 9. En primer lugar, analizaremos en detalle cada uno de los elementos que conforman la estructura de estas figuras tributarias. Delimitaremos el ámbito territorial de aplicación, identificando, justificando y, en su caso, valorando, los conceptos de «territorios terceros» y de «tercer país». Del mismo modo, definiremos el ámbito objetivo de aplicación del impuesto especial. A estos efectos, nos planteamos como objetivos específicos analizar críticamente el contenido de la expresión «productos energéticos y electricidad» y la técnica jurídica de determinación utilizada, las exclusiones del ámbito objetivo y la facultad de los Estados miembros para establecer otros impuestos especiales. Sobre esta última facultad, nos interesa delimitar los criterios que permiten considerar cuándo un impuesto tienen una «finalidad específica». Seguido, nos enfocaremos en la coordinación de los hechos imponibles del impuesto especial y analizaremos críticamente, en detalle, cada uno de los supuestos en que puede verificarse el momento del devengo, bajo el objetivo de comprobar si el Derecho de la Unión ha conseguido prever condiciones idénticas en los Estados miembros. La relación de los hechos imponibles será terminada con el análisis de los supuestos de no sujeción al impuesto especial. Posteriormente, examinaremos los niveles de imposición y, en este punto, verificaremos la capacidad recaudatoria de los Estados miembros por concepto de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad. Procederemos a explicar y a valorar el sistema de niveles mínimos de imposición que utiliza el régimen de la Unión, incluyendo la facultad de los Estados miembros para disponer tipos impositivos diferenciados y las alternativas para introducir exenciones y reducciones de tipo impositivo. Hecho esto, analizaremos en específico cada uno de los niveles mínimos de imposición: primero, el que recae sobre los carburantes de automoción y que nos permitirá analizar y valorar la distinción entre gasóleo de uso profesional y de uso no profesional; segundo, el que recae sobre los carburantes de automoción

utilizados en determinados fines industriales y profesionales; tercero, los que recaen sobre los combustibles para calefacción y la electricidad y; cuarto, haremos referencia a los productos energéticos sin especificación expresa del nivel de imposición por la Directiva 2003/96/CE. En los tres primeros niveles mínimos de imposición señalados expondremos los respectivos cuadros de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros. Otros de los grandes puntos de interés tratado es el relacionado con las exenciones y las reducciones de tipo impositivo. Al respecto, hemos coordinado y sistematizado el conjunto de exenciones y reducciones del régimen de imposición energética, analizando críticamente todas y cada una de ellas. Cerramos el examen de la estructura del impuesto especial con la identificación de los operadores del sistema y con la determinación del deudor.

§ 10. En segundo lugar, daremos paso al estudio de los procedimientos de circulación de productos sujetos a impuestos especiales. Comenzaremos con el procedimiento de circulación en régimen suspensivo, para lo cual especificaremos cada uno de los supuestos en que puede producirse, sus respectivos momento de inicio y de finalización y, seguido, valoraremos la obligación de prestar garantía por los riesgos inherentes a la circulación. Después, explicaremos en qué consiste el nuevo sistema informatizado de circulación, EMCS. En este orden, sistematizaremos y coordinaremos de manera pormenorizada el procedimiento, distinguiendo cada una de las alternativas que el sistema permite. Posteriormente, nos concentraremos en los procedimientos de circulación de productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. En esta sección analizaremos críticamente los fundamentos y requisitos del régimen de adquisición por particulares, el régimen de tenencia en otro Estado miembro y el régimen de venta a distancia. Además, examinaremos las pérdidas y destrucciones de productos, como las irregularidades que tienen en los mencionados supuestos.

§ 11. Antes de proceder a la enunciación de las conclusiones de nuestro estudio, coordinaremos y analizaremos, en tercer lugar, las marcas fiscales.

§ 12. En cuanto a las formas, teniendo en consideración que el objeto de nuestro estudio se enmarca en el Derecho de la Unión, hemos intentado seguir, en lo máximo posible, los dictámenes del *Libro de estilo interinstitucional* de la Unión Europea ⁽³⁾. En subsidio, hemos utilizado los criterios establecidos por el Centre de Recursos per a l'Aprenentatge i la Investigació ⁽⁴⁾ de la Universidad de Barcelona. Finalmente, en atención con su particularidad, la legislación británica ha sido citada en concordancia con la *Guide to revised legislation on legislation.gov.uk* ⁽⁵⁾.

³ UNIÓN EUROPEA: *Libro de estilo interinstitucional – 2011*, 2011.

⁴ CENTRE DE RECURSOS PER A L'APRENTATGE I LA INVESTIGACIÓ: *Com citar i gestionar la bibliografia* [en línea]. Barcelona: Universitat de Barcelona [consulta: 2 de noviembre de 2015]. Disponible en: (<http://crai.ub.edu/ca/que-ofereix-el-crai/citacions-bibliografiques>).

⁵ THE NATIONAL ARCHIVES: *Guide to revised legislation on legislation.gov.uk* [en línea]. Reino Unido: Legislation Services Team of the National Archives, Northern Ireland Statutory Publications Office, octubre de 2013 [consulta: 2 de noviembre de 2015]. Disponible en: (http://www.legislation.gov.uk/pdfs/GuideToRevisedLegislation_Oct_2013.pdf).

PRIMERA PARTE

**EL TRAYECTO HASTA LA ARMONIZACIÓN
DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS
EN EL DERECHO DE LA UNIÓN**

CAPÍTULO I

EL ESTABLECIMIENTO Y FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR EUROPEO COMO MARCO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS

§ 13. El análisis del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos del Derecho de la Unión exige previamente comprender su contexto. Por ello, expondremos brevemente el proceso de conformación de la Unión Europea y de su mercado interior en la medida que nos permita valorar el impacto de sus objetivos, de sus características, de los obstáculos sobrevenidos y de los intereses involucrados, en nuestro objeto de estudio. Nos centraremos en el mercado interior y delimitaremos su concepto y misión en los Tratados vigentes, como también las medidas seguidas para su implementación. Nos detendremos en la libertad de circulación de mercancías como uno de los principios fundamentales del mercado interior, enfocándonos en qué debemos entender por mercancías, en los efectos y funcionamiento de la unión aduanera y, especialmente, en la utilización de la nomenclatura combinada. Finalizaremos esta progresión descendente con la aproximación de legislaciones nacionales y, en específico, con la armonización fiscal, entendidos como instrumentos necesarios para el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. De este modo, habremos cumplido el objetivo de delinear la relación existente entre los impuestos especiales sobre los productos energéticos y el mercado interior de la Unión Europea.

SECCIÓN I

DESDE LA INTEGRACIÓN EUROPEA Y LA CONFORMACIÓN DEL MERCADO INTERIOR HASTA LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS

§ 14. Aunque la idea de una Europa unida ha sido de antiguo concebida ⁽⁶⁾, las acciones trascendentales en la consecución de esta representación han sido concretadas con posterioridad a la segunda guerra mundial. En aquel entonces, el continente requería ser reconstruido y necesitaba recuperar protagonismo en un escenario internacional que se polarizaba en torno a las potencias soviéticas y estadounidense. Para ello se concretaron, por una parte, sucesos elementales como la reconciliación posbélica francesa-alemana y la cooperación intraeuropea asociada al Plan Marshall. Por otra parte, se intensificó la creación de organizaciones internacionales en un intento por abarcar competencias en diferentes ámbitos. Así, en materia económica, el 16 de abril de 1948 se instituyó la Organización Europea de Cooperación Económica, la cual en 1960 dio lugar a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). Con el objeto de resguardar el ámbito de la defensa y de la seguridad se creó la Unión Europea Occidental (UEO). Frente a la necesidad de estructurar un organismo con carácter político, se fundó el 5 de mayo de 1949 el Consejo de Europa ⁽⁷⁾.

§ 15. Sin embargo, el hito inicial en la estructuración de lo que se convertiría en la Unión Europea se produjo en París, el 9 de mayo de 1950, en el *Salon de l'Horloge du Quai d'Orsay*. Robert Schuman, en nombre del gobierno francés y bajo inspiración de Jean Monnet, propuso a Alemania Occidental la producción conjunta del carbón y del acero en el marco de una organización abierta a otros países de Europa. Dicha propuesta, conocida como «Declaración Schuman», fue aceptada por Alemania Occidental, Italia, Bélgica, los Países Bajos y Luxemburgo ⁽⁸⁾, quienes, el 18 de abril de 1951, firmaron en París el *Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero* (en lo sucesivo, Tratado CECA) ⁽⁹⁾.

⁶ SWANN, Dennis: *The Economics of the Common Market. Integration in the European Union*, 1995, p. 1: «As early as the fourteenth century the idea of a united Christendom prompted Pierre Dubois to propose a European confederation to be governed by a European Council of “wise, expert, and faithful men”. In the seventeenth century Sully proposed to keep the peace in Europe by means of a European army. In 1693, William Penn, the English Quaker, suggested “a European Diet, Parliament, or State” in his *Essay towards the Present and Future Peace of Europe*. In the nineteenth century Proudhon was strongly in favour of European federation. He foresaw the twentieth century as opening an era of federations and prophesied disaster if such developments did not occur. It was only after the 1914-18 war that statesmen began to give serious attention to the idea of European unity. Aristide Briand – a Prime Minister of France – declared that part of his political programme was the building of a United States of Europe».

⁷ GARCÍA NOVOA, César: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*, 1995, vol. 2, p. 2087.

⁸ DRUESNE, Gérard: *Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires*, 2006, p. 11. El autor afirma que el Reino Unido no aceptó la Declaración Schuman por considerar que la aceptación de una Alta Autoridad supranacional implicaba una cesión de soberanía inadmisibles.

⁹ Código celex 11951K/TXT.

§ 16. El 25 de marzo de 1957, los seis países del Tratado CECA profundizaron la integración firmando el *Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica* ⁽¹⁰⁾ y el *Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea* ⁽¹¹⁾ (en lo sucesivo, Tratado CEE), los cuales serían conocidos como los *Tratados de Roma*. El Tratado CEE asentó en su artículo 2 la misión de

«promover, mediante el establecimiento de un mercado común y la progresiva aproximación de las políticas económicas de los Estados miembros, un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continua y equilibrada, una estabilidad creciente, una elevación acelerada del nivel de vida y relaciones más estrechas entre los Estados que la integran».

Es en este marco en el cual surge y debemos inicialmente entender la necesidad de crear un mercado común, cuya configuración se emplazó no como un objetivo final de la de la Comunidad Económica Europea (en lo sucesivo, CEE), sino sólo como un instrumento para la obtención de los fines predominantemente económicos indicados en la mencionada disposición.

§ 17. Una vez definida la misión de la CEE, correspondía llevar a cabo su implementación. En este orden, el periodo previo a la instauración del mercado común fue encauzado por tres documentos esenciales: el *Informe Neumark*, el *Libro Blanco para la culminación del mercado interior* ⁽¹²⁾ y el *Acta Única Europea* ⁽¹³⁾.

§ 18. El 7 y 8 de julio de 1962 se presentó el *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea* ⁽¹⁴⁾ conocido como *Informe Neumark*, en honor a su presidente Fritz Neumark. Este informe tuvo por objeto examinar si existían disparidades en las finanzas públicas de los Estados miembros y, en caso de existir, determinar en qué medida estas diferencias impedirían la instauración de un mercado común y cómo podrían éstas ser eliminadas. Entre los aportes del Informe Neumark podemos destacar la enunciación de un concepto de armonización fiscal, el cual fue materializado con aquellas medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidos a los que existirían en una economía unificada ⁽¹⁵⁾. A pesar de la vaguedad de la enunciación, se pudo desprender que el fin perseguido no era la uniformidad. El Informe Neumark razonó, con acierto, que la armonización fiscal en la CEE sería un proceso dinámico y escalonado en el tiempo, que debe constantemente tener en consideración los cambios en las estructuras económicas de los Estados miembros y los problemas que eventualmente planteen las necesidades coyunturales.

§ 19. Otro significativo aporte del Informe Neumark fue la conclusión de que en la fiscalidad indirecta de los intercambios intracomunitarios debía adoptarse como principio rector el principio de gravamen en país de destino con ajustes fiscales en frontera. De esta manera se consigue: primero, que los productos sean exportados libres de fiscalidad indirecta (aplicando el reembolso de toda cantidad eventualmente pagada

¹⁰ Código celex 11957A/TXT.

¹¹ Código celex 11957E/TXT.

¹² *Vid. infra* § 20.

¹³ *Vid. infra* § 21.

¹⁴ COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO: «Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E.». En *Revista de economía política*, 1963, n.º 34, p. 147-193.

¹⁵ CORONA RAMÓN, Juan Francisco: *La armonización de los impuestos en Europa: problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, 1990, p. 30.

por este concepto en el país de origen) y; segundo, que los productos importados se sujeten a la fiscalidad indirecta del Estado miembro donde sean consumidos dichos productos, siendo éstos finalmente afectados por la misma carga fiscal que soportan los productos nacionales, en el marco de una competencia neutra. Estos argumentos deben entenderse en equilibrio con los principios que rigen la imposición directa: esto es, si bien cada Estado miembro debe entregar los productos libres de fiscalidad indirecta, debe mantener para sí la fiscalidad directa resultante de la operación. Cabe reconocer, no obstante, que no fue menor el hecho de que la adopción del principio de imposición en el país de destino significaba eludir las dificultades que hubiese implicado generar un consenso respecto de una armonización efectiva de la imposición sobre consumos ⁽¹⁶⁾⁽¹⁷⁾.

§ 20. El *Libro Blanco para la culminación del mercado interior* ⁽¹⁸⁾ fue presentado por la Comisión el 28 y 29 de junio de 1985, en Milán. Este Libro Blanco tuvo por objetivos entregar un programa y un calendario precisos con miras a obtener aquel gran mercado único capaz de crear el ambiente propicio para la estimulación de la empresa, de la competencia y de los intercambios. Bajo esta dirección, el documento enfrentó la totalidad de las materias necesarias para el mercado interior común, disponiendo medidas agrupadas en tres segmentos: la eliminación de las fronteras físicas, la eliminación de las fronteras técnicas y la eliminación de las fronteras fiscales. Respecto con este último subgrupo, la Comisión consideró que sería imposible dismantelar las fronteras fiscales a menos que hubiesen considerables medidas de aproximación de la imposición indirecta. Sin embargo, nuevamente se descartó la necesidad de una armonización absoluta ⁽¹⁹⁾⁽²⁰⁾.

§ 21. El año siguiente al Libro Blanco, se firmó en Luxemburgo el 17 y 28 de febrero el *Acta Única Europea* ⁽²¹⁾. La relevancia de este Tratado se debe a que determinó un plazo para la consecución del mercado común, dando inicio al proceso de densificación del derecho material de la entonces CEE ⁽²²⁾. En específico, la Comunidad debía adoptar todas las medidas destinadas a este efecto antes del 31 de diciembre de 1992.

¹⁶ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 30.

¹⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 1, p. 98.

¹⁸ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council* (Milan, 28-29 June 1985). Bruselas, COM(85) 0310 final de 14.6.1985.

¹⁹ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 179-180.

²⁰ CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, 1990, pp. 49-50: «El documento tiene un interés especial por dos razones fundamentales sobradamente conocidas; la una, es el dato ya señalado de que estamos ante un texto que ha hecho suyo el Consejo (por primera vez en el campo de la armonización fiscal), y el segundo es el carácter total de las materias a las que enfrenta y de las que depende la construcción de una Comunidad sin fronteras internas en la cual el libre tránsito de mercancías, la libre circulación de personas y capitales y el derecho al libre establecimiento de empresas sean posibles en términos similares a los existentes en un mercado integrado».

²¹ DO L 169 de 29.06.1987, p. 1-28.

²² BOUTAYEB, Chahira: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 16.

§ 22. No obstante, el Tratado CEE no señalaba concepto alguno de «mercado común». Por consiguiente, fue el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en lo sucesivo, TJCE) quien desarrolló el concepto, indicando que el mercado común

«tiene por objeto la eliminación de todos los obstáculos a los intercambios intracomunitarios con el fin de fundir los mercados nacionales en un mercado único estableciendo condiciones lo más próximas posibles a las de un auténtico mercado interior»⁽²³⁾.

El *Acta Única Europea* tuvo en consideración este criterio jurisprudencial y completó el Tratado CEE declarando que el mercado interior debía implicar un espacio sin fronteras interiores, en el cual la libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales estuviese garantizada de acuerdo con las disposiciones del Tratado CEE (artículo 13). Evidentemente, este concepto se concibió enfocado en la adhesión e integración de la libertad como principio, sintetizada en las cuatro variedades de circulación señaladas. En efecto, la definición es coherente con el artículo 3 del Tratado CEE, que orientaba las acciones de la Comunidad en dirección a suprimir, entre los Estados miembros, los obstáculos a la libre circulación de personas, servicios y capitales, como también a la supresión de los derechos de aduana y de las restricciones cuantitativas a la entrada y salida de las mercancías, así como cualquiera otras medidas de efecto equivalente⁽²⁴⁾. Finalmente, cabe advertir que la simplicidad de la definición de mercado interior en contraste con la amplitud de los contenidos que conllevan los términos utilizados no debe inducir a creer que con ella se concedieron derechos absolutos. Por el contrario, el concepto de mercado interior debía entenderse encuadrado rigurosamente en el marco del Tratado CEE, con todas las restricciones y limitaciones que ello implicaba⁽²⁵⁾.

§ 23. Conjuntamente, el *Acta Única Europea* concretó una de las innovaciones más importantes en materia de armonización de legislaciones. Introdujo en el Tratado CEE el artículo 100 A, el cual tenía por objeto no sólo promover la obtención del mercado interior, sino también la reducción de los conflictos entre las instituciones y el

²³ Sentencia Schul, 15/81, EU:C:1982:135. Vid. también MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, p. 13.

²⁴ En orden con esta idea de mercado común, podemos también mencionar la situación alineada por el Tratado CEE para los monopolios estatales de carácter comercial, con razón en las consecuencias que afectaron al sector de los hidrocarburos. El artículo 37, apartado 1, del Tratado, exigió que los Estados miembros adecuaran progresivamente dichos monopolios, de tal modo que quedase asegurada la exclusión de toda discriminación entre los nacionales de los Estados miembros respecto de las condiciones de abastecimiento y de mercado. Esta prohibición de discriminación nació producto de que los monopolios estatales de carácter comercial eran un obstáculo para la libre circulación de mercancías, capitales y personas. En coherencia, el artículo 90, apartado 2, del Tratado CEE, dispuso que las empresas que tuviesen el carácter de monopolio fiscal quedaran sometidas a las normas del Tratado, en especial, a las de competencia. Sin embargo, dicha disposición matizó el sometimiento «en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada». Finalizaba el apartado 2 del artículo 90 estableciendo que el desarrollo de los intercambios no debía quedar afectado en forma tal que sea contraria al interés de la Comunidad. Resultó interesante cómo esta redacción intentó conciliar, por una parte, la prohibición de discriminación, el sometimiento a las normas del Tratado y los intereses de la Comunidad con, por otra parte, el reconocimiento del derecho de los Estados miembros a que los monopolios fiscales mantuviesen su misión específica, cual era finalmente la obtención de ingresos públicos [ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 1, pp. 100-101]. Aún así, estas normas dieron inicio al proceso de desmantelamiento de los monopolios fiscales.

²⁵ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 343.

establecimiento de ciertas garantías a los Estados miembros ⁽²⁶⁾⁽²⁷⁾. El entonces artículo 110 A del Tratado CEE estipulaba que, salvo ciertas excepciones,

«El Consejo, por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión y en cooperación con el Parlamento Europeo y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptará las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior».

Sin embargo, estas facultades armonizadoras no tenían aplicación en las disposiciones de carácter fiscal, en aquellas relativas a la libre circulación de personas ni en las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena.

§ 24. El *Tratado de la Unión Europea* (en lo sucesivo, Tratado UE) ⁽²⁸⁾, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, acuñó el término «Unión Europea» y sustituyó la denominación «Comunidad Económica Europea» por la de «Comunidad Europea» (en lo sucesivo, CE). El artículo G del mencionado Tratado modificó la misión de la CE, indicando que

«La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria y mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3 A, un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un crecimiento sostenible y no inflacionista que respete el medio ambiente, un alto grado de convergencia de los resultados económicos, un alto nivel de empleo y de protección social, la elevación del nivel y de la calidad de vida, la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros».

De este modo, se integran en la misión de la Comunidad objetivos de diferente índole, como los sociales y los ambientales, a pesar de que aquellos de carácter económico continúan siendo los predominantes. Consecuentemente, la concepción original del mercado interior cambia, elevándose como plataforma para el desarrollo de objetivos de múltiple naturaleza.

§ 25. El aporte del *Tratado de Maastricht* en el proceso de integración europea es trascendental. En concreto, estableció la ciudadanía europea para todas las personas con nacionalidad de alguno de los Estados miembros ⁽²⁹⁾. Reestructuró la Unión basándola en tres pilares: el primero integrado por las Comunidades, el segundo formado por la política exterior y de seguridad común y, el tercero, configurado por la cooperación policial y judicial en materia penal. Además, el Tratado UE no sólo puso en marcha el proceso de unión política, sino que también estableció los fundamentos de la unión económica y monetaria ⁽³⁰⁾. En este contexto, se reforzaron las competencias del Parlamento Europeo, adquiriendo mayor participación en la adopción de las medidas de armonización relativas con el mercado interior ⁽³¹⁾⁽³²⁾.

²⁶ MIRE, Pierre le: *Droit de l'Union européenne et politiques communes*, 2005, p. 185-186.

²⁷ DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, Jacqueline: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2006, p. 18.

²⁸ DO C 191 de 29.07.1992, p. 1-112.

²⁹ DRUESNE, Gérard: *Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires*, 2006, p. 15-16.

³⁰ BOUTAYEB, Chahira: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, pp. 16-17.

³¹ PERTEK, Jacques: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2005, p. 82.

³² A pesar de los avances de carácter político en la Unión Europea, el Tratado de Maastricht no estuvo exento de críticas. GARCÍA NOVOA [«Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I)*:

§ 26. Finalmente, destacamos el *Tratado de Lisboa* ⁽³³⁾, firmado el 13 de diciembre de 2007 y en vigor desde el 1 de diciembre de 2009. Con él, se modificó el Tratado UE y el *Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea*, pasando a denominarse este último como *Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea* (en lo sucesivo, TFUE) ⁽³⁴⁾. El objetivo general del Tratado de Lisboa fue ajustar el contenido de la normativa europea a los nuevos retos y necesidades de los ciudadanos europeos y de sus Estados miembros. En consecuencia, la Unión Europea obtuvo personalidad jurídica, sustituyendo y sucediendo a la Comunidad Europea. En búsqueda de un fortalecimiento democrático, se otorgó mayor protagonismo y participación al Parlamento Europeo y a los Parlamentos nacionales. Se generaron nuevos cargos, como la figura del Presidente del Consejo de Europa y el cargo de Alto Representante de la Unión para Asuntos Exteriores y Política de Seguridad. En el ámbito de derechos y valores, se garantiza la aplicación de la Carta de los Derechos Fundamentales y, además, se consolidan las cuatro libertades de circulación.

§ 27. El conjunto de los hechos reseñados nos permiten concluir que la integración europea y la conformación del mercado interior constituyen procesos complejos, entrelazados y fragmentarios. Sin embargo, reconocemos conjuntamente que durante el desenvolvimiento de dichos procesos se han alcanzado objetivos respetables: existen hoy instituciones y una extensa normativa que día a día funcionan y que han permitido que millones de ciudadanos europeos ejerzan nuevos derechos y libertades. En efecto, esta estructura institucional y jurídica ha permitido la transición desde los seis Estados firmantes del Tratado CECA hasta la actual Unión Europea conformada por 28 Estados miembros. Este es el marco que debe ineludiblemente tenerse en consideración al iniciar cualquier estudio sobre el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos del Derecho de la Unión. En particular, valoramos positivamente la progresión de la misión de la Unión Europea y, en consecuencia, la amplitud cualitativa del mercado interior en relación con la diversidad de objetivos para los cuales hoy sirve de instrumento. Seguido, destacamos a la armonización fiscal como requisito y consecuencia del establecimiento del mercado interior y compartimos su concepción (desde el Informe Neumark) como un proceso dinámico, progresivo y flexible, debido principalmente a que la funcionalidad y la aplicabilidad de estas características no han perdido su vigencia. Por último, reconocemos al principio de imposición en el Estado miembro de destino como principio rector de la fiscalidad indirecta en los intercambios entre los Estados miembros, asintiendo tanto sus facultades en la consecución de una competencia neutra como su aptitud en su implementación.

XVI Jornadas de estudio, 1995, vol. 2, p. 2112] expuso que «la unión política no aparece en Maastricht como un compromiso irreversible, sino como un proyecto en gestación cuyo desenlace inmediato no se fija con exactitud. La exclusión de la fórmula federal y la opción por la *ever closed union*, es una muestra palpable de que la unión política no constituye objetivo primario, aunque “la evolución previsible y deseable del derecho comunitario apunta al modelo del Estado Federal”», tomando para sí las palabras de FALCÓN Y TELLA [*Introducción al derecho financiero y tributario de las comunidades europeas*, 1988, p. 44].

³³ DO C 306 de 17.12.2007, p. 1-271.

³⁴ Vid. «Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea», DO C 326 de 26.10.2012, p. 13-390.

SECCIÓN II

EL MERCADO INTERIOR EN LOS TRATADOS: ¿PLATAFORMA DE DESARROLLO PLURIFUNCIONAL DE LA UNIÓN EUROPEA?

§ 28. La tradicional mención al mercado interior sufrió variaciones con el Tratado UE. En efecto, dicho Tratado reconoce un nuevo orden y prioriza declarar en sus primeros artículos los diversos valores y finalidades en que se fundamenta la Unión, enfatizando esta vez los aspectos sociales y políticos. El artículo 3, apartado 2, del Tratado UE, hace la primera alusión a un espacio sin fronteras interiores, pero sólo para garantizar la libertad de circulación de personas, con lo cual otorga una atención especial a esta libertad en relación con las de circulación de mercancías, capitales y servicios. Consecutivamente, el artículo 3, apartado 3, dispone expresamente que la Unión establecerá un mercado interior y, en esta ocasión, determina que

«[o]brará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico”.

El establecimiento de un mercado interior se ha convertido en un objetivo expreso de la Unión Europea, independiente de su naturaleza instrumental ⁽³⁵⁾. De hecho, el Tratado

³⁵ Nos permitimos citar a Christophe MAUBERNARD [«De l'union douanière à l'Acte pour le marché unique. Une conversation imaginaire avec Jean Monet». En GROVE-VALDEYRON, Nathalie de; BLANQUET, Marc; DUSSART, Vincent; *et al.*: *Mélanges en l'honneur du professeur Joël Molinier*, 2012, p. 439-440] quien, recurriendo al personaje de Jean Monet, intenta responder si el mercado único constituye aún una finalidad de la Unión Europea: «C. M. [Christophe Maubernard]: Peut-on affirmer que ce “marché unique” constitue toujours une finalité de l'Union européenne? J. M. [Jean Monet]: Je devrais en toute logique vous répondre par l'affirmative. C'est ainsi que nous avons conçu le marché commun initial, comme ayant une finalité propre. Parler à ce propos d' “achèvement” du marché intérieur, et c'est peut-être à la réflexion le seul mérite de cette expression, doit signifier que c'est plus qu'un outil- sinon il faudrait employer le terme de “perfectionnement”. Mais au fond, je perçois que le marché unique, pour adopter la terminologie la plus récente, s'il est central dans le cadre des réalisations permises par les traités, n'en constitue plus tout à fait l'élément moteur. Si je puis parler quelques instants de ce qui m'a toujours passionné, l'économie, je dirais qu'aujourd'hui contrairement à hier, l'activité économique mais aussi financière et monétaire, par son ampleur et sa complexité, est souvent perçue comme dangereuse voire inquiétante. Elle n'inspire plus, de manière systématique, je dirais même ontologique, l'idée d'une croissance et d'un développement linéaires. La délicate situation économique actuelle de l'Europe, tant monétaire que budgétaire, offre un éclairage intéressant à cet égard. Plutôt que de concevoir les réalisations communes existantes -marché intérieur, union économique et monétaire - comme des remparts solides face à la tempête, les gouvernants se demandent en réalité comment atténuer les effets de la tempête elle-même. C'est assez comique, vous ne trouvez pas? (silence) Non, vous n'avez pas l'air de goûter cette sorte d'humour, je vous comprends, mais mon éloignement quelque peu forcé me fait parfois oublier la retenue. Plus sérieusement, donc, le marché intérieur est en quelque sorte le socle de toute la construction. S'il venait à être moins robuste, alors c'est l'ensemble de l'édifice qui menacerait de s'écrouler. Et ceci pour une raison simple: c'est le seul espace où les rapports juridiques, économiques, sociaux voire politiques sont à ce point intégrés. Sans marché intérieur subsisteraient naturellement d'autres espaces, d'autres formes de coopération, mais reposant sur des principes moins contraignants et par conséquent plus fragiles. Permettez-moi aussi de dire à ce propos que, dans l'Acte pour le marché unique, je suis assez surpris que la Commission européenne limite la portée de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne au seul domaine de l'action sociale. S'il existe aujourd'hui d'autres espaces où l'intégration joue un rôle important, la protection des droits est bien de ceux-là. On ne peut pas, selon moi, se contenter de la “conciliation” entre libertés du marché intérieur et droits fondamentaux, solution proposée par la Cour à la suite de son arrêt Schmidberger ou plus récemment dans l'affaire Damgaard qui me paraît étendre encore la marge d'appréciation du juge national pour mener à bien cette

UE consolida la amplitud del mercado interior como plataforma para el desarrollo de sus finalidades. Si bien en su mayoría corresponden con objetivos económicos, se arraigan aquellos con carácter social y ambiental y se integran otros relacionados con el progreso científico y técnico. La consecuencia de esta plurifinalidad no es menor, pues, para entender que el establecimiento del mercado interior se ha producido y que su funcionamiento es adecuado, es necesario dar cabida al desarrollo de todos los objetivos mencionados. En lo que nos concierne, la aplicación de esta exigencia cumple un rol esencial en la determinación del carácter ambiental de los impuestos especiales sobre los productos energéticos ⁽³⁶⁾.

§ 29. Por su parte, el TFUE inaugura su Tercera Parte sobre «Políticas y Acciones Internas de la Unión» con un Título destinado exclusivamente al mercado interior, compuesto por los artículos 26 y 27. Teniendo en consideración el mandato del artículo 3, apartado 3, del Tratado UE, el artículo 26, apartado 1, del TFUE instituye el deber de la Unión Europea de adoptar «las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados». La expresión de este deber no debe inducir a confusión en cuanto a su amplitud, pues, como se desprende de la disposición, esta obligación de la Unión se encuentra doblemente limitada: primero, por la propia finalidad de las medidas y; segundo, por todo el contenido de los Tratados.

§ 30. El artículo 26, apartado 2, del TFUE reafirma y consolida el concepto de mercado interior establecido por el *Acta Única Europea* ⁽³⁷⁾ En virtud de la norma,

«[e]l mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados».

§ 31. Si bien esta conceptualización manifiesta la transversalidad del mercado interior ejemplificada en los cuatro tipos de libertad de circulación, presenta en las formas un problema de valoración: mantiene en su exposición como primera libertad de circulación a garantizar aquella referente con las mercancías, por sobre la de las personas. Implícitamente, nos insinúa que los principales intereses intervinientes en la configuración del mercado interior son aquellos económicos, por sobre los sociales, ambientales o científico-técnicos. Pero aquello que inquieta es la concepción del mercado desde el punto de vista de las mercancías y no desde las personas que lo generan y ejecutan. Aunque sea una formalidad, debe reconocerse que este orden incomoda pues no refleja la preeminencia del ser humano que hoy rige, y siempre debe regir, en el Derecho de la Unión. Además, no representa la tendencia que ha adoptado la evolución de la misión de la UE. Es deseable un cambio de redacción del artículo 26, apartado 2, del TFUE en el sentido de corregir el orden expositivo, confirmando la

conciliation. Il faut au contraire affirmer que les droits fondamentaux, tels qu'ils sont consacrés par la Charte, constituent toujours des dérogations possibles aux libertés de circulation. Vous me demandiez tout à l'heure mon sentiment sur les justifications légitimes aux entraves commerciales, et bien les droits fondamentaux sont évidemment de tout premier ordre à cet égard».

³⁶ *Vid. infra* § 99 y ss.

³⁷ WEATHERILL, Stephen: «Union Legislation Relating to the Free Movement of Goods». En OLIVER, Peter J. (editor general): *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*, 2010, p. 428.

prevalencia de la libertad de circulación de personas por sobre las otras libertades de circulación ⁽³⁸⁾⁽³⁹⁾⁽⁴⁰⁾.

§ 32. Pero advertimos también una crítica de fondo al concepto de mercado interior del TFUE. Si por mandato del Tratado UE el mercado interior debe obrar en pro del desarrollo sostenible de Europa por medio de la consecución de pluriobjetivos establecidos, el concepto de mercado interior del artículo 26, apartado 2, del TFUE ha devenido insuficiente. La mención «de acuerdo con las disposiciones de los Tratados» que emplea el apartado en cuestión no plasma satisfactoriamente la idea de que este espacio sin fronteras interiores debe, además de garantizar la libre circulación, servir de instrumento para alcanzar específicos objetivos económicos, sociales, ambientales y científico-técnicos. La amplitud de la misión del mercado interior y el actual grado de desarrollo (y de éxito) alcanzado en su establecimiento tienen como efecto la vacuidad del concepto: la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales en un espacio sin fronteras interiores no implica por sí sola la obtención de un equilibrio en el crecimiento económico, precios estables, de competitividad, pleno empleo y progreso social, de protección del medio ambiente o de progreso científico y técnico. La configuración del mercado interior exige algo más: exige directrices que modelen la forma en que se ejerce la libertad de circulación; exige directrices que impliquen decisiones políticas y armonización legislativa. El mercado interior debe ser un espacio sin fronteras interiores en que se garantice no sólo la libertad de circulación sino también la aptitud para alcanzar todos los objetivos de la Unión.

§ 33. Finalmente, cabe destacar que con el Tratado de Lisboa se ratifica la expresión «mercado interior» en desmedro de la de «mercado común», a pesar de su coexistencia desde el *Acta Única Europea*. La idea detrás de este cambio de expresión radica en que la noción de mercado interior refleja de mejor manera la asimilación del mercado europeo con los mercados nacionales, incorporando un elemento de identidad. Además, con esta expresión se pretende enfatizar que el objetivo de establecer un mercado común ya se ha puesto en marcha y que desde ahora los esfuerzos deben ir dirigidos a garantizar su funcionamiento por medio de la convergencia de las legislaciones

³⁸ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 247: «Avec les personnes, les marchandises ou produits forment la seconde composante essentielle du marché intérieur européen, peut-être même la première si l'on en croit l'article 26 § 2 TFUE, qui dans la définition qu'il donne du marché intérieur place les marchandises devant les personnes. Il n'y a d'ailleurs là rien de très étonnant, car les États membres – souveraineté oblige – se sont longtemps montrés plus soucieux d'assurer la libre circulation des marchandises plutôt que celle des personnes. Le traité établissant une Constitution pour l'Europe signé à Rome le 29 octobre 2004 abandonnait cette présentation classique souhaitant consacrer la prévalence au moins intellectuelle des personnes sur les marchandises (art. III – 130). Il fallait y voir l'aboutissement de l'évolution tendant à placer l'individu, la personne humaine au centre de la construction européenne. Le traité de Lisbonne en revanche conserve la présentation ancienne».

³⁹ OLIVER, Peter; ROTH, Wulf-Henning: «The internal market and the four freedoms». En *Common Market Law Review*, 2004, vol. 41, n.º 2, p. 441: «But at the end of the day the four freedoms cannot all be treated in the same way. The principal dividing line should be drawn where common sense and humanity suggest: between the movement of human beings, on the one hand, and purely economic transactions on the other».

⁴⁰ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Law*, 2012, p. 53: «Since the introduction of the right of residence (Art. 21; see section 3.1.3.), which is not connected to economic activity, the use of the term "market" is not entirely adequate any more for the free movement of individuals and should maybe be replaced for "jurisdiction" or "territory", or simply be deleted: access and equality».

nacionales y de las políticas de Unión, tendentes todas a la integración económica⁽⁴¹⁾⁽⁴²⁾. En definitiva, la consecución de un mercado interior es un proceso no consolidado⁽⁴³⁾⁽⁴⁴⁾.

SECCIÓN III

EL PROTAGONISMO DEL PRINCIPIO FUNDAMENTAL DE LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS EN EL MERCADO INTERIOR

§ 34. La libertad de circulación de mercancías ha sido considerada tradicionalmente como uno de los principales intereses de la Unión Europea y, en particular, de cada Estado miembro. Es más, esta libertad es una de las principales causantes de la densificación del Derecho de la Unión. Actualmente, el TFUE destina exclusivamente para su regulación el Título II de su Tercera Parte sobre «Políticas y Acciones Internas de la Unión» (artículos 28 a 37), situación que revela igualdad de trato con las normas que regulan el mercado interior a pesar de que la libre de circulación de mercancías es sólo una de sus cuatro manifestaciones⁽⁴⁵⁾. No es ésta una libertad cualquiera, sino una que constituye un principio fundamental, tal como lo ha afirmado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE) en reiteradas ocasiones⁽⁴⁶⁾.

§ 35. No obstante la importancia de esta libertad de circulación, en el TFUE no se define ni se explica un concepto esencial, cual es el de «mercancías». El TFUE se limita a emplear indistintamente los términos «mercancías» y «productos», tal como puede apreciarse en los diferentes apartados del artículo 28. Además, establece disposiciones expresas para productos determinados: los de carácter agrícola son definidos en el

⁴¹ BOUTAYEB, Chahira: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, pp. 23-24: «En d'autres termes, l'évolution conceptuelle de la notion de marché commun vers celle de marché intérieur n'est en réalité que le reflet de l'évolution que traverse le projet global d'intégration européenne, et notamment économique».

⁴² Sin embargo, para otros autores la diferencia entre las dos nociones es insustancial o difusa. *Vid.* WEATHERILL, Stephen: «Union Legislation Relating to the Free Movement of Goods», en OLIVER, Peter J. (editor general): *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*, 2010, p. 428. *Vid.* WOODS, Lorna; WATSON, Philippa: *Steiner & Woods EU Law*, 2012, p. 327.

⁴³ MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, p. 16: «Preuve, s'il en était besoin, que la réalisation du marché intérieur correspond à un processus encore en cours, dont les acquis, pour être déjà considérables, doivent être à la fois protégés, complétés ou améliorés. Il est vrai que les obstacles traditionnels à l'unification du marché sont toujours susceptibles de resurgir, tandis que des obstacles d'un type nouveau ne sont jamais exclus. Si ces obstacles ne sont plus constitutifs de frontières intérieures de nature physique, ils peuvent correspondre à des frontières de nature juridique, technique, fiscale voire monétaire, pour reprendre la typologie des entraves à la liberté de circulation que la Commission avait dressée dès 1985 dans son Livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur».

⁴⁴ En relación con los desafíos pendientes en la consecución del mercado interior, *vid.* WEATHERILL, Stephen: «Free movement of goods». En *International & Comparative Law Quarterly*, 2012, vol. 61, n.º 2, pp. 541-550.

⁴⁵ DUBOIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 250.

⁴⁶ Sentencia De Groot en Slot Allium y Bejo Zaden, C-147/04, EU:C:2006:7, apartado 70: «A este respecto, es preciso recordar que la libre circulación de mercancías es un principio fundamental del Tratado CE que se plasma en la prohibición, enunciada en el artículo 28 CE, de las restricciones cuantitativas a la importación entre los Estados miembros, así como de todas las medidas de efecto equivalente». También *vid.* sentencia Rosengren y otros, C-170/04, EU:C:2007:313.

artículo 38, apartado 1, y las armas son sujetas a un régimen específico en el artículo 346. En consecuencia, ha sido el TJUE el órgano encargado de delimitar el contenido del concepto de mercancía. En una emblemática sentencia de 1968⁽⁴⁷⁾, y a propósito de obras de arte, el TJCE determinó que las mercancías comprendían «los productos que pueden valorarse en dinero y que, como tales, pueden ser objeto de transacciones comerciales». En el mismo sentido, el Tribunal señaló posteriormente que las disposiciones relativas a la libre circulación de mercancías pueden aplicarse a los bienes que pueden ser objeto de importación o de exportación⁽⁴⁸⁾. Por consiguiente, se trata de un concepto extremadamente amplio en el cual el carácter esencial es la comerciabilidad⁽⁴⁹⁾, en perjuicio de otros factores como la naturaleza del producto, su grado de sofisticación o el uso al que sea destinado⁽⁵⁰⁾⁽⁵¹⁾. Esta concepción ha permitido calificar como mercancías productos tan diversos como los desechos no reciclables y no reutilizables⁽⁵²⁾, los animales (tanto domésticos como salvajes)⁽⁵³⁾, la sangre humana⁽⁵⁴⁾, productos alimenticios en cápsulas⁽⁵⁵⁾, la electricidad⁽⁵⁶⁾, los libros⁽⁵⁷⁾ y prensa escrita⁽⁵⁸⁾ e, incluso, los estupefacientes con fines médicos esenciales⁽⁵⁹⁾.

§ 36. El TFUE identifica a la libertad de circulación de las mercancías principalmente con la implementación de una unión aduanera. De hecho, las normas del Título II de la Tercera Parte que regulan dicha libertad, lo que verdaderamente hacen es establecer las bases de la unión aduanera, marcada por dos grandes interdicciones. Por una parte, la prohibición para todos los Estados miembros de exigir todo derecho de aduanas de importación y de exportación, como de toda exacción de efecto equivalente. Por otra parte, la prohibición entre los Estados miembros de instituir restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación, como también de toda medida de efecto equivalente.

⁴⁷ Sentencia Comisión/Italia, 7/68, EU:C:1968:51.

⁴⁸ Sentencia Läära y otros, C-124/97, EU:C:1999:435.

⁴⁹ PERTEK, Jacques: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2005, pp. 88-89: «Un bien qui est totalement hors commerce ne constitue par une marchandise».

⁵⁰ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, pp. 247-248.

⁵¹ BOUTAYEB, Chahira: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, pp. 35-36: «La Cour entend par marchandise tout produit appréciable en argent et susceptible, comme tel, de former l'objet de transactions commerciales. En ce sens, on peut considérer que la notion de marchandise est attractive puisque sera soumis aux règles de l'Union douanière tout bien quelle que soit sa nature, son caractère matériel ou immatériel, ou sa destinations».

⁵² Sentencia Comisión/Bélgica, C-2/90, EU:C:1992:310.

⁵³ Sentencia Nationale Raad van Dierenkwekers en Liefhebbers y Andibel, C-219/07, EU:C:2008:353.

Sentencia Comisión/Bélgica, C-100/08, EU:C:2009:537.

⁵⁴ Sentencia Humanplasma, C-421/09, EU:C:2010:760.

⁵⁵ Sentencia Comisión/Alemania, C-319/05, EU:C:2007:678.

⁵⁶ Sentencia Commune d'Almelo y otros/Energiebedrijf Ijsselmij, C-393/92, EU:C:1994:171, apartado 28: «Ahora bien, en Derecho comunitario, y también por otra parte en los Derechos nacionales, se acepta comúnmente que la electricidad constituye una mercancía a efectos del artículo 30 del Tratado. Así, en la Nomenclatura Aduanera de la Comunidad, la electricidad se considera una mercancía (código NC 27.16). Por otra parte, el Tribunal de Justicia reconoció en la sentencia de 15 de julio de 1964, Costa (6/64, Rec. p. 1141), que la electricidad puede incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 37 del Tratado».

⁵⁷ Sentencia Leclerc/Au blé vert, C-229/83, EU:C:1985:1.

⁵⁸ Sentencia Vereinigte Familienpress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH/Bauer Verlag, C-368/95, EU:C:1997:325.

⁵⁹ Sentencia The Queen/Secretary of State for Home Department, ex parte Evans Medical y Macfarlan Smith, C-324/93, EU:C:1995:84.

De este modo, la unión aduanera se ha convertido en la piedra angular de la libre circulación de mercancías ⁽⁶⁰⁾.

A. LA UNIÓN ADUANERA COMO EXPRESIÓN MÁXIMA DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE MERCANCÍAS

§ 37. El artículo XXIV del *Acuerdo General sobre los Aranceles Aduaneros y Comercio* concibió a la unión aduanera como la sustitución de dos o más territorios aduaneros por un solo territorio aduanero, teniendo por consecuencias, en el plano interno, la eliminación de derechos de aduana en los intercambios entre los Estados miembros y, en el plano externo, la identidad de derechos de aduana aplicables a los intercambios con terceros Estados ⁽⁶¹⁾. Estas dos consecuencias, interna y externa, han sido consideradas por el TFUE.

§ 38. En efecto, el artículo 28 del TFUE establece una unión aduanera atribuyéndole características precisas: primero, debe abarcar la totalidad de los intercambios de mercancías; segundo, debe prohibir todo derecho de aduana de importación y de exportación y cualquiera exacción de efecto equivalente entre los Estados miembros y; tercero, debe adoptar un arancel aduanero común destinado a afrontar los intercambios con terceros países.

§ 39. Pero, para completar la configuración de la unión aduanera del TFUE debemos considerar además lo dispuesto en sus artículos 34 y 35, los cuales prohíben entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación y a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente. A pesar de que el TFUE dispone un Capítulo particular a estas últimas interdicciones (Tercera Parte, Título II, Capítulo 3 intitulado «Prohibición de las Restricciones Cuantitativas entre los Estados Miembros»), existe consenso de que entre la unión aduanera y la prohibición de restricciones cuantitativas no existe una relación de igualdad jerárquica, sino una relación de género a especie, respectivamente ⁽⁶²⁾.

§ 40. En consecuencia, en la ordenación que el TFUE hace de la unión aduanera se distinguen los dos elementos tradicionales. Por una parte, el que afecta al ámbito interno de la Unión Europea y que se manifiesta en el hecho negativo de no obstaculizar los intercambios comerciales entre Estados miembros, sea exigiendo tarifas o restringiendo

⁶⁰ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 250-251: «Ainsi, malgré l'écoulement du temps et les nombreuses avancées de la construction européenne dans les secteurs les plus variés, l'Union douanière demeure le socle de l'édifice».

⁶¹ ESTADOS PARTES: «General Agreement on Tariffs and Trade». Ginebra, 30 de octubre de 1947. NACIONES UNIDAS: *Treaty Series*, 1950, vol. 55, p. 187. Artículo XXIV (1), pp. 271-272: «[...] A customs union shall be understood to mean the substitution of a single customs territory for two or more customs territories, so that all tariffs and other restrictive regulations of commerce as between the territories of members of the union are substantially eliminated and substantially the same tariffs and other regulations of commerce are applied by each of the members of the union to the trade of territories not included in the union».

⁶² DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 253: «En règle générale, la doctrine et la pratique englobent l'élimination des restrictions quantitatives parmi les éléments constitutifs de l'Union douanière».

cuantitativamente. Por la otra parte, el elemento que exige activamente uniformar el actuar externo de la Unión Europea en los intercambios comerciales con terceros países. La fijación de una tarifa aduanera común constituye un instrumento esencial de la política comercial común. Desde una perspectiva general, la unión aduanera no sólo permite poner en ejercicio la libre circulación de mercancías, sino que convierte a la Unión Europea en un potente negociador económico que ofrece un mercado interno amplio y atractivo a los Estados terceros. La relevancia de la unión aduanera en el proceso de integración europeo es incuestionable.

§ 41. Técnicamente, la opción por una unión aduanera se superpuso a la posibilidad de concretar una zona de libre intercambio. La teoría expone diferencias entre ambas alternativas. En la zona de libre intercambio la eliminación de los obstáculos se limita al ámbito interno, conservando cada Estado miembro todas sus competencias en la definición de los intercambios comerciales con terceros Estados. En cambio, la unión aduanera aspira a un ámbito de aplicación más vasto: no se limita a la supresión de las trabas en los territorios de los Estados miembros, sino que implica, además, una cesión de soberanía manifestada en la adopción de una tarifa aduanera común. En este orden, la unión aduanera era la opción apropiada para la implementación de la libre circulación de mercancías y, por ende, para el funcionamiento del mercado interior. El Estado miembro por el cual los productos de terceros Estados puedan ingresar a la Unión Europea es indiferente. En cambio, en una zona de libre intercambio, entrarían en juego las diferencias en derechos de aduana de cada Estado miembro y los productos de terceros ingresarían por aquel que otorgase mayores beneficios. Además de los aportes a la integración europea y a la política comercial común, la unión aduanera evita distinguir entre los productos originarios de los Estados miembros con aquellos productos en libre práctica de terceros países. De hecho, el TFUE dispone en el artículo 28, apartado 2, la aplicación de las prohibiciones de derechos de aduana y de restricciones cuantitativas a ambas variantes de productos.

§ 42. En lo concerniente con la prohibición de exigir derechos de aduanas entre los Estados, el concepto de «exacciones de efecto equivalente» ha sido objeto de un amplio debate en su implementación, motivado principalmente por la ambigüedad de su contenido. El TJUE prácticamente ha resuelto este problema, señalando que la exacción de efecto equivalente puede ser considerada,

«cualquiera que sea su denominación y su técnica, como un derecho unilateralmente impuesto, bien al efectuar la importación, bien posteriormente, y que, al gravar específicamente un producto importado de un país miembro, con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su precio, la misma incidencia sobre la libre circulación de los productos que un derecho de aduana» ⁽⁶³⁾⁽⁶⁴⁾.

§ 43. También es conveniente exponer la distinción entre las exacciones de efecto equivalente a un derecho de aduana y los tributos internos ⁽⁶⁵⁾. Según la jurisprudencia

⁶³ Sentencia Comisión de la CEE/ Luxemburgo y Bélgica, 2/62 y 3/62, EU:C:1962:45.

⁶⁴ BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri: *Le Droit Douanier: Communautaire et National*, 2006, p. 91: «Ainsi la taxe d'effet équivalent se caractérise-t-elle essentiellement par son effet discriminatoire à l'égard d'une marchandise importée. Mais la subtilité de certains pays a parfois été telle que cet effet discriminatoire était difficile à déceler bien que la Commission et la Cour aient veillé à décourager les tentatives constamment renouvelées pour faire renaître sous les formes les plus discrètes une protection absolument contraire aux principes fondamentaux des traités».

⁶⁵ *Vid. infra* § 56 en relación con el principio de neutralidad fiscal.

del TJCE, las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y aquellas relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que una misma disposición no pertenecería simultáneamente a las dos categorías ⁽⁶⁶⁾. Las exacciones de efecto equivalente sujetan a imposición los productos circulantes desde un país a otro en razón de su paso por una frontera. En cambio, la aplicación de los tributos internos es independiente de un movimiento transfronterizo. MOLINIER y DE GROVE-VALDEYRON ⁽⁶⁷⁾ han clasificado tres criterios jurisprudenciales para distinguir a una exacción de efecto equivalente. En primer lugar, considerando el objeto de imposición, las exacciones de efecto equivalente sujetan exclusivamente los productos importados, a diferencia de los tributos internos que gravan tanto los productos importados como los nacionales ⁽⁶⁸⁾. En segundo lugar, la exacción de efecto equivalente se caracteriza por su especialidad, esto es, no pertenece a un régimen general de tributos ⁽⁶⁹⁾. Sin embargo, ha de advertirse que la imposición interior puede ser especial en su campo de aplicación y pertenecer, a su vez, a un régimen general, como es precisamente el caso de los impuestos especiales sobre el alcohol, el tabaco y los productos energéticos que configuran el régimen general de accisas. Y en tercer lugar, existe el criterio basado en la destinación del producto, especialmente para los casos en que los criterios anteriores son insuficientes. Según este último criterio, un régimen general de imposición interior que gravase en las mismas condiciones los productos nacionales y los productos importados podría, sin embargo, constituir una exacción de efecto equivalente si su finalidad es discriminatoria ⁽⁷⁰⁾. Este sería el caso, a

⁶⁶ Sentencia Haahr Petroleum/Åbenrå Havn y otros, C-90/94, EU:C:1997:368, apartado 19: «Procede recordar a este respecto, que según reiterada jurisprudencia (véase, en particular, la sentencia de 2 de agosto de 1993, CELBI, C-266/91, Rec. p. I-4337, apartado 9), las disposiciones relativas a las exacciones de efecto equivalente y las relativas a los tributos internos discriminatorios no son aplicables acumulativamente, de modo que, en el régimen del Tratado, un mismo tributo no puede pertenecer simultáneamente a ambas categorías».

⁶⁷ MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, pp. 34-35.

⁶⁸ Sentencia Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, apartado 19: «Resulta de una jurisprudencia reiterada [...] que toda carga pecuniaria, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías debido a su paso por la frontera, cuando no sea un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente, en el sentido de los artículos 9 y 12 del Tratado. Sin embargo, una carga de ese tipo escapa a esta calificación si forma parte de un régimen general de gravámenes internos que abarca de modo sistemático categorías de productos según criterios objetivos aplicados con independencia del origen de los productos, en cuyo caso quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 95 del Tratado».

⁶⁹ Sentencia Comisión/Bélgica, C-314/82, EU:C:1984:118, apartado 11: «Article 9 of the Treaty prohibits between member states customs duties and all charges having equivalent effect. That prohibition, which makes no distinction on the basis of the purposes for which the pecuniary charges whose abolition it envisages are levied, also includes charges demanded in respect of health checks effected by reason of the importation of goods. In accordance with the settled case-law of the Court, the situation would be different only if the pecuniary charges were part of a general system of internal dues applied systematically in accordance with the same criteria to domestic products and imported products alike or if those charges constituted payment for a service actually rendered to the importer».

⁷⁰ Sentencia Capolongo/Azienda Agricola Maya, 77/72, EU:C:1973:65, apartado 14: «Considerando que, en consecuencia, una contribución regulada por un régimen general de tributos internos, que grava sistemáticamente los productos nacionales y los productos importados según los mismos criterios, puede constituir, no obstante, una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana de importación cuando dicha contribución está destinada exclusivamente a financiar actividades que redundan específicamente en beneficio del producto nacional gravado».

modo de ejemplo, de un tributo extrafiscal destinado a financiar ciertas ventajas u objetivos, de los cuales se beneficiarían exclusivamente los productores nacionales.

§ 44. El artículo 30 del TFUE extiende la prohibición de los derechos de aduana de importación y de exportación a los derechos de aduana de carácter fiscal. En principio, estaría dirigida a todos aquellos derechos de aduana cuyo única finalidad fuese recaudatoria y que no estuviesen dirigidos a proteger la producción interna (generalmente porque esta última es inexistente). Con esta norma, el TFUE pretende que los Estados miembros también supriman estos derechos de aduana de carácter fiscal y que los replacen por tributos internos, teniendo siempre la precaución de no configurar con ellos una exacción de efecto equivalente ⁽⁷¹⁾.

§ 45. Con el objetivo de aglutinar el conjunto de reglamentaciones concernientes con las operaciones aduaneras, el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 estableció el Código Aduanero Comunitario ⁽⁷²⁾. De este modo, todo producto extranjero que ingrese en la Unión debe someterse a unas formalidades determinadas y pagar los derechos a la importación previstos. El Código Aduanero Comunitario entró en vigor en 1994 y fue completado por el Reglamento (CEE) n.º 2454/93 ⁽⁷³⁾. Posteriormente, fue sustituido el 23 de abril de 2008 por el Reglamento (CE) n.º 450/2008 ⁽⁷⁴⁾ y, el 10 de octubre de 2013, por el Reglamento (UE) n.º 952/2013 ⁽⁷⁵⁾, el cual además actualizó su denominación por la de Código Aduanero de la Unión. No obstante la renovación del Código, el procedimiento que establece continúa caracterizándose por su complejidad. A grandes rasgos, este procedimiento comienza con la identificación del producto que ingresa en la Unión Europea y con su clasificación de acuerdo con la Nomenclatura Combinada. Seguido, se determina el origen del producto y el régimen aduanero aplicable. Continúa con la determinación del valor en aduana que fija el valor exacto del producto. Posteriormente, se aplica a la mercancía el derecho a la importación correspondiente para, finalmente, ser puesto en régimen de libre práctica.

§ 46. La importancia de enunciar el procedimiento aduanero radica en la posibilidad de encuadrar la utilización de la Nomenclatura Combinada (en lo sucesivo, NC). Esta nomenclatura fue integrada en el ordenamiento jurídico europeo por el Reglamento (CEE) n.º 2658/87 ⁽⁷⁶⁾, con el objeto de dar respuesta a las necesidades de la CEE de implementar un arancel aduanero común y de optimizar la recogida e intercambio de datos estadísticos del comercio exterior de la Comunidad. A grandes rasgos, la NC consiste en una lista completa de todos los tipos de mercancías susceptibles de entrar en la Unión Europea. Para identificar los productos, la NC utiliza un sistema de codificación compuesto por ocho cifras ⁽⁷⁷⁾. En su conjunto, representa alrededor de

⁷¹ BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri: *Le Droit Douanier: Communautaire et National*, 2006, p. 87.

⁷² DO L 302 de 19.10.1992, pp. 1-50.

⁷³ DO L 253 de 11.10.1993, pp. 1-766.

⁷⁴ DO L 145 de 4.6.2008, pp. 1-64.

⁷⁵ DO L 269 de 10.10.2013, pp. 1-101.

⁷⁶ DO L 256 de 7.9.1987, pp. 1-675.

⁷⁷ LYONS, Timothy: *EC Customs Law*, 2008, pp. 134-135: «The CN uses an eight-digit numerical code to identify a product, the first six digits of which are those of the harmonized system. The extra two digits identify the CN sub-headings of which there are about 10,000. Where there is no Community sub-heading these two digits are “00”. There are also ninth and tenth digits which identify the TARIC sub-headings of which there are about 18,000. These are necessitated by many elements of the system of Community customs duty, such as tariff suspensions, quotas, preferences, anti-dumping and countervailing duties,

13.500 posiciones y subposiciones tarifarias ⁽⁷⁸⁾(⁷⁹). En virtud de los artículos 9 y 12 del Reglamento (CEE) n.º 2658/87, la Comisión debe actualizar anualmente la NC por medio de un Reglamento que recoja la versión completa de las mercaderías y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común, con el objetivo de integrar, de esta forma, diversos criterios como la evolución de las necesidades en materia estadística y de política comercial, los cambios realizados a fin de cumplir los compromisos internacionales, la evolución tecnológica y comercial y/o la necesidad de alinear o clarificar los textos. Bajo este orden, la última actualización corresponde con el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/1754 de la Comisión ⁽⁸⁰⁾.

SECCIÓN IV

LA NECESIDAD DE APROXIMAR LAS LEGISLACIONES NACIONALES (FISCALES) PARA GARANTIZAR EL ESTABLECIMIENTO Y FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR

A. EL ROL INSTRUMENTAL DE LA APROXIMACIÓN DE LEGISLACIONES DE LOS ESTADOS MIEMBROS EN EL ESTABLECIMIENTO Y FUNCIONAMIENTO DEL MERCADO INTERIOR

§ 47. En el cumplimiento del deber de adoptar las medidas necesarias para el establecimiento del mercado interior y para garantizar su funcionamiento, la Unión Europea ha asegurado el ejercicio de la libre circulación de mercancías y ha implementado la unión aduanera. Sin embargo, el mercado interior exigió, y exige, la adopción de medidas adicionales ⁽⁸¹⁾, tales como la aproximación de las legislaciones nacionales.

§ 48. El trayecto recorrido por la Unión Europea en su intento por aproximar las legislaciones de los Estados miembros no ha sido fácil. El artículo 100 del Tratado CEE ordenaba al Consejo, por voto unánime y a propuesta de la Comisión, que adoptase directivas para la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que incidiesen directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior. Asimismo, exigía que la Asamblea y el Comité Económico Social fuesen consultados cuando la ejecución de alguna de dichas directivas implicase una modificación de las disposiciones legales de uno o más Estados miembros. Como efecto de esta disposición, hasta el año 1980 la política de armonización europea había avanzado modestamente: el procedimiento de armonización era extremadamente complejo; las negociaciones eran

valuation matters, and various restrictions and prohibitions relating to the import and export of goods. If there are no TARIC sub-headings then the ninth and tenth digits are also to be "00". Member States may add sub-divisions or additional codes for national purposes and identifying codes are to be assigned to them in accordance with the provisions of the Implementing Regulation. An extra code of four digits exists in respect of certain matters such as complex anti-dumping and countervailing duties, pharmaceutical products listed in Part Three, Section II, of the CN, products subject to the Convention on the International Trade in Endangered Species, and the reference price for fish».

⁷⁸ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, pp. 258-259.

⁷⁹ DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, Jacqueline: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2006, p. 15.

⁸⁰ DO L 285 de 30.10.2015, pp. 1-926.

⁸¹ *Vid. supra* § 32.

extensas, exacerbadas por la exigencia de unanimidad en las votaciones; el campo de aplicación que se logró abarcar fue restringido y no contemplaba la mayoría de los sectores esenciales de las legislaciones económicas de los Estados miembros. Estas circunstancias generaban un Derecho Comunitario inadecuado para hacer frente a los requerimientos que exigía la implementación del mercado común y creaban, por ende, inseguridad jurídica. Además, este método de armonización total y detallada, si bien en teoría era beneficioso para la uniformidad en la aplicación del Derecho, en la práctica resultó ser un sistema rígido e incapaz de integrar las nuevas exigencias del mercado interior⁽⁸²⁾. Por tanto, fue imperioso simplificar el procedimiento de adopción de directivas de armonización y promover una política más activa, eficiente y realista⁽⁸³⁾. El *Libro Blanco sobre el mercado interior*⁽⁸⁴⁾ y el *Acta Única Europea*⁽⁸⁵⁾ evolucionaron la armonización en cuanto al método, abandonando el detalle de las especificaciones técnicas de las mercancías en las directivas y limitándose a establecer sólo las exigencias esenciales para circular libremente por el mercado interior⁽⁸⁶⁾. Con la introducción del artículo 100 A en el Tratado CEE, la exigencia de unanimidad fue reducida por la de mayoría cualificada, generando un punto de inflexión en el proceso armonizador.

§ 49. El TFUE, por su parte, no altera el fondo del orden sistemático seguido hasta entonces en materia de aproximación de legislaciones de los Estados miembros y relega en el heterogéneo Título VII, de su Tercera Parte, la incorporación de un Capítulo 3 intitulado «Aproximación de las legislaciones» (artículos 114 a 118).

§ 50. El artículo 114 del TFUE, en sus apartados 1 y 2, reitera que

«1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, se aplicarán las disposiciones siguientes para la consecución de los objetivos enunciados en el artículo 26. El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social, adoptarán las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior.

2. El apartado 1 no se aplicará a las disposiciones fiscales, a las disposiciones relativas a la libre circulación de personas ni a las relativas a los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena».

De este modo, el artículo 114 del TFUE reconoce expresamente el rol instrumental de la aproximación de legislaciones de los Estados miembros en el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, pero excluye de su aplicación, en principio, a las disposiciones fiscales, a las relativas con la libre circulación de personas y a las relativas con los derechos e intereses de los trabajadores por cuenta ajena, por considerarlas, probablemente, materias demasiado sensibles para ser adoptadas por mayoría cualificada⁽⁸⁷⁾. No obstante, el artículo 114 debemos relacionarlo con el artículo 115 del TFUE, el cual permite al Consejo adoptar directivas para la aproximación de legislaciones que incidan directamente en el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, siempre que dicha adopción se realice por unanimidad y en el marco

⁸² WOODS, Lorna: *Free Movement of Goods and Services within the European Community*, 2004, p. 274.

⁸³ MIRE, Pierre le: *Droit de l'Union européenne et politiques communes*, 2005, pp. 184-185.

⁸⁴ *Vid. supra* § 20.

⁸⁵ *Vid. supra* § 21.

⁸⁶ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 338.

⁸⁷ WEATHERILL, Stephen: «Union Legislation Relating to the Free Movement of Goods». En OLIVER, Peter J. (editor general): *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*, 2010, p. 433.

de un procedimiento legislativo especial. El TFUE dispone este sistema subsidiario de armonización de legislaciones teniendo en consideración el objetivo final de los artículos 114 y 115, cual es facilitar el mercado interior y, especialmente, la libre circulación de mercancías ⁽⁸⁸⁾. Sin embargo, la solución pasa por mantener en los sectores sensibles la regla de unanimidad, tal como sucede con las disposiciones fiscales.

B. LA ARMONIZACIÓN DE LEGISLACIONES FISCALES EN EL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. Precisiones sobre la conceptualización de armonización fiscal.

§ 51. La armonización fiscal es una de las herramientas claves de la integración europea ⁽⁸⁹⁾. Por ende, el concepto teórico de «armonización fiscal» ha sido ampliamente debatido y analizado ⁽⁹⁰⁾, de manera que no pretendemos en este breve espacio internarnos en tan socavada materia, sino ceñirnos a la obtención de las líneas generales y pragmáticas de la expresión que nos permitan discernir su alcance. Tenemos presente que estamos frente a una expresión imprecisa, la cual es utilizada en numerosos idiomas en la Unión Europea y que carga, por tanto, con los matices propios de las traducciones.

§ 52. De modo general, la normativa europea ha utilizado diferentes vocablos para denominar el acercamiento de las legislaciones nacionales como actividad. Frente a la idea inicial de «uniformidad», se han opuesto otros conceptos como «aproximación»,

⁸⁸ OLIVER, Peter: «Scope: Territory». En OLIVER, Peter J. (editor general): *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*, 2010, p. 54.

⁸⁹ ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago; ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: «La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre Impuestos Especiales». En *Noticias de la Unión Europea*, 1996, n.º 134, p. 71.

⁹⁰ Sin ánimo de exhaustividad y siguiendo un criterio de ordenación estrictamente alfabético, sugerimos ver en relación con el concepto de armonización fiscal: ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, 1997; – AUJEAN, Michel: «Harmonisation fiscale européenne: retour aux fondamentaux?». En *Revue de Droit Fiscal*, 5 de abril de 2012, n.º 14, 243, pp. 37-41; – CALLE SAIZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea: un balance actual*, 1990; – CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, 1990; – CORONA RAMÓN, Juan Francisco: *La armonización de los impuestos en Europa: problemas actuales y perspectivas para los años noventa*, 1990; – DI PRIETO, Adriano (relator general); et al.: *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010; – FARMER, Paul; LYAL, Richard: *EC Tax Law*, 1994; – GARCÍA NOVOA, César: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español». En *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*, 1995, vol. 2; – MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, 2013; – MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal en la C.E.E.*, 1993; – MATTERA, Alfonso: *Le Marché unique européen: ses règles, son fonctionnement*, 1990; – PELECHÁ ZOZAYA, Francisco: *Hacienda Pública y Derecho Comunitario, Tomo II, La Hacienda Pública Comunitaria*, 1994; – PUCHALA, Donald J.: *Fiscal Harmonization in the European Communities. National Politics and International Cooperation*, 2013; – TERRA, Ben. J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012; – YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (director), et al.: *Sistema fiscal español y armonización europea*, 1995.

«coordinación» o «armonización» ⁽⁹¹⁾. A modo de ejemplo, el artículo 53 el TFUE emplea la expresión «coordinación» de las disposiciones, con motivo de la regulación del Derecho de Establecimiento. Posteriormente, el TFUE utiliza la expresión «aproximación de las legislaciones» en la denominación del Título VII de la Tercera Parte sobre «Políticas y Acciones Internas de la Unión» y, específicamente, en la identificación del Capítulo 3 del mismo Título. En el artículo 113 utiliza el término «armonización» y en el artículo 114 utiliza indistintamente «aproximación» y «armonización». Es esta última norma la que nos permitiría afirmar que el TFUE utiliza las expresiones «aproximación» y «armonización» como sinónimos ⁽⁹²⁾.

§ 53. De modo general, DUBOUIS y BLUMANN ⁽⁹³⁾ interpretan que entre los conceptos «coordinación» y «armonización» existe una diferencia de grado en cuanto a su intensidad. La coordinación representaría un grado menor de aproximación y su objetivo sería simplemente hacer compatibles las legislaciones de los Estados miembros, eliminando las disposiciones contrarias al Derecho de la Unión en cuanto generen discriminaciones directas o indirectas. Por su parte, la armonización constituiría un grado de aproximación más elaborado, implicando modificaciones de fondo en las legislaciones nacionales. De esta manera, la alternativa de la coordinación se aplicaría en los casos en que la armonización fuese imposible o difícil.

§ 54. De modo especial, esta distinción entre coordinación y armonización ha sido también interpretada en materia fiscal. Según GUTIÉRREZ LOUSA ⁽⁹⁴⁾, la coordinación fiscal tendría por objeto evitar las consecuencias de las distorsiones sobre las condiciones de competencia sin afectar a sus causas, esto es, respetando la diversidad de sistemas fiscales y manteniendo íntegra la soberanía fiscal de los Estados. Para ello se utilizarían mecanismos de tributación en residencia o en la fuente para evitar la doble imposición. En cambio, la armonización fiscal intentaría adaptar los sistemas fiscales nacionales a los objetivos del mercado interior a través de un proceso de ajuste, atenuando o eliminando las causas de las distorsiones. La armonización fiscal, por tanto, conlleva cesiones de soberanía de los Estados miembros.

§ 55. En consecuencia, si el TFUE distingue entre los conceptos coordinación, por una parte, y los conceptos aproximación o armonización, por otra, en atención a las diferencias que implican su contenido, hemos de concluir que la técnica de coordinación en materias fiscales no sería suficiente para cumplir con las exigencias del mercado interior ni para garantizar su correcto funcionamiento. El Derecho de la Unión, desde el artículo 99 original del Tratado CEE hasta el artículo 113 del TFUE, ha utilizado

⁹¹ DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, Jacqueline: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2006, p. 93.

⁹² Ya en 1971, Eric STEIN señalaba que «[t]he Treaty employs a number of different terms, such as “approximation,” “harmonization,” and “co-ordination,” all of which may connote the reduction of differences among the laws of the Member States. But the treaty does not employ them consistently to indicate different concepts. A comparison of the four official texts of the Treaty leads to the perhaps surprising conclusion that there is no meaningful difference between the terms» [*Harmonization of European Company Laws: national reform and transnational coordination*, 1971, p. 11].

⁹³ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 339.

⁹⁴ GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea». En DI PRIETO, Adriano (relator general); *et al.*: *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, 2010, p. 77.

exclusivamente el término armonización para referirse a la aproximación de legislaciones nacionales relacionadas con los tributos indirectos ⁽⁹⁵⁾.

2. La armonización de la fiscalidad indirecta: el artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

§ 56. El heterogéneo Título VII de la Tercera Parte del TFUE contiene un Capítulo 2 sobre «Disposiciones fiscales» (artículos 110 a 113). Este Capítulo trata tres puntos elementales. En primer lugar, instala el principio de neutralidad fiscal en los intercambios de mercancías en la Unión Europea, rechazando toda tributación interior que discrimine en razón de la nacionalidad de los productos. Por una parte, el artículo 110 instituye la prohibición para los Estados miembros de gravar las mercancías de otros Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos nacionales similares, sea directa o indirectamente. Además, prohíbe gravar las mercancías de otros Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones ⁽⁹⁶⁾. Por otra parte, el artículo 111 del TFUE prohíbe a los Estados miembros beneficiar a los productos que son exportados a otro Estado miembro con alguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.

§ 57. En segundo lugar, el mencionado Capítulo 2 se ocupa de los tributos directos. Al respecto, prohíbe, como regla general, tanto la concesión de exoneraciones y de reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros como la imposición de gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros.

§ 58. En tercer lugar, el Capítulo sobre «Disposiciones Fiscales» ordena la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas con los tributos indirectos. Según el artículo 113 del TFUE

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

⁹⁵ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 27: «En effet, dès l'origine, et pour ne traiter que de la fiscalité indirecte, l'article 99 du traité CEE, devenu article 93 du traité CE et maintenant 113 du traité FUE, avait bien mis en évidence que toute avancée en direction d'un marché intérieur devrait passer par l'harmonisation des législations fiscales en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et de droits d'accises. De sorte que, pour faire partie des mesures d'accompagnement, les composantes de la politique fiscale communautaire représentaient un élément indispensable de la mise en place de ce marché intérieur».

⁹⁶ BARNARD, Catherine: *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, 2013, p. 53: «Together these provisions are intended to guarantee “the complete neutrality of internal taxation as regards competition between domestic products and products imported from other Member States” [Case 193/85 *Co-frutta* [1987] ECR 2085, para. 25] in order to ensure the free movement of goods between Member States in normal conditions of competition».

§ 59. El artículo 113 ha sido calificado como el precepto fundamental de la armonización fiscal en la Unión Europea ⁽⁹⁷⁾. Su redacción manifiesta la especialidad de esta materia desde el momento en que exige mayor rigurosidad en el procedimiento de armonización. En específico, el artículo 113 restablece la regla de unanimidad para la adopción de las disposiciones, en oposición a la mayoría cualificada del artículo 114 del TFUE ⁽⁹⁸⁾. Este procedimiento especial, más exigente, explica los modestos resultados en materia de armonización fiscal indirecta ⁽⁹⁹⁾⁽¹⁰⁰⁾.

§ 60. El obstáculo de la regla de la unanimidad encontraría su justificación en que la armonización fiscal supone una cesión de soberanía por parte de los Estados miembros, la cual es generalmente resistida ⁽¹⁰¹⁾. La alteración conjunta de los sistemas fiscales implica para los Estados miembros la reordenación de sus políticas y estructuras no sólo económicas, sino también sociales e, incluso, culturales. No obstante, la gobernanza económica de la Unión Europea reclama mayor armonización fiscal ⁽¹⁰²⁾⁽¹⁰³⁾.

§ 61. El ámbito de aplicación del artículo 113 se reduce a los impuestos sobre el volumen de los negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros tributos indirectos. Pero, la actividad armonizadora se encuentra además limitada por los propios términos de la disposición, pues debe desarrollarse en la medida en que sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Estas limitaciones cumplen con remarcar el carácter instrumental de la armonización ⁽¹⁰⁴⁾, pero no establecen con precisión su

⁹⁷ CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, 1990, p. 150: «Es sabido que el artículo 99 constituye la pieza fundamental de la armonización fiscal del Tratado».

⁹⁸ BARNARD, Catherine: *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, 2013, p. 56: «Despite the extension of qualified majority voting (QMV) to many other areas of the Treaty, it is a sign of the highly sensitive nature of taxation that the procedure laid down by Article 113 TFEU has not been changed since 1957».

⁹⁹ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 347.

¹⁰⁰ WOODS, Lorna; WATSON, Philippa: *Steiner & Woods EU Law*, 2012, p. 379: «However, since fiscal measures remain subject to a requirement of unanimity, as an exception to the principle of qualified majority voting introduced by Article 114 TFEU, which remains even after Lisbon, progress is likely to remain slow».

¹⁰¹ DRUESNE, Gérard: *Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires*, 2006, p. 352-353.

¹⁰² TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 7: «Tax sovereignty is a fundamental part of national sovereignty. One of the most basic rights of any parliament is the budget right: the right to vote on taxes. [...] Taxation is the most important economic and social policy instrument for national governments. It may be used to redistribute income or wealth, to encourage investments or savings, to discourage the consumption or the use of certain goods, to protect the environment, etc. The more harmonization and, therefore, loss of national sovereignty, comes about in the field of *indirect* taxation, the less Member States are inclined to forego their remaining tax sovereignty, *i.e.* sovereignty in the field of *direct* taxation. If there is one thing the recent successive financial and political crises in Europe have shown, it is that there is an urgent need for loss of fiscal sovereignty, *i.e.* for coordinated European budgetary policy and central and strict budgetary checks».

¹⁰³ AUJEAN, Michel: «Harmonisation fiscale européenne: retour aux fondamentaux?». En *Revue de Droit Fiscal*, 5 de abril de 2012, n.º 14, p. 41: «D'une manière générale, on peut dire que la crise actuelle a contribué à mieux mettre en évidence le besoin de renforcer rapidement l'harmonisation de la fiscalité, notamment la fiscalité des entreprises».

¹⁰⁴ CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, 1990, p. 9: «[...] la armonización fiscal es algo (una potestad) de contenido principalmente

contenido: ¿cuál es la extensión que implica la expresión «en la medida que sea necesaria»? ¿cuándo se entiende que la armonización fiscal garantiza suficientemente el mercado interior y/o evita suficientemente las distorsiones de las competencias? Justo es decir que estas imprecisiones no son del todo desafortunadas, pues permiten que el TJUE desarrolle su función interpretativa y otorgue la flexibilidad que una disposición tan importante como ésta, requiere. Sin embargo, y remitiéndonos a lo dicho en relación con el concepto de mercado interior ⁽¹⁰⁵⁾, podemos afirmar que para cumplir en propiedad con el mandato del artículo 113 del TFUE la armonización fiscal de los tributos indirectos debe eliminar toda frontera fiscal y todo obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, como también debe servir a la consecución de todos los fines que el artículo 3, apartado 3, del Tratado UE, dispone para el mercado interior. Aún más, el Tratado de Lisboa agrega al artículo 113 la finalidad de impedir las distorsiones a la competencia. En consecuencia, el ámbito de los objetivos de la armonización fiscal de los tributos indirectos presenta una diversificación y complejidad mucho más amplia de lo que aparenta. La adopción de la armonización fiscal en la medida en que sea necesaria a los objetivos del Derecho de la Unión convierte a esta actividad en un proceso variable, atenta a integrar todas y cada una de las nuevas exigencias del mercado interior ⁽¹⁰⁶⁾.

§ 62. Finalmente, en concordancia con el artículo 3, apartado 3, del TUE, y los artículos 26 y 113 del TFUE, podemos concluir que para la Unión Europea la creación de un mercado interior se ha convertido en un fin en sí mismo, independiente, pero sin perder su carácter instrumental, para el cual deben adoptarse todas las medidas necesarias para su establecimiento y garantizar su funcionamiento, siendo una de ellas la adopción de disposiciones referentes con la armonización de las legislaciones relativas con los tributos indirectos. Por consiguiente, la armonización fiscal de tributos indirectos forma parte de la política fiscal de la Unión y constituye un objetivo implícito e instrumental de la Unión Europea, no por ello menos importante. El artículo 113 del TFUE constituye la prueba de la indispensable relación entre el mercado interior y la armonización de las legislaciones fiscales de los Estados miembros.

instrumental respecto de determinados fines cuya consecución es el elemento legitimador de su existencia y contenido».

¹⁰⁵ *Vid. supra* § 28 y ss.

¹⁰⁶ GIL IBÁÑEZ, José Luis: «La armonización de los impuestos especiales». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*, 1995, vol. 2, p. 2118.

CAPÍTULO II

**LA MATERIALIZACIÓN JURÍDICA
DE LA ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS
EN EL DERECHO DE LA UNIÓN**

§ 63. El objeto de estudio de este Capítulo es el Derecho positivo de la Unión Europea que ha sido resultado de la armonización de los impuestos especiales sobre los productos energéticos. En primer lugar, revisaremos las disposiciones normativas de la Unión que, a pesar de ya no estar vigentes, dieron inicio al proceso armonizador y aportaron estructura al sistema impositivo de la energía. En el ámbito general de los impuestos especiales, examinaremos la Directiva 92/12/CEE, con la finalidad de introducirnos en sus motivos y de explicar brevemente el sistema original de los tributos en cuestión. En el ámbito específico del, entonces, impuesto especial sobre los hidrocarburos, nos referiremos a la Directiva 92/81/CEE y a la Directiva 92/82/CEE. Seguido, aludiremos al documento administrativo de acompañamiento como elemento clave del procedimiento original de circulación de productos sujetos y, finalmente, daremos cuenta del impulso a los biocarburantes y otros combustibles renovables en el sistema. En segundo lugar, nos centraremos en el conjunto de normas vigentes del Derecho de la Unión en la materia y, para ello, ofreceremos un esquema de las fuentes jurídicas distinguiendo entre aquellas de carácter material de aquellas de carácter formal. En razón de que esta normativa será desarrollada en la Parte II de nuestro trabajo, en esta ocasión sólo haremos mención particularizada sobre los motivos y objetivos generales de la Directiva 2008/118/CE y de la Directiva 2003/96/CE. Respecto de esta última Directiva, no obstante, haremos indicación expresa en cuanto a la integración de los fines ambientales en la imposición especial de los productos energéticos y en cuanto a las propuestas que han demandado su reforma. Finalmente, identificaremos las principales fuentes jurídicas nacionales que han dado lugar a la transposición en España, en Francia y en el Reino Unido, del Derecho de la Unión sobre los impuestos especiales sobre los productos energéticos.

SECCIÓN I

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL DERECHO DE LA UNIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS

A. CONSTRUCCIÓN DEL PRIMER RÉGIMEN GENERAL DE LOS PRODUCTOS OBJETO DE IMPUESTOS ESPECIALES: LOS ACIERTOS DE LA DIRECTIVA 92/12/CEE

§ 64. El 25 de febrero de 1992, el Consejo concretó el primer paso de la armonización de los impuestos especiales con la adopción de la Directiva 92/12/CEE⁽¹⁰⁷⁾. Ésta fue una normativa horizontal⁽¹⁰⁸⁾ que dispuso tanto la estructura común de las figuras impositivas en cuestión como el complejo sistema de circulación intracomunitario de los productos sujetos (el cual, en parte, aún se mantiene). Durante su vigencia, la Directiva 92/12/CEE fue objeto de modificaciones por la Directiva 92/108/CEE⁽¹⁰⁹⁾, Directiva 94/74/CE⁽¹¹⁰⁾, Directiva 96/99/CE⁽¹¹¹⁾, Directiva 2000/44/CE⁽¹¹²⁾, Directiva 2000/47/CE⁽¹¹³⁾, el Reglamento (CE) n.º 807/2003⁽¹¹⁴⁾ y por la Directiva 2004/106/CE⁽¹¹⁵⁾. Finalmente, fue derogada por la Directiva 2008/118/CE⁽¹¹⁶⁾.

§ 65. A pesar del establecimiento del régimen general de los productos objeto de impuestos especiales, en ninguna disposición del entonces *Derecho Comunitario* se declaró, precisamente, qué debíamos entender por «impuestos especiales»⁽¹¹⁷⁾. Del artículo 1 de la Directiva 92/12/CEE se podía inducir que los impuestos especiales o accisas eran todo impuesto indirecto que, directa o indirectamente, gravase el consumo de productos, con exclusión del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los gravámenes establecidos por las instituciones comunitarias⁽¹¹⁸⁾. Al respecto debemos tener en consideración que, en el cumplimiento del deber de armonizar los «impuestos sobre consumos específicos» dispuesto por el entonces artículo 99 del Tratado UE (hoy artículo 113 del TFUE)⁽¹¹⁹⁾, la Directiva 92/12/CEE optó por limitar la armonización sólo a los impuestos especiales que gravaban hidrocarburos, labores del tabaco y alcohol y bebidas alcohólicas, permitiendo entrever que existían paralelamente otros impuestos de igual categoría en los Estados miembros. En consecuencia, no podemos apreciar en la Directiva 92/12/CEE una intención por determinar qué son los impuestos especiales, pues no pretendía regular todos aquellos existentes en los Estados miembros.

¹⁰⁷ DO L 76 de 23.3.1992, pp. 1-13.

¹⁰⁸ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 465.

¹⁰⁹ DO L 390 de 31.12.1992, pp. 124-126.

¹¹⁰ DO L 365 de 31.12.1994, pp. 46-51.

¹¹¹ DO L 8 de 11.1.1997, pp. 12-13.

¹¹² DO L 161 de 1.7.2000, pp. 82-83.

¹¹³ DO L 193 de 29.7.2000, pp. 73-74.

¹¹⁴ DO L 122 de 16.5.2003, pp. 36-62.

¹¹⁵ DO L 359 de 4.12.2004, pp. 30-31.

¹¹⁶ *Vid. infra* § 92 y ss.

¹¹⁷ PELECHÁ ZOZAYA, Francisco: *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, Tomo II, La Hacienda Pública Comunitaria, 1994, p. 324.

¹¹⁸ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; Valera, Francisco. *La armonización fiscal en la Unión Europea*, 1997, p. 73.

¹¹⁹ *Vid. supra* § 58 y ss.

§ 66. La elección de los productos cuyas accisas serían objeto de armonización no fue fruto de un proceso pacífico. Con anterioridad a la Directiva 92/12/CEE los Estados miembros regulaban impuestos especiales sobre diversos productos en coherencia con sus recursos y con sus circunstancias económicas. En algunos casos había concordancia entre los Estados miembros sobre los productos sujetos a impuestos especiales, pero presentaban disimilitudes en cuanto a las estructuras de las figuras tributarias. En estas circunstancias complejas, cada Estado miembro intentó proteger sus intereses, provocando serios conflictos en las negociaciones ⁽¹²⁰⁾⁽¹²¹⁾. Estos hechos contribuyen a explicar las razones por las cuales la armonización fiscal alcanzada fue parcial, restringiéndose a lo imprescindible para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior.

§ 67. En definitiva, la limitación de la armonización de los impuestos especiales a aquellos que recayesen sólo sobre hidrocarburos, labores del tabaco y sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, se debió primordialmente a los siguientes criterios objetivos ⁽¹²²⁾⁽¹²³⁾:

- (1) Los impuestos especiales sobre estos productos poseían un fuerte potencial recaudatorio.
- (2) Los impuestos especiales sobre estos productos integraban en su perfil un carácter extrafiscal, el cual permitía desincentivar consumos que generasen costes sociales de tipo ambiental, sanitario, energético, etc.
- (3) Estos productos eran de alto consumo, pero no eran considerados de primera necesidad.
- (4) Estos productos ya estaban sujetos a impuestos especiales en la gran mayoría de los Estados miembros.
- (5) Estos impuestos especiales no distorsionaban las condiciones de competencia comercial entre productos que podían resultar sustituibles entre sí, ni obstaculizaban el desarrollo de las políticas comunitarias.

¹²⁰ DIBOUT, Patrick: «Indirect taxation of the entry into force of the single market». En *Revue de Droit des Affaires Internationales - International Business Law Journal*, 1993, n.º 3, p. 351: «The debates were particularly lively, in particular concerning the rates on tobaccos and drinks. Briefly, a difference exists with regard to tobacco between the northern countries, consumers with a high rate of excise duties and an active health policy and the southern countries, producers with low excise rates. With regard to drinks, one of the principal differences opposes the countries which produce beer to those producing wine, the former producing grain-based alcohols and the latter fruit-based alcohols».

¹²¹ GIL IBÁÑEZ, José Luis: «La armonización de los impuestos especiales». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*, 1995, vol. 2, p. 2128: «La armonización de los impuestos especiales tropieza, en primer lugar, con la heterogeneidad de los mismos, pues ni todos los Estados miembros regulaban las mismas figuras impositivas ni aquellas que son semejantes se regulan de forma similar, existiendo al respecto grandes intereses, fundamentalmente económicos, en juego».

¹²² ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 1, pp. 96-97.

¹²³ ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago; ÁLVAREZ VILLA, María Teresa: «Los impuestos especiales en la Unión Europea: ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?». En *Noticias de la Unión Europea*, 2000, n.º 183, p. 89.

§ 68. La armonización de los impuestos especiales era necesaria no sólo para permitir de manera efectiva la libre circulación de las mercancías gravadas con dichos impuestos, sino también para evitar las distorsiones de la competencia. Debemos considerar que el importe por concepto de impuesto especial en el precio global de los productos gravados es significativo y que, además, estos impuestos son incluidos en el asiento del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), multiplicando sus efectos distorsionadores ⁽¹²⁴⁾⁽¹²⁵⁾. Por otra parte, la carga fiscal de los impuestos especiales en la UE presentaba un mapa variable: desde un punto de vista muy general, en el norte de Europa se gravaban fuertemente el tabaco y los alcoholes; en cambio, en el sur del continente se gravaban con mayor dureza los productos energéticos ⁽¹²⁶⁾. También existen distorsiones de la competencia ligadas estrechamente con la estructura de los impuestos especiales pues, desde que existe flexibilidad en la fijación de los tipos impositivos, en la selección de exenciones o de devoluciones, existe competencia fiscal entre los Estados miembros. Finalmente, cabe destacar que los impuestos especiales son de particular interés para los Estados miembros por ser ellos un eficaz instrumento de política económica, el cual, entre otros objetivos, permite influir en los niveles de consumo de los productos que gravan e, indirectamente, en los efectos que dicho consumo ocasiona ⁽¹²⁷⁾.

§ 69. No obstante las razones en pro de la armonización de los impuestos especiales, la Directiva 92/12/CEE permitió a los Estados miembros gravar con otras imposiciones indirectas de finalidad específica a los productos objeto de impuestos especiales. Esta facultad fue establecida en reconocimiento de la diversidad de tradiciones fiscales existentes en los Estados miembros y en la utilización frecuente de estos impuestos para políticas no presupuestarias. Pese a estas razones, esta facultad se concedió bajo límites de respeto a las normas armonizadas de los impuestos especiales y del IVA, expresamente a las relacionadas con la base imponible, la liquidación, el devengo y el control ⁽¹²⁸⁾. Paralelamente, la Directiva reconoció la facultad de los Estados miembros para introducir o mantener otros gravámenes sobre otros productos, siempre y cuando no diesen lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras en el ejercicio del mercado interior. Con la misma limitación previamente señalada, la Directiva 92/12/CEE mantuvo la facultad de los Estados miembros para imponer gravámenes a prestaciones de servicios siempre que no tuviesen el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidas aquellas relacionadas con los productos objeto de impuestos especiales. Ciertamente, la expresión de estos dos últimos reconocimientos de facultades no era estrictamente necesario, pues en ningún caso los Estados miembros habían perdido dichas potestades. Además, la condición de no entorpecer con formalidades los cruces de frontera ya se entendía exigida por las normas del Tratado.

¹²⁴ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 499.

¹²⁵ GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María: «Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria». En FALCÓN Y TELLA, Ramón (director); *et al.*: *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, 2006, p. 58: «Por último, [el Impuesto sobre Hidrocarburos] es estatal y complementario del IVA, con el que es compatible hasta el punto de que su cuota forma parte de la base imponible de aquél, en una especie de sobreimposición».

¹²⁶ MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, pp. 44-45.

¹²⁷ DRUESNE, Gérard: *Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires*, 2006, p. 360.

¹²⁸ HUELÍN Y MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín: «La armonización fiscal de los impuestos especiales. Una visión jurisprudencial». En MARTÍNEZ MICÓ, Juan Gonzalo (director); *et al.*: *Análisis de la jurisprudencia tributaria comunitaria: su incidencia en los tribunales españoles*, 2008, pp. 238-239.

§ 70. A pesar de todo, la Directiva 92/12/CEE fue exitosa y, en gran parte, su mérito radicó en la fijación de las estructuras de los impuestos especiales que permitió forjar el mercado interior de la hoy Unión Europea. Mérito aún más destacado, cuando se observa que esta armonización se consiguió sin regular todos los aspectos estructurales de dichos tributos: todos aquellos elementos que no afectaban al mercado común podían seguir siendo configurados con libertad por los Estados miembros, siempre que no contraviniesen los postulados del *Tratado de Roma* ⁽¹²⁹⁾⁽¹³⁰⁾.

§ 71. Las virtudes que podemos mencionar de la Directiva 92/12/CEE son muchas. A modo de ejemplo, al fijar el hecho imponible en la fabricación e importación de los productos objeto a impuestos especiales en el territorio de la Comunidad, la Directiva 92/12/CEE consiguió que la fabricación de un producto sujeto en un Estado miembro se considerase hecho imponible en cualquier otro Estado miembro de la Comunidad y, en consecuencia, que se dejase de calificar como importación la entrada de productos en un Estado miembro procedente de otro. Esta formulación del hecho imponible significó la materialización del concepto de mercado común como espacio interior sin fronteras.

§ 72. La Directiva 92/12/CEE adoptó el principio de imposición en el Estado miembro de destino, en concordancia con las conclusiones del *Informe Neumark* ⁽¹³¹⁾. La implementación del principio de imposición en destino exigió el establecimiento de un sistema de circulación adecuado que tuviese en consideración la diversidad de tipos impositivos de los impuestos especiales. Para ello, la Directiva 92/12/CEE instituyó el «régimen suspensivo», cuya peculiaridad consiste en permitir que en los productos sujetos a impuestos especiales se ejecute el hecho imponible, pero no se produzca el devengo y no se haga exigible el impuesto ⁽¹³²⁾. En concreto, el régimen suspensivo permite que un bien se fabrique en un determinado Estado miembro, circule por el mercado interior y sea puesto a consumo en otro Estado miembro, siendo en este último lugar donde se entenderá devengado el impuesto y se procederá a su percepción ⁽¹³³⁾. La aplicación del régimen suspensivo en el ámbito comunitario constituyó el cambio fundamental que hizo posible la circulación intracomunitaria sin controles fiscales fronterizos ⁽¹³⁴⁾.

§ 73. Otro de los grandes méritos de la Directiva 92/12/CEE fue la creación del sistema de circulación intracomunitaria de los productos objeto a impuestos especiales. Tal difícil misión no pudo sino derivar en un sistema extremadamente complejo, que intentaremos desmontar y simplificar. Para comprender el régimen de circulación intracomunitaria de los impuestos especiales de la Directiva 92/12/CEE debemos, en primer lugar, distinguir entre el tráfico efectuado con fines comerciales del tráfico

¹²⁹ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1992, n.º 160, p. 2.

¹³⁰ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 1, p. 105.

¹³¹ *Vid. supra* § 19.

¹³² SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1992, n.º 160, p. 5.

¹³³ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 1, p. 109.

¹³⁴ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1993, n.º 185, p. 3.

efectuado sin fines comerciales. En el primer supuesto (circulación intracomunitaria con fines comerciales) tenía aplicación el principio de gravamen en el Estado miembro de destino y debíamos subdistinguir entre la circulación efectuada bajo el amparo del régimen suspensivo o fuera de dicho régimen. Cuando la circulación se realizaba en régimen suspensivo, el devengo del impuesto se producía en el Estado miembro de destino. En cambio, cuando la circulación intracomunitaria se producía fuera del régimen suspensivo, el impuesto especial se percibía en el Estado miembro de destino pero, como el tributo ya había sido satisfecho en el Estado miembro de origen, se generaba el derecho a la devolución de las cuotas pagadas en el primer país. En el segundo supuesto (circulación intracomunitaria sin fines comerciales) tenía aplicación el principio de gravamen en el Estado miembro de origen, circulando las mercancías libremente pero dentro de condiciones establecidas ⁽¹³⁵⁾.

§ 74. El sistema general de circulación en régimen suspensivo de la Directiva 92/12/CEE se forjó con base en tres piezas claves: el «depositario autorizado», el «depósito fiscal» y el «régimen suspensivo» propiamente tal. El expedidor siempre debía ser un depositario autorizado y, como receptor, tenía la ventaja de poder mantener y expedir nuevamente los productos en régimen suspensivo ⁽¹³⁶⁾. Esta facultad le permitía, además, retrasar el pago del impuesto hasta un momento más cercano con el de la repercusión ⁽¹³⁷⁾.

§ 75. La Directiva 92/12/CEE tuvo en consideración las necesidades y capacidades de todos los operadores del mercado, en especial las de aquellos que no podían cumplir las exigentes condiciones para constituir un depósito fiscal ⁽¹³⁸⁾⁽¹³⁹⁾. Por ello, para implementar los mecanismos complementarios a la circulación en régimen suspensivo entre depósitos fiscales, la Directiva creó las figuras del «operador registrado» y «operador no registrado». El operador registrado se ajustaba con los comerciantes regulares que negociaban con todo tipo de bienes, pero que no manejaban tan altos niveles de volumen en los negocios como el depositario autorizado, o bien, por el carácter o tipo de su negocio, no les convenía establecerse como depositario autorizado ⁽¹⁴⁰⁾. El operador no registrado, por su parte, correspondía con un empresario que recibía los productos en función de su actividad empresarial, pero sólo de manera ocasional.

¹³⁵ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1994, n.º 213, p. 2.

¹³⁶ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1993, n.º 185, p. 8.

¹³⁷ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo (y II)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1993, n.º 186, p. 2.

¹³⁸ ESCOBAR LASALA, Juan José: «Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria». En LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier (editor); *et al.: Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, 2004, pp. 89-90.

¹³⁹ GONZÁLEZ-JARABA, Manuel: Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco), 2005, p. 66.

¹⁴⁰ ESCOBAR LASALA, Juan José: «Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria». En LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier (editor); *et al.: Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, 2004, p. 107.

§ 76. Finalmente, cabe señalar que la Directiva 92/12/CEE concibió los mecanismos de circulación fuera de régimen suspensivo como una vía secundaria, distinguiendo dos supuestos: las «ventas a distancia» y el conocido en doctrina como «envíos garantizados». Estos procedimientos presentaron aún mayor complejidad y tuvieron una aplicación práctica reducida ⁽¹⁴¹⁾.

**B. ESTRUCTURACIÓN DEL IMPUESTO ESPECIAL ARMONIZADO
SOBRE LOS HIDROCARBUROS: OBJETIVOS ALCANZADOS
POR LA DIRECTIVA 92/81/CEE Y LA DIRECTIVA 92/82/CEE**

§ 77. Conjuntamente con la Directiva 92/12/CEE, el Consejo dispuso directivas específicas en relación con el impuesto sobre los hidrocarburos: la Directiva 92/81/CEE ⁽¹⁴²⁾ y la Directiva 92/82/CEE ⁽¹⁴³⁾.

§ 78. La Directiva 92/81/CEE fue fruto de la preocupación de la Comisión por evitar disfuncionalidades fiscales en el funcionamiento del mercado interior, provocadas, en este caso, por eventuales diferencias de productos sujetos o exentos entre los Estados miembros o por posibles diferencias en la determinación de la base imponible y liquidación del impuesto ⁽¹⁴⁴⁾. Por ello, esta Directiva tuvo por objetivos principales definir cuáles serían los hidrocarburos sujetos al sistema general de control de los impuestos especiales y establecer el conjunto de exenciones obligatorias.

§ 79. En este orden, la Directiva 92/81/CEE armonizó el ámbito objetivo del impuesto sobre hidrocarburos y, para considerar precisamente qué se entiende por «hidrocarburos», hizo uso de la NC ⁽¹⁴⁵⁾. Doctrinariamente, los productos considerados hidrocarburos fueron distinguidos como gasolinas con o sin plomo, gasóleo, fuelóleo, querosenos, gases licuados del petróleo y metano ⁽¹⁴⁶⁾⁽¹⁴⁷⁾. Conjuntamente, la Directiva estipuló en relación con los elementos cuantificadores de la base imponible, como regla general, que el impuesto sobre hidrocarburos debía calcularse por 1 000 L de producto a una temperatura de 15 °C.

§ 80. En relación con las exenciones, la Directiva 92/81/CEE estableció un catálogo exclusivo para el impuesto sobre los hidrocarburos. Algunas de ellas tenían aplicación obligatoria por los Estados miembros. Otras, sin embargo, fueron establecidas con

¹⁴¹ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1994, n.º 213, pp. 2-3.

¹⁴² DO L 316 de 31.10.1992, pp. 12-15.

¹⁴³ DO L 316 de 31.10.1992, pp. 19-20.

¹⁴⁴ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, pp. 534-535.

¹⁴⁵ *Vid. supra* § 46.

¹⁴⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Unión Europea*, 1997, pp. 90-91.

¹⁴⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.º 1, p. 116.

carácter facultativo, siempre bajo la condición de que su aplicación no diese lugar a distorsiones de competencia (¹⁴⁸).

§ 81. Por su parte, la Directiva 92/82/CEE armonizó los tipos impositivos aplicables al impuesto sobre los hidrocarburos y completó el marco comunitario necesario para el funcionamiento del mercado interior a partir del 1 de enero de 1993 (¹⁴⁹). Aquello que debemos destacar de esta Directiva es la instauración del «sistema de tipos mínimos». Como indicó la Comisión en su *Propuesta modificada de Directiva del Consejo relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los aceites minerales* (¹⁵⁰), la flexibilidad del sistema de tipos mínimos resultó ser una solución práctica frente a la imposibilidad de establecer tipos impositivos medios en relación con los entonces establecidos por los Estados miembros. Esta técnica consiguió que la imposición por impuestos especiales en cada Estado miembro no fuese inferior a un nivel determinado, disminuyendo las distorsiones a la competencia. Sin embargo, los tipos mínimos establecidos fueron considerablemente bajos, de manera que no pudo impedirse la fijación de tipos impositivos notoriamente diferentes entre los Estados miembros (¹⁵¹).

§ 82. Tanto la Directiva 92/81/CEE como la Directiva 92/82/CEE fueron derogadas por la Directiva 2003/96/CE (¹⁵²).

C. EL PILAR DEL PRIMER SISTEMA DE CIRCULACIÓN INTRACOMUNITARIO: EL DOCUMENTO ADMINISTRATIVO DE ACOMPAÑAMIENTO

§ 83. Uno de los pilares del sistema de circulación de productos sujetos a impuestos especiales creado por la Directiva 92/12/CEE fue el «documento administrativo de acompañamiento». Este documento hizo operativo el sistema de información de los movimientos de productos dentro de la Comunidad entre las autoridades fiscales de los Estados miembros. El Comité de Impuestos Especiales (creado también por la Directiva 92/12/CEE) fue el órgano encargado de establecer su forma y contenido. Finalmente, esta misión fue llevada a cabo con el Reglamento (CEE) n.º 2719/92 (¹⁵³), el cual estableció un modelo de documento administrativo de acompañamiento para los supuestos de circulación en régimen suspensivo y fijó las instrucciones para su cumplimentación y procedimiento. Instauró, además, la facultad de poder sustituir dicho documento administrativo por un documento comercial, siempre que contuviese la misma información.

¹⁴⁸ SOLANA VILLAMOR, Francisco; JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, Antonio: «La exención del impuesto sobre hidrocarburos en la producción y cogeneración de electricidad». En *Carta tributaria. Monografías*, 2002, n.º 18, p. 5.

¹⁴⁹ DIBOUT, Patrick: «Indirect taxation of the entry into force of the single market». En *Revue de droit des affaires internationales - International Business Law Journal*, 1993, n.º 3, p. 359.

¹⁵⁰ COM(89) 526 final de 19.12.1989.

¹⁵¹ ESCOBAR LASALA, Juan José: «Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria». En LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier (editor); *et al.: Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, 2004, p. 85.

¹⁵² *Vid. infra* § 96 y ss.

¹⁵³ DO L 276 de 19.9.1992, pp. 1-2.

§ 84. Este Reglamento (CEE) n.º 2719/92 tuvo vigencia hasta el 31 de marzo de 2010, fecha en la que entró en vigor el Reglamento (CE) n.º 684/2009 ⁽¹⁵⁴⁾.

D. EL SURGIMIENTO DE LOS BIOCARBURANTES Y OTROS COMBUSTIBLES RENOVABLES: LA DIRECTIVA 2003/30/CE

§ 85. La Directiva 2003/30/CE ⁽¹⁵⁵⁾ materializó la promoción del desarrollo de los biocarburantes en el marco conformado por la estrategia comunitaria para el desarrollo sostenible y por el paquete de medidas dispuesto para el cumplimiento del *Protocolo de Kioto*. El sector de transportes era reconocido como uno de los principales consumidores finales de energía y, por consiguiente, en el Libro Blanco de la Comisión *La política europea de transporte de cara al 2010: la hora de la verdad* ⁽¹⁵⁶⁾ se había pedido la reducción de la dependencia del petróleo en este sector, utilizando otros combustibles. La importancia de la Directiva 2003/30/CE radicó en el reconocimiento de la aptitud de una amplia gama de biomasa (derivada principalmente de productos agrícolas, de la silvicultura y de la industria agroalimentaria y forestal) para ser utilizada en la producción de biocarburantes. El uso de estos productos permitiría reducir la dependencia de la energía importada, disminuir las emisiones de dióxido de carbono, fomentar el desarrollo rural y promover la investigación de nuevas tecnologías en materia de biocarburantes ⁽¹⁵⁷⁾.

§ 86. En efecto, el artículo 1 de la Directiva 2003/30/CE fijó como su objetivo el fomento de la utilización de biocarburantes u otros combustibles renovables como sustitutivos del gasóleo o la gasolina a efectos de transporte en los Estados miembros, con el fin de contribuir a otros objetivos comunitarios, tales como el cumplimiento de los compromisos asumidos en materia de cambio climático, la seguridad de abastecimiento en condiciones ecológicamente racionales y la promoción de las fuentes de energía renovables.

§ 87. Entre las obligaciones que asumían los Estados miembros podemos subrayar el deber de velar por que se comercializase una proporción mínima de biocarburantes. Por ello, se determinó como valor de referencia de los objetivos indicativos nacionales el 2% de la cantidad total de gasolina y de gasóleo comercializados con fines de transporte, estableciendo como fecha límite el 31 de diciembre de 2005. Conjuntamente, los Estados miembros debían supervisar las repercusiones derivadas del uso de biocarburantes en mezclas de gasóleo superiores al 5% en vehículos no modificados y debían adoptar, en su caso, las medidas oportunas para garantizar el respeto de la legislación comunitaria pertinente en materia de niveles de emisión.

§ 88. Finalmente, destacamos el doble deber de información asumido por los Estados miembros. Primero, debían velar por que se informase al público sobre la disponibilidad de biocarburantes y de otros combustibles renovables. Segundo, debían informar

¹⁵⁴ DO L 197 de 29.7.2009, pp. 24-64.

¹⁵⁵ DO L 123 de 17.5.2003, pp. 42-46.

¹⁵⁶ COM(2001) 0370 final de 12.9.2001.

¹⁵⁷ LONDON, Caroline: «Énergie et environnement: une équation difficile». En *Revue Environnement et Développement Durable*, octubre de 2005, n.º 10, estudio 30, párrafos 27 y 34.

anualmente a la Comisión sobre: 1) las medidas de fomento adoptadas; 2) los recursos nacionales asignados a la producción de biomasa para usos energéticos distintos del transporte y; 3) la cuota de biocarburantes (puros o mezclados) y de otros combustibles renovables comercializados en sus mercados.

§ 89. La Directiva 2009/28/CE ⁽¹⁵⁸⁾ derogó y sustituyó a la Directiva 2003/30/CE, la cual estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001 ⁽¹⁵⁹⁾.

SECCIÓN II

EL DERECHO DE LA UNIÓN VIGENTE SOBRE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS

A. CUADRO DE FUENTES JURÍDICAS DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN

§ 90. En consideración a la complejidad y generosa densidad del Derecho de la Unión vigente en materia de impuestos especiales sobre los productos energéticos, proponemos una clasificación de esta normativa siguiendo como primer criterio diferenciador si la regulación afecta al conjunto de los impuestos especiales o bien, exclusivamente, a los impuestos sobre los productos energéticos. Seguido, subdistinguimos en cada grupo según si la normativa trata aspectos materiales o meramente formales.

§ 91. En concreto, nuestra clasificación se presenta con el siguiente cuadro:

I. Fuentes jurídicas del Derecho de la Unión comunes a todos los impuestos especiales	
Aspectos materiales	1. Directiva 2008/118/CE relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.
Aspectos formales	1. Reglamento (CEE) n.º 3649/92 relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida.
	2. Reglamento (CE) n.º 31/96 relativo al certificado de exención de impuestos especiales.
	3. Reglamento (CE) n.º 684/2009 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

¹⁵⁸ DO L 140 de 5.6.2009, pp. 16-62.

¹⁵⁹ En relación con el surgimiento de la política de la Unión Europea sobre combustibles renovables, *vid.* la sección II “Emergence of EU Biofuels Policy” del artículo de SWITZER, Stephanie; MCMAHON, Joseph A.; «EU biofuels policy – raising the question of WTO compatibility». En *International & Comparative Law Quarterly*, julio 2011, vol. 60, n.º 3, pp. 713-736.

	4. Reglamento (UE) n.º 389/2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004 ⁽¹⁶⁰⁾ .
	5. Decisión n.º 1152/2003/CE relativa a la informatización de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales.
II. Fuentes jurídicas del Derecho de la Unión relacionadas exclusivamente con los impuestos especiales sobre los productos energéticos	
Aspectos Materiales	1. Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.
	2. Directiva 2009/28/CE relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.
	3. Decisión 2001/224/CE relativa a los tipos reducidos y a las exenciones del impuesto especial aplicables a determinados hidrocarburos utilizados con fines específicos ⁽¹⁶¹⁾ .
Aspectos Formales	1. Directiva 95/60/CE relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno.
	2. Decisión 2011/544/UE por la que se establece un marcador fiscal común de los gasóleos y el queroseno.
	3. Decisión de Ejecución 2012/209/UE relativa a la aplicación de las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE a determinados aditivos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE.

B. LOS NUEVOS OBJETIVOS DE LA DIRECTIVA 2008/118/CE RELATIVA AL RÉGIMEN GENERAL DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES

§ 92. La Directiva 2008/118/CE ⁽¹⁶²⁾ entra en vigencia el 15 de enero de 1999, sustituyendo a la Directiva 92/12/CEE ⁽¹⁶³⁾. La nueva disposición normativa reestructura el sistema general de impuestos especiales, manteniendo el propósito central de armonizar las condiciones que garanticen el adecuado funcionamiento del mercado interior. En este orden, se trazan los objetivos generales de simplificar los procedimientos, aumentar la transparencia de los intercambios comerciales y facilitar la realización de controles por los Estados miembros ⁽¹⁶⁴⁾.

§ 93. Para estos efectos, la Directiva 2008/118/CE establece la base jurídica para la utilización del Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales (*Excise Movement and Control System – Système d’informatisation des mouvements et des*

¹⁶⁰ DO L 121 de 8.5.2012, pp. 1-15.

¹⁶¹ DO L 84 de 23.3.2001, pp. 23-29.

¹⁶² DO L 9 de 14.1.2009, pp. 12-30.

¹⁶³ *Vid. supra* § 64 y ss.

¹⁶⁴ COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Corrigendum: Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales*, COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008.

contrôles intracommunautaires des produits soumis à accises, en lo sucesivo, EMCS), creado por la Decisión n.º 1152/2003/CE ⁽¹⁶⁵⁾. Este nuevo sistema informatizado tiene por misión particular facilitar la circulación en régimen suspensivo de los productos por medio de la simplificación de la tramitación y de la eliminación del soporte papel. Además, permite garantizar de mejor manera el pago de los impuestos especiales a los tipos fijados por los Estados miembros, toda vez que concede mecanismos de control más integrados y rápidos a las autoridades competentes.

§ 94. La Directiva 2008/118/CE presenta conjuntamente otras innovaciones en la reestructuración del sistema general de impuestos especiales. Podemos mencionar la precisión que realiza del momento del devengo del impuesto especial, en orden a determinar con mayor exactitud el despacho a consumo y quién es considerado deudor. En lo que respecta a medidas para evitar el abuso y el fraude, la Directiva opta por no permitir los supuestos de ventas libres de impuestos en las fronteras terrestres a los viajeros que abandonen el territorio de la Unión. Con respecto a la circulación en régimen suspensivo, la Directiva 2008/118/CE aclara las condiciones de su comienzo y de su finalización, como también las condiciones de cumplimiento de las obligaciones correspondientes. En relación con la tenencia con fines comerciales en otro Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales, la Directiva aporta una definición de «fines comerciales». En términos formales, actualiza y refunde el texto de la Directiva 92/12/CEE, mejorando su articulación.

§ 95. Hacemos presente que nuestra investigación recoge las modificaciones efectuadas por la Directiva 2010/12/UE ⁽¹⁶⁶⁾ y la Directiva 2013/61/UE ⁽¹⁶⁷⁾.

C. LA ORIENTACIÓN DE LA REESTRUCTURACIÓN DE LA DIRECTIVA 2003/96/CE AL RÉGIMEN COMUNITARIO DE IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD

§ 96. Con las Directivas 92/81/CEE ⁽¹⁶⁸⁾ y 92/82/CEE ⁽¹⁶⁹⁾ se logró un grado respetable de armonización de las estructuras y tipos impositivos del entonces impuesto sobre los hidrocarburos. Sin embargo, el objetivo primordial de establecer y mantener un mercado interior exigió, para su buen funcionamiento, la extensión de la armonización a la imposición de la mayoría de los productos energéticos, con inclusión de la electricidad, el carbón y el gas natural.

§ 97. La Directiva 2003/96/CE ⁽¹⁷⁰⁾ entra en vigor el 31 de octubre de 2003, sustituyendo a la Directiva 92/81/CEE y a la Directiva 92/82/CEE. Desde entonces, la

¹⁶⁵ DO L 162 de 1.7.2003, pp. 5-8.

¹⁶⁶ DO L 50 de 27.2.2010, pp. 1-7.

¹⁶⁷ DO L 353 de 28.12.2013, pp. 5-6.

¹⁶⁸ *Vid. supra* § 77 y ss.

¹⁶⁹ *Vid. supra* § 81.

¹⁷⁰ DO L 283 de 31.10.2003, pp. 51-70.

Directiva 2003/96/CE ha sido modificada por la Directiva 2004/74/CE ⁽¹⁷¹⁾ y por la Directiva 2004/75/CE ⁽¹⁷²⁾.

§ 98. La Directiva 2003/96/CE, conocida también como «Directiva de Imposición Energética» (en lo sucesivo, DIE), tiene por finalidad capital atender los efectos perjudiciales que ocasionan las diferencias en los niveles de imposición sobre la energía que disponen los Estados miembros. En específico, plantea el establecimiento de niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos expresamente el gas natural, la electricidad y el carbón, de manera de reestablecer el equilibrio competitivo entre estos productos, especialmente en su utilización como combustibles de calefacción. El fin instrumental principal que encuadra y que persigue la DIE es garantizar el buen funcionamiento del mercado interior ⁽¹⁷³⁾⁽¹⁷⁴⁾. Sin embargo, de acuerdo con su contexto normativo, también incorpora en la imposición de los productos energéticos determinados fines de protección del ambiente, dando materialidad a la política ambiental de la Comunidad ⁽¹⁷⁵⁾.

1. La incorporación de fines de protección ambiental en la imposición de los productos energéticos.

§ 99. Tanto los fines ambientales en sí mismos como la oportunidad de su integración armonizada en los sistemas impositivos de los Estados miembros han sido objeto de un debate intenso y progresivo en el seno de la Unión Europea.

§ 100. En 1993, la Comunidad Europea elaboró el *V Programa Comunitario de Política y Actuación en Materia de Medio Ambiente: Hacia un Desarrollo Sostenible* ⁽¹⁷⁶⁾, con el cual se planteó, tras la obtención del mercado interior, el objetivo de reconciliar la protección del medio ambiente con los fines de desarrollo económico y social. Específicamente en relación con las emisiones de dióxido de carbono y otros gases de efecto invernadero, se trazó la meta de llegar al año 2000 con el mismo nivel de emisiones de 1990, dando pie a reducciones progresivas en los años 2005 y 2010.

¹⁷¹ DO L 157 de 30.04.2004, pp. 87-99.

¹⁷² DO L 157 de 30.04.2004, pp. 100-105.

¹⁷³ ORTIZ CALLE, Enrique: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 99: «Pese a que en el articulado de la Directiva 2003/96/CE no faltan disposiciones ambientales que permiten a los Estados utilizar la imposición de los productos energéticos para la protección del entorno natural, resulta evidente que la finalidad principal de la mencionada Directiva no es esa sino asegurar el buen funcionamiento del mercado interior, relegando los aspectos ambientales a un según plano».

¹⁷⁴ BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 33: «La Directiva de la Energía no oculta la persistencia del fin instrumental a la consecución del mercado interior que tiene esta clase de armonización, con carácter preeminente a cualquier finalidad medioambiental».

¹⁷⁵ CASANA MERINO, Fernando: «La Directiva 2003/96/CE del Consejo, sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno». En FALCÓN Y TELLA, Ramón (director); *et al.*: *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, 2006, p. 37: «La fiscalidad sobre la energía ha sido concebida en el ámbito comunitario como una forma de lucha contra el cambio climático y el efecto invernadero».

¹⁷⁶ DO C 138 de 17.5.1993, pp. 5-98.

Para el logro de estas metas se consideraba la aplicación de medidas económicas y fiscales.

§ 101. En el mismo sentido, en el Libro Blanco *Crecimiento, competitividad, empleo - Retos y pistas para entrar en el siglo XXI* ⁽¹⁷⁷⁾, la Comisión propuso para el establecimiento de un nuevo modelo de desarrollo para la Comunidad, la implementación de impuestos indirectos sobre productos contaminantes y de beneficios fiscales para las empresas que desarrollasen actividades favorables al medio ambiente.

§ 102. Con la Decisión 94/69/CE ⁽¹⁷⁸⁾, la Comunidad Europea aprobó la *Convención marco sobre el cambio climático*, firmada en Río de Janeiro en junio de 1992. La Convención tiene como objetivo último lograr una estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera con el fin de impedir interferencias antropogénicas peligrosas en el sistema climático.

§ 103. En 1999, la Comunicación de la Comisión *El medio ambiente en Europa: Hacia dónde encauzar el futuro* ⁽¹⁷⁹⁾ (que evaluó el V Programa *Hacia un desarrollo sostenible*) calificó a los impuestos ecológicos como el medio más eficaz de aplicar el principio de que «quien contamina, paga», permitiendo la internalización directa de los costes medioambientales ⁽¹⁸⁰⁾. No obstante, valoró que la adopción a escala comunitaria de impuestos sobre el CO₂ o sobre los productos energéticos había resultado decepcionante.

§ 104. Con la Decisión 2002/358/CE ⁽¹⁸¹⁾ se aprobó el *Protocolo de Kyoto*. La Comunidad Europea y los Estados miembros asumen el compromiso de asegurar de que sus emisiones de gases de efecto invernadero no excedan de cantidades determinadas,

¹⁷⁷ COM(93) 700 final de 5.12.1993.

¹⁷⁸ DO L 33 de 7.2.1994, pp. 11-12.

¹⁷⁹ COM(1999) 543 final de 24.11.1999.

¹⁸⁰ El fundamento y propiedades de la tributación ambiental ha sido ampliamente desarrollada, constituyendo un objeto de estudio en sí mismo. Sin ánimo de exhaustividad y siguiendo un criterio de ordenación estrictamente alfabético, sugerimos *vid.*: – HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, 2000; – ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *Économie politique et taxes liées à l'environnement*, 2006; – ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *La Fiscalité et l'environnement: des politiques complémentaires*, 1993; – ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *La Réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*, 2005; – ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *Taxation, innovation and the environment*, 2010; – ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: *El impuesto ambiental*. 2º edición, 2013; – ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, 1995; – VV. AA.: *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: volume 1*. MILNE, Janet (editor), 2002; – VV. AA.: *Energía y tributación ambiental*. ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (coordinadores), 2013; – VV. AA.: *Handbook of research on environmental taxation*. MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Michael Skou, 2012; – VV. AA.: *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. YÁVAR STERLING, Ana (directora); HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (coordinador), 2002; – VV. AA.: *Market instruments and sustainable economy*. YÁVAR STERLING, Ana (editora), 2012; – VV. AA.: *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. CNOSSEN, Sijbren (editor), 2005; – VV. AA.: *Tratado de tributación medioambiental*. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (directores), 2008; – VV. AA.: *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel (director), 2004.

¹⁸¹ DO L 130 de 15.5.2002, pp. 1-3.

con miras a reducir tales emisiones a un nivel inferior en no menos de 5% al de 1990, en el período de compromiso comprendido entre el año 2008 y el 2012 ⁽¹⁸²⁾.

§ 105. En el mismo orden, la Comunidad Europea estableció el *Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente*, mediante la Decisión 1600/2002/CE ⁽¹⁸³⁾. Entre otros objetivos, el Programa pretende «fomentar y alentar medidas fiscales tales como los impuestos e incentivos relativos al medio ambiente, al nivel nacional apropiado o a nivel comunitario» (artículo 3, número 4), tercer guión). En el sector energético, intenta reducir las emisiones de gases de efecto invernadero por diversos procedimientos, de los cuales podemos destacar: el fomento de los combustibles renovables y de los combustibles fósiles con bajo contenido de carbono para la generación de electricidad; el establecimiento de incentivos para alentar el uso de fuentes de energía renovables y para aumentar la generación combinada de calor y electricidad y; el fomento de la eficiencia energética.

§ 106. Hubo propuestas fallidas de Directivas que intentaron, en 1992 y 1995, recoger los objetivos ambientales comunitarios y establecer un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía ⁽¹⁸⁴⁾. Fracasó también la propuesta de Directiva de 17 de marzo de 1997, que intentó reestructurar el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, insistiendo en la consecución de un objetivo ambiental por medio del uso de la fiscalidad sobre los productos energéticos como instrumento económico ⁽¹⁸⁵⁾. Finalmente, seis años después, el Consejo logró la aprobación de la Directiva 2003/96/CE.

§ 107. Desde 1993 (prácticamente, desde que se han adoptado las Directivas 92/81/CEE y 92/82/CEE), se ha documentado la necesidad de reconciliar el desarrollo económico con la protección del ambiente y, en particular, de reducir las emisiones de

¹⁸² BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 13: «La aprobación por la Unión Europea (UE) del Protocolo de Kioto, ha supuesto un importante respaldo al desarrollo de las políticas medioambientales en nuestro ámbito jurídico. Puesto que está demostrado que la combustión de determinados productos energéticos, como las energías fósiles, tiene una contribución decisiva a la emisión de gases de efecto invernadero, la adopción de diferentes medidas para reducir su utilización ha ido incrementándose en los últimos años, en especial por parte de los Estados miembros. Entre ellas, cobran creciente importancia los denominados tributos medioambientales, o en general, tributos sobre bienes que al menos potencialmente generan externalidades hacia el medio ambiente».

¹⁸³ DO L 242 de 10.9.2002, pp. 1-15.

¹⁸⁴ ORTIZ CALLE, Enrique: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 100: «Ha de recordarse el fracaso de la Propuesta de Directiva, de 30 de junio de 1992 –COM(92) 226 final-, que creaba un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía. Se proyectaba, nada menos, que crear una figura tributaria comunitaria de carácter extrafiscal; un objetivo a todas luces más ambicioso, sin juzgar ahora la conveniencia de un tributo de estas características, que la mera habilitación a los Estados miembros para que introduzcan, dentro de los márgenes marcados por el ordenamiento comunitario, elementos ambientales en los tributos internos que graven los productos energéticos y la electricidad con arreglo a la carga tributaria mínima fijada por la Directiva».

¹⁸⁵ ESCOBAR LASALA, Juan José: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». En DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinador); *et al.: La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 599.

gases de efecto invernadero (¹⁸⁶). Paralelamente, se han realizado numerosos estudios que sostienen y legitiman la habilidad de las medidas fiscales para hacer frente a los objetivos de reducción de emisiones de CO₂. Sin embargo, como hemos podido cerciorar, la introducción de fines ambientales en la imposición de los productos energéticos en el Derecho de la Unión ha sido el resultado de un proceso extremadamente difícil. En este contexto, la adopción de la DIE ha constituido todo un logro.

§ 108. La Directiva 2003/96/CE ha alcanzado algunos de los objetivos propuestos tanto desde el seno de la UE como desde la Doctrina. La DIE ha logrado incrementar los tipos mínimos de determinadas fuentes de energías fósiles y ha conseguido incluir como productos objeto de impuestos especiales al carbón, al gas natural y a la electricidad (¹⁸⁷). Conjuntamente, la DIE ha incorporado en la imposición de los productos energéticos unos elementos que han sido objeto de numerosos trabajos normativos en el Derecho de la Unión, cuales son los biocarburantes.

§ 109. La utilización de biocarburantes responde a los objetivos de diversificar las fuentes de energía, minimizar la dependencia energética y, paralelamente, cumplir con las metas de disminución de los gases de efecto invernadero (¹⁸⁸). Por consiguiente, el establecimiento de beneficios fiscales pretende estimular la producción y uso de biocarburantes y hacerlos más competitivos frente a los carburantes tradicionales. Con todo, la utilización de biocarburantes no ha estado exenta de críticas, las cuales advierten sobre eventuales problemas de erosión de la biodiversidad, sobre los riesgos de contaminación de origen agrícola y de deforestación. Como respuesta, el Consejo y el Parlamento Europeo han debido incorporar criterios de sostenibilidad en la utilización de biocarburantes, los cuales fueron finalmente fijados en la Directiva 2009/28/CE (¹⁸⁹)(¹⁹⁰).

¹⁸⁶ LONDON, Caroline: «Énergie et environnement: une équation difficile». En *Revue Environnement et Développement Durable*, octubre de 2005, n.º 10, estudio 30, párrafo 3: «L'exigence de diminuer les émissions de gaz à effet de serre passe par des efforts importants dans le domaine énergétique. En effet, en 2000, le secteur énergétique comprenant exclusivement l'extraction du charbon, du gaz et du pétrole, les raffineries et la production électrique, était toujours l'émetteur le plus important de ces gaz, représentant 27 % des émissions totales de l'Union».

¹⁸⁷ BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 37: «En realidad, la Directiva de la Energía no pretende la armonización de la fiscalidad medioambiental, sino únicamente establecer un mínimo común aplicable a determinados tributos sobre consumos específicos, sujetos a gravamen sólo en parte porque contaminan, con el objetivo de garantizar la efectividad del mercado común. En todo caso, los Estados miembros aún disponen de cierto margen para desarrollar sus propias políticas medioambientales».

¹⁸⁸ LANDBECK, Dominique: «Le régime juridique des biocarburants». En *Revue Environnement et Développement Durable*, junio 2007, n.º 6, estudio 8, p. 11: «Les biocarburants répondent en effet aux problématiques actuelles de l'indépendance énergétique, du tarissement programmé des énergies fossiles et de la lutte contre la pollution atmosphérique».

¹⁸⁹ *Vid. supra* § 89.

¹⁹⁰ ALVES, Carlos-Manuel: «Biocarburants et Union européenne, entre marché et intérêt général». En *Revue de Droit des Transports et de la Mobilité*, julio 2008, n.º 7, estudio 10, párrafos 1, 3, 10, 11 y 13, pp. 12-16. También, en «Énergies renouvelables et Droit de l'Union Européenne: entre marché (intérieur) et intérêt général». En *Revue Juridique de l'environnement*, 2014, n.º 2, p. 274.

§ 110. Finalmente, debemos hacer una mención en relación con la pertinencia de la discusión sobre los fines ambientales en la imposición de los productos energéticos. El debate que tuvo lugar con anterioridad a la adopción de la DIE se entiende en su contexto normativo, pero desde el Tratado de Lisboa no tendría justificación. Actualmente no podemos concebir los objetivos de protección ambiental de la DIE disgregadamente de su objetivo de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior pues, tal como hemos comentado previamente ⁽¹⁹¹⁾, el artículo 3, apartado 3, del Tratado UE, exige al mercado interior obrar en pro del desarrollo sostenible de Europa basado «en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente». Por consiguiente, y en consideración con los compromisos ambientales asumidos por la UE, el mercado interior no funciona adecuadamente si no tiende a reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

2. El fallido intento por modificar la Directiva 2003/96/CE: desafíos inconclusos.

§ 111. En el *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas* ⁽¹⁹²⁾, la Comisión Europea estudió las alternativas para la renovación de la DIE bajo la convicción de que las políticas fiscales desempeñan un papel fundamental en la consecución de los objetivos de la Unión en los ámbitos de la energía y del cambio climático. La renovación de la Directiva se dirigiría precisamente a reforzar esta conexión entre la fiscalidad de la energía y los principios pertinentes de la Unión, integrando, coordinando y reflejando de mejor manera los fines, tanto fiscales como extrafiscales, de la imposición energética. En específico, el Libro Verde ofrece la posibilidad de dividir los niveles mínimos de imposición en elementos energéticos y elementos ambientales, mediante la implementación de un impuesto que considere el contenido energético de los productos y, paralelamente, de un impuesto ambiental en consonancia con las emisiones originadas. Además, menciona como alternativa la optimización de la interacción entre los impuestos energéticos y el Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión ⁽¹⁹³⁾ (en lo sucesivo, RCCDE). Teniendo en consideración que, por una parte, el RCCDE de gases de efecto invernadero se aplica a las emisiones de determinadas instalaciones de combustión e industriales y que, por otra parte, los impuestos sobre productos energéticos se aplican a los usos de la energía como combustible, la Comisión Europea advirtió sobre la posibilidad de solapamientos en el ámbito de aplicación de dichos instrumentos y planteó la necesidad de garantizar su coherencia.

§ 112. Posteriormente, en *Europa 2020 - Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador* ⁽¹⁹⁴⁾, la Comisión Europea determinó como una de sus prioridades para el 2020 concretar un crecimiento sostenible mediante una economía que haga un uso más eficaz de los recursos, más verde y más competitiva. En este ámbito, se estableció el objetivo «20/20/20», aplicado en tres ámbitos. En relación con las emisiones de gases de efecto invernadero, se pretende reducir éstas al menos en un

¹⁹¹ *Vid. supra* § 28.

¹⁹² COM(2007) 0140 final de 28.3.2007.

¹⁹³ DO L 275 de 25.10.2003, pp. 32-46.

¹⁹⁴ COM(2010) 2020 final de 3.3.2010.

20% en comparación con los niveles de 1990, o bien, en un 30% si otros países desarrollados se comprometen a reducciones comparables y si los países en desarrollo contribuyen adecuadamente en proporción a sus responsabilidades y capacidades respectivas. En cuanto a las fuentes de energía renovables, se proyecta incrementar el porcentaje en el consumo final de energía hasta un 20%. Finalmente, en cuanto a la eficacia en el uso de la energía, el objetivo es conseguir un aumento del 20%.

§ 113. En este contexto, y en cumplimiento del artículo 113 del TFUE, la Comisión Europea presentó una Propuesta de Directiva ⁽¹⁹⁵⁾ que aspiraba a modificar la Directiva 2003/96/CE. Esta Propuesta no pretendía solamente implementar los ajustes que lleva exigiendo la Directiva 2008/118/CE desde su entrada en vigencia, sino que planteaba diversas reformas delineadas por el planteamiento de tres objetivos precisos.

§ 114. En primer lugar, la Propuesta de modificación de la DIE perseguía asegurar un tratamiento coherente de las fuentes de energía con objeto de crear condiciones de igualdad auténticas entre los consumidores, independientemente de la fuente de energía utilizada. Dicha coherencia debía reflejarse en el tratamiento de las fuentes de energía fósiles básicas y de la electricidad de manera que no se favoreciesen algunos productos sobre otros. La Comisión Europea observó que los niveles de imposición actuales generan señales de precios que no reflejan adecuadamente la lucha contra el cambio climático. En consecuencia, la DIE no se ajustaría al adecuado funcionamiento del mercado interior pues no sería utilizada por los Estados miembros para reducir las emisiones de CO₂, quienes preferirían para este efecto recurrir directamente a la imposición relacionada con este gas. La Propuesta de modificación pretendía simplificar y revisar los niveles mínimos de imposición, con el objeto de conseguir que éstos fuesen representativos del valor calorífico neto de los productos energéticos, como también de las emisiones de CO₂ que éstos generan.

§ 115. En segundo lugar, la Propuesta de modificación de la DIE pretendía instaurar un marco fiscal adaptado a las características de los combustibles renovables. El problema del tratamiento fiscal actual es que no tiene en consideración que los combustibles renovables poseen un contenido energético menor y que, por tanto, no se les debería aplicar el mismo tipo impositivo que a los no renovables porque implica una carga fiscal mayor y una pérdida de competitividad. Como solución, los Estados miembros se ven obligados a aplicar el tratamiento fiscal favorable del artículo 16 de la DIE ⁽¹⁹⁶⁾ y someterse a la evaluación rigurosa de ayuda estatal. Simultáneamente, la Propuesta de modificación de la DIE pretendía actualizar la lista de productos energéticos sujetos incluyendo determinados biocombustibles.

§ 116. En tercer lugar, la Propuesta de modificación de la DIE aspiraba a generar un marco que permitiese que la aplicación de la imposición sobre el CO₂ se complementase con las señales de precio del carbono establecidas por el RCCDE de gases de efecto invernadero y, al mismo tiempo, que evitase los potenciales solapamientos entre ambos instrumentos. En el estado actual, los impuestos sobre los productos energéticos se recaudan sin considerar si se asegura la limitación de emisiones de CO₂ mediante el RCDE.

¹⁹⁵ COM(2011) 169 final de 13.11.2011.

¹⁹⁶ *Vid. infra* § 341.

§ 117. En concreto, la Propuesta de modificación de la DIE distinguía explícitamente dos factores en la imposición energética. Por una parte, la «imposición energética general» en orden con el contenido energético de los productos consumidos, siguiendo como referencia el valor calorífico neto fijado en el anexo II de la Directiva 2006/32/CE ⁽¹⁹⁷⁾ para los productos energéticos y electricidad y, de modo general, en el anexo III de la Directiva 2009/28/CE ⁽¹⁹⁸⁾ para la biomasa y sus productos derivados. Por la otra parte, la «imposición energética específica» en relación con las emisiones de CO₂ atribuibles a los productos, en concordancia con los factores de referencia dispuestos en la sección 11 del anexo 1 de la Decisión 2007/589/CE ⁽¹⁹⁹⁾. La creación de este marco de imposición energética integrado implicaría implementar otros ajustes, como la ampliación del ámbito de aplicación de la DIE y el establecimiento de nuevas exenciones, con el objeto de evitar intromisiones entre el RCCDE y los impuestos energéticos sobre las emisiones de CO₂.

§ 118. La Propuesta modificatoria de la DIE se preocupó de mantener la flexibilidad del sistema actual de imposición energética en cuanto a la posibilidad de los Estados miembros para aplicar diversos impuestos sobre el consumo de energía. Sin embargo, revisó las opciones ya existentes en términos de asegurar que éstas concordasen con las nuevas normas generales. A modo de ejemplo, limitaba los supuestos de no aplicación de la DIE, como también las reducciones y exenciones opcionales.

§ 119. El Comité Económico y Social Europeo ⁽²⁰⁰⁾ (en lo sucesivo, CESE), mediante su «Sección Especializada de Unión Económica y Monetaria y Cohesión Económica y Social», estimó que la Propuesta de Directiva que modificaría la Directiva 2003/96/CE constituía una mejora, en línea con el desarrollo del mercado único y con la Estrategia Europa 2020. Si bien reconoció que la señal de precios de la imposición de los carburantes sería fuerte y dolorosa para los consumidores europeos, asumió estos efectos como parte de una preparación para las inevitables carencias y restricciones energéticas, la cual favorecería las inversiones en ahorro energético y fomentaría el desarrollo de energías renovables. Sin embargo, advirtió que la misma lógica no operaría en el caso de los combustibles, impidiendo a los consumidores beneficiarse de los eventuales avances.

§ 120. El CESE planteó una serie de observaciones a la Propuesta modificatoria de la DIE. Entre ellas, destacó la ausencia de un hilo conductor que permitiese entender por qué ciertos sectores industriales eran excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva, en contraposición con aquellos que habían sido incluidos. Subrayó también la ausencia de posicionamiento o definición de un marco para la utilización por los Estados miembros de los ingresos obtenidos dirigido a favorecer tecnologías energéticas más

¹⁹⁷ DO L 114 de 27.4.2006, pp. 64-85.

¹⁹⁸ *Vid. supra* § 89.

¹⁹⁹ DO L 229 de 31.8.2007, pp. 1-85.

²⁰⁰ COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad” COM(2011) 169 final - 2011/0092 (CNS) y la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo - Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y de la electricidad” COM(2011) 168 final», DO C 24 de 28.1.2012, pp. 70-77.

limpias y, en general, a una economía más sostenible, verde y competitiva. Por otra parte, advirtió de la probable resistencia de los Estados miembros a los cambios sugeridos y, especialmente, a los fuertes aumentos de la imposición que comportaría para determinadas energías, como sería el caso del gasóleo.

§ 121. Por su parte, el Consejo ⁽²⁰¹⁾ concluyó que los Estados miembros están de acuerdo con establecer niveles mínimos de tributación que consideren el contenido energético y las emisiones de CO₂ de los productos sujetos. Sin embargo, Polonia mantuvo reservas sobre el método de cálculo de los niveles impositivos mínimos. Asimismo, el Consejo concluyó que los Estados miembros deberían conservar la máxima flexibilidad a la hora de determinar la estructura de sus impuestos nacionales sobre la energía, como también que sería quizás necesario suprimir las disposiciones sobre el principio de proporcionalidad.

§ 122. A pesar de la fuerza de los argumentos que sostenían la Propuesta modificatoria de la DIE y de todo el trabajo legislativo realizado, la Comisión decidió retirarla el 7 de marzo de 2015 ⁽²⁰²⁾. No podemos sino hacernos parte de todas las observaciones efectuadas a la DIE por los diferentes documentos europeos enunciados y, por consiguiente, insistir en la necesidad de reinstalar la discusión y llevar a buen término las reformas que permitan obtener un régimen de impuestos especiales sobre la energía óptimo, con efectos positivos en la lucha contra el cambio climático y, a la vez, competitivo.

D. LA TRANSPOSICIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN ESPAÑA, FRANCIA Y EN EL REINO UNIDO: MARCOS JURÍDICOS NACIONALES

§ 123. Si bien el principal objeto de nuestro estudio es el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos en el marco del Derecho de la Unión, hemos estimado necesario extender nuestro estudio hasta la transposición de este Derecho en los Estados miembros. No obstante, ante nuestra imposibilidad de hacer frente a las regulaciones respectivas de los 28 Estados miembros, hemos debido limitar nuestras observaciones al Derecho transpuesto en España, en Francia y en el Reino Unido. Por ahora, nos basta con identificar las principales normas jurídicas que conforman el marco jurídico de los impuestos especiales sobre los productos energéticos en los enunciados Estados.

§ 124. En España, el Derecho de la Unión en cuestión ha sido transpuesto por la *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales* ⁽²⁰³⁾. En esta única Ley, España ha regulado el conjunto de los impuestos especiales armonizados por el Derecho de la Unión [sobre las labores del tabaco, hidrocarburos (hoy, productos energéticos y electricidad) y alcohol y bebidas alcohólicas], más otros figuras tributarias en el margen de sus facultades. La transposición en un solo texto normativo obedeció al objetivo de

²⁰¹ COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION: «Energy Taxation», en *Press Release. 3178th Council meeting. Economic and Financial Affairs*, 22 June 2012, Press 281, n.º 11682/12, p. 12.

²⁰² COMISIÓN EUROPEA: «Retirada de propuestas de la Comisión», DO C 80 de 7.3.2015, p. 19.

²⁰³ BOE 312 de 29.12.1992, pp. 44305-44331.

resguardar la gestión de estos impuestos, sea minimizando costes indirectos eventuales, sea asegurando su eficacia. Sin embargo, la Ley de Impuestos Especiales española ha sido desarrollada por el *Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales* ⁽²⁰⁴⁾.

§ 125. Francia, por su parte, transpone el Derecho de la Unión de impuestos especiales sobre los productos energéticos instituyendo diferentes tributos, cuya naturaleza oscila entre los derechos fiscales y los derechos de aduana ⁽²⁰⁵⁾. Entre ellos, podemos mencionar: la *Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (Tasa interior de consumo sobre los productos energéticos, en lo sucesivo, TICPE); la *Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel* (Tasa interior de consumo sobre el gas natural, en lo sucesivo, TICGN); la *Taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignites et coques* (Tasa interior de consumo sobre las hullas, lignitos y coques), conocido como *taxe charbon* (en lo sucesivo, TICC); la *Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outre-mer* (Tasa especial de consumo en los departamentos de ultramar, en lo sucesivo, TSC); y la *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité* (Tasa interior sobre el consumo final de la electricidad). A pesar de nuestro interés sobre las diversas figuras impositivas enunciadas, priorizaremos nuestras observaciones en la TICPE. La transposición de las Directiva 2008/118/CE y Directiva 2003/96/CE recae en el *Code des Douanes*, principalmente en su Título V, Capítulo III bis, intitulado *Régime général d'accise relatif aux produits énergétiques*; y en su Título X, Capítulo I, sobre *Taxes intérieures* ⁽²⁰⁶⁾. También se lleva a cabo por el *Décret n° 2010-632 du 9 juin 2010 relatif au suivi, au contrôle et à la dématérialisation des procédures concernant les mouvements de produits énergétiques soumis à accise au sein de l'Union européenne* ⁽²⁰⁷⁾.

§ 126. El marco jurídico de los impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Reino Unido es complejo, caracterizado por una regulación amplia y dispersa. Entre sus principales fuentes de Derecho primario (*Primary legislation*) debemos destacar:

- *Customs and Excise Duties (General Reliefs) Act 1979* ⁽²⁰⁸⁾.
- *Customs and Excise Management Act 1979* ⁽²⁰⁹⁾.
- *Excise Duties (Surcharges or Rebates) Act 1979* ⁽²¹⁰⁾.
- *Finance Act 2000* ⁽²¹¹⁾ (que instauro en su *Schedule 6* la *Climate Change Levy*).
- *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* ⁽²¹²⁾.

²⁰⁴ BOE 179 de 28.7.1995, pp. 23028-23081.

²⁰⁵ BIENVENU, Jean-Jacques; LAMBERT, Thierry: *Droit fiscal*, 2010, p. 392: «Ces impôts assis sur des faits de fabrication et de consommation sont par essence rebelles à toute systématisation».

²⁰⁶ FRANCIA: *Code des Douanes* [en línea].[Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071570&dateTexte=20150927>).

²⁰⁷ JORF 0132 de 10.6.2010, p. 10677.

²⁰⁸ 1979 c. 3.

²⁰⁹ 1979 c. 2.

²¹⁰ 1979 c. 8.

²¹¹ 2000 c. 17.

²¹² 1979 c. 5.

§ 127. Conjuntamente, entre las normas de Derecho derivado (*Secondary legislation*) del Reino Unido que regulan los impuestos especiales sobre los productos energéticos, podemos mencionar, principalmente:

- *Excise Duties (Deferred Payment) Regulations 1992* ⁽²¹³⁾.
- *Hydrocarbon Oil (Mixing of Oils) Regulations 1985* ⁽²¹⁴⁾.
- *The Biofuels and Other Fuel Substitutes (Payment of Excise Duties etc.) Regulations 2004* ⁽²¹⁵⁾.
- *The Climate Change Levy (Combined Heat and Power Stations) Regulations 2005* ⁽²¹⁶⁾.
- *The Climate Change Levy (Fuel Use and Recycling Processes) Regulations 2005* ⁽²¹⁷⁾.
- *The Climate Change Levy (General) Regulations 2001* ⁽²¹⁸⁾.
- *The Customs and Excise (Personal Reliefs for Special Visitors) Order 1992* ⁽²¹⁹⁾
- *The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* ⁽²²⁰⁾.
- *The Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* ⁽²²¹⁾.
- *The Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999* ⁽²²²⁾.
- *The Excise Warehouse (Energy Product) Regulations 2004* ⁽²²³⁾.
- *The Excise Warehousing (Etc.) Regulations 1988* ⁽²²⁴⁾.
- *The Hydrocarbon Oil (Marking) Regulations 2002* ⁽²²⁵⁾.
- *The Hydrocarbon Oil (Supply of Rebated Heavy Oil) (Payment of Rebate) Regulations 2008* ⁽²²⁶⁾.
- *The Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* ⁽²²⁷⁾.
- *The Hydrocarbon Oil Duties (Reliefs for Electricity Generation) Regulations 2005* ⁽²²⁸⁾.
- *The Other Fuel Substitutes (Rates of Excise Duty etc) Order 1995* ⁽²²⁹⁾.

²¹³ S.I. 1992/3152.

²¹⁴ S.I. 1985/1450.

²¹⁵ S.I. 2004/2065.

²¹⁶ S.I. 2005/1714.

²¹⁷ S.I. 2005/1715.

²¹⁸ S.I. 2001/838.

²¹⁹ S.I. 1992/3156.

²²⁰ S.I. 1995/1046.

²²¹ S.I. 2010/593.

²²² S.I. 1999/1565.

²²³ S.I. 2004/2064.

²²⁴ S.I. 1988/809.

²²⁵ S.I. 2002/1773.

²²⁶ S.I. 2008/2600.

²²⁷ S.I. 2008/2599.

²²⁸ S.I. 2005/3320.

²²⁹ S.I. 1995/2716.

– *The Warehousekeepers and Owners of Warehoused Goods Regulations 1999* ⁽²³⁰⁾.

²³⁰ S.I. 1999/1278.

SEGUNDA PARTE

**EL RÉGIMEN DE IMPUESTOS ESPECIALES
SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS
EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN
EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO**

CAPÍTULO I

LA ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO

§ 128. En este Capítulo analizaremos cada uno de los elementos con los cuales la armonización legislativa ha podido configurar los impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Derecho de la Unión. Comenzaremos con el ámbito territorial de aplicación e identificaremos los conceptos de «territorios terceros» y de «tercer país». Definiremos el ámbito objetivo de aplicación del impuesto especial, centrándonos en el contenido de la expresión «productos energéticos y electricidad», en las exclusiones del ámbito objetivo y en la facultad de los Estados miembros para establecer otros impuestos especiales. Seguido, coordinaremos los hechos impositivos del impuesto, analizaremos cada uno de los supuestos en que puede verificarse el devengo, como también los supuestos de no sujeción. Examinaremos los niveles de imposición y verificaremos la capacidad recaudatoria de los Estados miembros por concepto de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad. Explicaremos el sistema de niveles mínimos de imposición, incluyendo la facultad de los Estados miembros para disponer tipos impositivos diferenciados y las alternativas para introducir exenciones y reducciones de tipo impositivo. Posteriormente, analizaremos en específico cada uno de los niveles mínimos de imposición: el que recae sobre los carburantes de automoción y que permite la distinción entre gasóleo de uso profesional y de uso no profesional; el que recae sobre los carburantes de automoción utilizados en determinados fines industriales y profesionales; los que recaen sobre los combustibles para calefacción y la electricidad y; haremos referencia a los productos energéticos sin especificación expresa del nivel de imposición por la DIE. En los tres primeros niveles mínimos de imposición señalados expondremos los respectivos cuadros de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros. Hemos coordinado, sistematizado y analizado el conjunto de exenciones y reducciones de tipo impositivo del régimen de imposición energética. Finalmente, identificaremos los operadores del sistema y la determinación del deudor.

SECCIÓN I

EL ÁMBITO TERRITORIAL DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE IMPUESTOS ESPECIALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN

§ 129. De la Directiva 2008/118/CE, artículo 5, apartado primero, y artículo 4, números 2) y 3), se desprende que el ámbito de aplicación territorial del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad es el «territorio de la Comunidad», entendido éste como el territorio de cada uno de los Estados miembros a los que es aplicable el Tratado, conforme a lo previsto en el artículo 299 del mismo, salvo los «territorios terceros»⁽²³¹⁾. Debemos advertir, sin embargo, que la mención a la susodicha norma del Tratado debe hoy entenderse efectuada al artículo 52 del Tratado UE⁽²³²⁾ y al artículo 355 del TFUE⁽²³³⁾, conjuntamente.

²³¹ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 479: «Articles 5 and 6 provide where the General Arrangements Directive and the specific excise Directives apply. To enhance clarity, the structure of these provisions has been aligned to the structure used in Articles 6 and 7 of the VAT Directive».

²³² Artículo 52 del Tratado UE: «1. Los Tratados se aplicarán al Reino de Bélgica, a la República de Bulgaria, a la República Checa, al Reino de Dinamarca, a la República Federal de Alemania, a la República de Estonia, a Irlanda, a la República Helénica, al Reino de España, a la República Francesa, a la República de Croacia, a la República Italiana, a la República de Chipre, a la República de Letonia, a la República de Lituania, al Gran Ducado de Luxemburgo, a la República de Hungría, a la República de Malta, al Reino de los Países Bajos, a la República de Austria, a la República de Polonia, a la República Portuguesa, a Rumanía, a la República de Eslovenia, a la República Eslovaca, a la República de Finlandia, al Reino de Suecia y al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

2. El ámbito de aplicación territorial de los Tratados se especifica en el artículo 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea».

²³³ Artículo 355 del TFUE: «Además de las disposiciones del artículo 52 del Tratado de la Unión Europea relativas al ámbito de aplicación territorial de los Tratados, se aplicarán las disposiciones siguientes:

1. Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a Guadalupe, la Guayana Francesa, Martinica, la Reunión, San Bartolomé, San Martín, las Azores, Madeira y las islas Canarias, de conformidad con el artículo 349.

2. Los países y territorios de ultramar, cuya lista figura en el anexo II, estarán sometidos al régimen especial de asociación definido en la cuarta parte.

Los Tratados no se aplicarán a los países y territorios de ultramar no mencionados en la lista antes citada que mantengan relaciones especiales con el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

3. Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro.

4. Las disposiciones de los Tratados se aplicarán a las islas Åland de conformidad con las disposiciones del Protocolo n.º 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia.

5. No obstante lo dispuesto en el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea y en los apartados 1 a 4 del presente artículo:

a) los Tratados no se aplicarán a las islas Feroe;

b) los Tratados no se aplicarán a las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia en Chipre salvo en la medida que sea necesaria para garantizar el cumplimiento de las disposiciones establecidas en el Protocolo relativo a las zonas de soberanía del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en Chipre adjunto al Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca a la Unión Europea y de conformidad con lo dispuesto en dicho Protocolo;

c) las disposiciones de los Tratados sólo serán aplicables a las islas del Canal y a la isla de Man en la medida necesaria para asegurar la aplicación del régimen previsto para dichas islas en el Tratado relativo

§ 130. Aquello que destaca de la mencionada regla de aplicación territorial del régimen de impuestos especiales es, precisamente, su excepción: los «territorios terceros». La determinación de estos ámbitos espaciales no deja de ser compleja. En principio, la Propuesta de Directiva de la Comisión que derivó en la Directiva 92/12/CEE ⁽²³⁴⁾ pretendía que el ámbito territorial de aplicación del régimen general de impuestos especiales se remitiese al territorio aduanero de la Comunidad, pero en la adopción final de dicha Directiva se optó por indicar expresamente los territorios nacionales exceptuados. Con todo, la comprensión de la determinación de los «territorios terceros» en la Directiva 2008/118/CE se facilita si se aprecia conjuntamente con los artículos 349 y 355 del TFUE y con el artículo 3 del Código Aduanero Comunitario ⁽²³⁵⁾ (que corresponde con el artículo 4 del Código Aduanero de la Unión ⁽²³⁶⁾, aplicable a partir del 1 de junio de 2016).

§ 131. En consecuencia, entre los «territorios terceros» es posible distinguir tres subgrupos. El primer subgrupo lo conforman aquellos territorios que, a pesar de su pertenencia al territorio aduanero de la Unión, no se les aplica la Directiva 2008/118/CE ni las Directivas específicas sobre impuestos especiales. Estos territorios terceros son: las Islas Canarias; los territorios franceses a que se refieren los artículos 349 y 355, apartado 1, del TFUE ⁽²³⁷⁾; las Islas Åland y; las Islas del Canal. Ahora bien, a pesar de los aspectos geográficos, sociales y económicos que fundamentan la exclusión de las Islas Canarias y de los territorios franceses enunciados, España y Francia pueden, respectivamente, optar por la aplicación del régimen de impuestos especiales en dichos territorios, sea sobre todos o algunos de los productos sujetos, bajo reserva de medidas de adaptación en razón de la extrema lejanía, a partir del primer día del segundo mes siguiente al depósito de la declaración. En cuanto a las Islas Åland, su exclusión de la armonización de los impuestos especiales tiene por base el artículo 2 del Protocolo n.º 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de Noruega, Austria, Finlandia y Suecia ⁽²³⁸⁾. Por lo que respecta a las Islas del Canal, su exclusión se justifica en virtud del artículo 355, apartado 5, letra c), del TFUE, el cual tiene como fundamento el artículo 26 del Tratado de adhesión a las Comunidades Europeas de Dinamarca, Irlanda, Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ⁽²³⁹⁾.

§ 132. Debido a la dicotomía de este primer subgrupo de territorios terceros en cuanto, por una lado, integran el territorio aduanero de la Unión pero, por otro lado, no se incluyen en el ámbito de aplicación del régimen de impuestos especiales, la Directiva 2008/118/CE previene en su artículo 3 la aplicación, *mutatis mutandis*, de las

a la adhesión de nuevos Estados miembros a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, firmado el 22 de enero de 1972.

6. El Consejo Europeo, por iniciativa del Estado miembro de que se trate, podrá adoptar una decisión que modifique el estatuto respecto de la Unión de alguno de los países o territorios daneses, franceses o neerlandeses a que se refieren los apartados 1 y 2. El Consejo Europeo se pronunciará por unanimidad, previa consulta a la Comisión».

²³⁴ COM(90) 431 final de 7.11.1990.

²³⁵ *Vid. supra* § 45.

²³⁶ *Vid. supra* § 45.

²³⁷ De acuerdo con la Directiva 2013/61/UE, que modifica la Directiva 2008/118/CE para concordar el cambio de estatuto de Mayotte a región ultraperiférica en el sentido del artículo 349 del TFUE, vigente desde el 1 de enero de 2014. *Vid. supra* § 95.

²³⁸ DO C 241 de 29.8.1994, p. 352.

²³⁹ DO L 73 de 27.3.1972, p. 19.

formalidades aduaneras relacionadas con la entrada y salida de mercancías del territorio aduanero de la Unión a la entrada y a la salida de la Unión, respectivamente, de productos sujetos a impuestos especiales procedentes o destinados a uno de estos territorios terceros ⁽²⁴⁰⁾⁽²⁴¹⁾. Sin embargo, Finlandia está autorizada, con respecto a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales entre su territorio y los territorios contemplados en las Islas Åland, a aplicar los mismos procedimientos que los que se aplican a la circulación en su territorio [tal como se define en el artículo 4, número 2), de la Directiva 2008/118/CE ⁽²⁴²⁾].

§ 133. En segundo lugar, son «territorios terceros» los territorios comprendidos, *stricto sensu*, en el ámbito de aplicación del artículo 299, apartado 4, del Tratado. Actualmente, esta remisión debe entenderse hecha al artículo 355, apartado 3, del TFUE, el cual aplica las disposiciones de los Tratados a los territorios europeos cuyas relaciones exteriores asuma un Estado miembro de la Unión.

§ 134. El tercer subgrupo de «territorios terceros» lo constituyen determinadas superficies que, a la vez, son excluidas del territorio aduanero de la Unión. En concreto, del territorio de Alemania se excluyen la Isla de Helgioland y el territorio de Büsingen, en función del Tratado de 23 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza. Del territorio de España se exceptúan Ceuta y Melilla. De la República Italiana se establecen como territorios terceros las aguas nacionales del lago de Lugano, Livigno y Campione d'Italia.

§ 135. Existe una situación especial con el Monte Athos. A pesar de que no es calificado como territorio tercero, el régimen general de impuestos especiales no debe impedir que Grecia mantenga el estatuto específico que le concede, en los términos del artículo 105 de la Constitución Griega ⁽²⁴³⁾.

²⁴⁰ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, pp. 565-566: «En clair, ces mouvements de marchandises seront soumis aux mêmes formalités que celles applicables aux importations, ce qui est la logique, mais est nécessaire puisque les territoires en question sont ceux qui font partie du territoire douanier communautaire mais qui sont placés en dehors du champ de la directive. L'article 3, par. 2, établit le symétrisme pour les produits à destination de ces territoires qui seront aux fins de ces formalités assimilés à des exportations».

²⁴¹ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 478: «These formalities already apply to excise goods by virtue of Articles 275 and 279 of Directive 2006/112/EC on the common system of VAT. However, to clarify these situations, these provisions are included in Directive 2008/118/EC as well».

²⁴² *Vid. supra* § 129.

²⁴³ Artículo 105 de la Constitución Griega: «1. La península de Athos, que a partir y más allá de Megali Vigla constituye el territorio del Monte Athos, será, con arreglo a su antiguo estatuto privilegiado, una parte autoadministrada del Estado griego cuya soberanía permanece intacta en el ámbito de la misma. Desde el punto de vista espiritual, el Monte Athos dependerá de la jurisdicción directa del Patriarcado Ecuménico. Todos cuantos lleven allí la vida monástica adquirirán la nacionalidad helena en cuanto fueren admitidos como novicios o como monjes, sin otra formalidad.

2. El Monte Athos será administrado según su propio régimen por veinte Santos Monasterios, entre los cuales se repartirá la Península de Athos, cuyo suelo seguirá siendo inalienable. La administración será ejercida por representantes de los Santos Monasterios que constituyen la Sagrada Comunidad. Queda absolutamente prohibido introducir modificación alguna en el sistema administrativo o en el número de los Monasterios del Monte Athos, como tampoco en su orden jerárquico o en sus relaciones con sus dependencias, y se prohíbe asimismo la instalación de heterodoxos o cismáticos.

3. La determinación detallada de los estatutos del Monte Athos y de las modalidades de su

§ 136. Podemos entender las razones por las cuales los territorios terceros constituyen una excepción al ámbito de aplicación territorial del régimen de impuestos especiales. Sin embargo, forzoso es advertir que tales razones son parciales. Los territorios terceros, particularmente aquellos que tienen su razón en la lejanía con su respectivo Estado miembro o en su accidentada geografía, exigen beneficios económicos que permitan mantener e incentivar su desarrollo. En este sentido, asumir la pérdida de los efectos recaudatorios de los impuestos especiales en estas zonas es justificable. Pero, en el caso de la imposición sobre los productos energéticos, debemos tener presente que en virtud de su deber de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, dichos impuestos deben procurar la protección del medio ambiente. Los efectos del cambio climático no diferencian fronteras y, en consecuencia, las emisiones de gases de efecto invernadero en los territorios terceros son tan perjudiciales como aquellos que emanan de los territorios de los Estados miembros donde se aplican los impuestos especiales sobre la energía. Así las cosas, el equilibrio debe ser reestablecido: en consonancia con los fines ambientales los territorios terceros deberían desaparecer como excepción al ámbito territorial de aplicación del régimen de impuestos especiales, pero, como contrapartida, podría renunciarse a los fines recaudatorios por medio de beneficios fiscales que reconozcan las peculiares circunstancias de los territorios terceros.

§ 137. Por otra parte, la Directiva 2008/118/CE expone el concepto de «tercer país», el cual, *sensu stricto*, es todo Estado o territorio al que no se aplique el Tratado. No obstante, este concepto también incluye excepciones. En primer lugar, el Principado de Mónaco no se considera tercer país, teniendo como antecedente el Convenio aduanero firmado con Francia en París, el 18 de mayo de 1963 ⁽²⁴⁴⁾. En segundo lugar, San Marino no es tercer país en consideración de la *Convenzione di amicizia e di buon vicinato* firmada con Italia en 1939 ⁽²⁴⁵⁾. En tercer lugar, se excluye la Isla de Man, en concordancia con el Protocolo n.º 3 del Tratado de adhesión a las Comunidades Europeas de Dinamarca, Irlanda, Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte ⁽²⁴⁶⁾. Finalmente, no son terceros países las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia, con base en el Protocolo relativo a las zonas de soberanía del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en Chipre ⁽²⁴⁷⁾, el cual tiene a su vez como antecedente el Tratado relativo al Establecimiento de la República de Chipre

funcionamiento se hará por la Carta Estatutaria del Monte Athos, la cual será redactada y votada por los veinte Santos Monasterios, con la participación del representante del Estado, y ratificada por el Patriarcado Ecuménico y la Cámara de Diputados de los Helenos.

4. La estricta observancia de los regímenes del Monte Athos queda sometida, desde el punto de vista espiritual, a la supervisión del Patriarcado Ecuménico y, desde el punto de vista administrativo, a la supervisión del Estado, al cual corresponderá además a título exclusivo el mantenimiento del orden y de la seguridad pública.

5. Los poderes mencionados del Estado serán ejercitados por un Gobernador, cuyos derechos y deberes serán fijados por la ley. Se determinará también por ley el poder judicial ejercido por las autoridades conventuales y por la Sagrada Comunidad, así como las prerrogativas aduaneras y fiscales del Monte Athos».

²⁴⁴ FRANCIA: Décret n.º 63-982 du 24 septembre 1963 portant publication des accords du 18 mai 1963 entre la France et Monaco. *JORF* de 27.9.1963, p. 8679.

²⁴⁵ ITALIA; REPÚBLICA DE SAN MARINO: «Convenzione di amicizia e di buon vicinato». Roma, 31 de marzo de 1939. *GU* 217 de 16.9.1939.

²⁴⁶ DO L 73 de 27.3.1972, p. 164.

²⁴⁷ DO L 236 de 23.9.2003, p. 940-944.

(²⁴⁸). En consecuencia, el régimen general de impuestos especiales del Derecho de la Unión impone a cada Estado miembro la obligación de adoptar las medidas necesarias para garantizar que los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales con origen o destino en uno de estos territorios no calificados como terceros países, tengan la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Francia, en Italia, en el Reino Unido o en Chipre, según corresponda.

§ 138. Existe una situación particular respecto de Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal). Si bien estos territorios pertenecen a Austria (miembro de la Unión), el acceso a ellos sólo es posible desde Alemania. Por tanto, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales con origen o destino en Jungholz y Mittelberg (Kleines Walsertal) tengan la misma consideración que los movimientos con origen o destino en Alemania.

§ 139. En España, en Francia y en el Reino Unido, la transposición de las normas del Derecho de la Unión sobre el ámbito de aplicación territorial del régimen de impuestos especiales no presenta complejidades. En España, la labor ha sido efectuada por la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en su artículo 3 y artículo 4, números 1, 2, 7, 29 y 30. Tanto del artículo 3, apartado 1, como de la Exposición de Motivos de la citada Ley, se concluye que España ha optado por no aplicar en las Islas Canarias el Impuesto sobre Hidrocarburos con carácter de impuesto armonizado.

§ 140. Francia, por su parte, ha realizado la transposición de las normas de aplicación territorial en los artículos 158 *bis* y 158 *quater* del *Code des Douanes*, en lo que respecta con el régimen general de accisas relativas con los productos energéticos. No obstante, advertimos que Francia instituye sobre determinados productos energéticos, en el artículo 266 *quater* del mismo Código, la Tasa especial de consumo en los departamentos de ultramar (TSC) aplicable en los departamentos de Guadalupe, de la Guyana, de la Martinica, de Mayotte y de la Reunión [considerados «territorios terceros» por la remisión a los artículos 349 y 355, apartado 1, del TFUE (²⁴⁹)]. La TSC francesa tiene por particularidad que su tipo impositivo no puede ser superior al tipo impositivo armonizado de la TICPE, convirtiéndose en un ejemplo de reconciliación entre el reconocimiento a las características particulares de estos territorios y los fines ambientales del impuesto especial.

§ 141. En el caso del Reino Unido, la transposición de las normas sobre el ámbito de aplicación territorial se ha efectuado en el artículo 3, párrafo 1, de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*. Cabe destacar que la norma británica, cuando define «*Member State*» y «*territory of a Member State*», ha actualizado la remisión a las normas del Tratado UE (artículo 52) y del TFUE (artículo 355) (²⁵⁰). Esta rectificación es deseable en el artículo 4, número 2), de la Directiva 2008/118/CE y, por ende, en las legislaciones nacionales que aún no han plasmado la actualización, como la española y la francesa.

²⁴⁸ CHIPRE; GRECIA; TURQUÍA; REINO UNIDO: «Treaty concerning the Establishment of the Republic of Cyprus». Nicosia, 16 de agosto de 1960. NACIONES UNIDAS: *Treaty Series*, 1960, vol. 382, p. 8.

²⁴⁹ *Vid. supra* § 131.

²⁵⁰ *Vid. supra* § 129.

SECCIÓN II

EL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN

A. EL CONTENIDO DE LA EXPRESIÓN «PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y ELECTRICIDAD»

§ 142. El régimen general de impuestos especiales del Derecho de la Unión tiene por ámbito objetivo de aplicación tres grupos de mercancías. El primero de ellos está conformado por los productos energéticos y la electricidad, regulados en específico por la DIE. El segundo grupo lo forman el alcohol y las bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE ⁽²⁵¹⁾ y 92/84/CEE ⁽²⁵²⁾. El tercer grupo se compone por las labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE ⁽²⁵³⁾, 92/79/CEE ⁽²⁵⁴⁾ y 92/80/CEE ⁽²⁵⁵⁾.

§ 143. En relación con el primero de los grupos mencionados, originalmente la Directiva 92/12/CEE gravaba sólo el consumo de los hidrocarburos ⁽²⁵⁶⁾. Fue la Directiva 2008/118/CE la que, en concordancia con la reestructuración impuesta por la DIE, selló la ampliación del ámbito objetivo de aplicación cambiando el término «hidrocarburos» por la expresión «productos energéticos y electricidad».

§ 144. Para determinar el contenido de la expresión «productos energéticos y electricidad» el Derecho de la Unión utiliza la Nomenclatura Combinada (NC) ⁽²⁵⁷⁾. La definición es simple en el caso de la electricidad, pues la DIE opta por desclasificarla del concepto de productos energéticos e incluirla individualmente en el ámbito objetivo del impuesto especial (artículo 2, apartado 2.), identificándola con el código NC 2716 00 00 ⁽²⁵⁸⁾. No obstante, la determinación se dificulta en el caso de los productos energéticos debido a la amplitud y diversidad de productos que la DIE comprende en esta expresión, algunos de ellos en razón de su propia naturaleza, otros sólo en consideración con el uso destinado.

§ 145. En concreto, el artículo 2, apartado 1, de la DIE considera que son «productos energéticos» los siguientes:

(1) Los productos de los siguientes códigos NC cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción, los cuales

²⁵¹ DO L 316 de 31.10.1992, pp. 21-27.

²⁵² DO L 316 de 31.10.1992, pp. 29-31.

²⁵³ DO L 291 de 6.12.1995, pp. 40-45.

²⁵⁴ DO L 316 de 31.10.1992, pp. 8-9.

²⁵⁵ DO L 316 de 31.10.1992, pp. 10-11.

²⁵⁶ *Vid. supra* § 65 y ss.

²⁵⁷ *Vid. supra* § 46. La Comisión, asistida por el Comité de impuestos especiales, debe tomar una vez al año la decisión de actualizar los códigos NC de los productos sujetos por la DIE, sin poder introducir de este modo cambio alguno en los tipos impositivos mínimos, ni añadir o suprimir productos energéticos y electricidad.

²⁵⁸ Código NC 2716 00 00: «Energía eléctrica (partida discrecional)». Al respecto, BERLIN (*Politique fiscale*, 2012, vol. I, pp. 537-538) ha criticado la regulación individual de la electricidad en favor de su inclusión en la lista de los productos que son considerados productos energéticos, esgrimiendo el deber de interpretar dicha lista en función del objetivo de la Directiva, cual es incluir todos los productos utilizados como carburante o combustible, motivo por el cual debería englobar todas las fuentes de energía en el ámbito de aplicación del impuesto por razones de libre competencia en el mercado interior.

corresponden, en general, con aceites y grasas animales o vegetales:

- *NC 1507* : Aceite de soja (soya) y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1508* : Aceite de cacahuete (cacahuete, maní) y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1509* : Aceite de oliva y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1510* : Los demás aceites y sus fracciones obtenidos exclusivamente de aceituna, incluso refinados, pero sin modificar químicamente, y mezclas de estos aceites o fracciones con los aceites o fracciones de la partida 1509.
- *NC 1511* : Aceite de palma y sus fracciones, incluso refinado, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1512* : Aceites de girasol, cártamo o algodón, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1513* : Aceites de coco (de copra), de almendra de palma o de babasú, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1514* : Aceites de nabo (de nabina), colza o mostaza, y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1515* : Las demás grasas y aceites vegetales fijos (incluido el aceite de jojoba), y sus fracciones, incluso refinados, pero sin modificar químicamente.
- *NC 1516* : Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, parcial o totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados o elaidinizados, incluso refinados, pero sin preparar de otro modo.
- *NC 1517* : Margarina; mezclas o preparaciones alimenticias de grasas o aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites, de este capítulo, excepto las grasas y aceites alimenticios y sus fracciones, de la partida 1516.
- *NC 1518* : Grasas y aceites, animales o vegetales, y sus fracciones, cocidos, oxidados, deshidratados, sulfurados, sopladados, polimerizados por calor en vacío o atmósfera inerte («estandardizados»), o modificados químicamente de otra forma, excepto los de la partida 1516; mezclas o preparaciones no alimenticias de grasas o de aceites, animales o vegetales, o de fracciones de diferentes grasas o aceites de este capítulo [Capítulo 15: «Grasas y aceites animales o vegetales; productos de su desdoblamiento; grasas alimenticias elaboradas; ceras de origen animal o vegetal»], no expresadas ni comprendidas en otra

parte.

(2) Los productos de los siguientes códigos NC pertenecientes al Capítulo 27 del Anexo I del Reglamento de ejecución (UE) n.º 2015/1754 ⁽²⁵⁹⁾, sobre combustibles minerales, aceites minerales y productos de su destilación, materias bituminosas y ceras minerales:

- NC 2701 : Hullas; briquetas, ovoides y combustibles sólidos similares, obtenidos de la hulla.
- NC 2702 : Lignitos, incluso aglomerados, excepto el azabache.
- NC 2704 : Coques y semicoques de hulla, lignito o turba, incluso aglomerados; carbón de retorta.
- NC 2705 : Gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos.
- NC 2706 : Alquitranes de hulla, lignito o turba y demás alquitranes minerales, aunque estén deshidratados o descabezados, incluidos los alquitranes reconstituidos.
- NC 2707 : Aceites y demás productos de la destilación de los alquitranes de hulla de alta temperatura; productos análogos en los que los constituyentes aromáticos predominen en peso sobre los no aromáticos.
- NC 2708 : Brea y coque de brea de alquitrán de hulla o de otros alquitranes minerales.
- NC 2709 : Aceites crudos de petróleo o de mineral bituminoso.
- NC 2710 : Aceites de petróleo o de mineral bituminoso, excepto los aceites crudos; preparaciones no expresadas ni comprendidas en otra parte, con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso superior o igual al 70 % en peso, en las que estos aceites constituyan el elemento base; desechos de aceites ⁽²⁶⁰⁾.
- NC 2711 : Gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos.
- NC 2712 : Vaselina; parafina, cera de petróleo microcristalina, *slack wax*, ozoquerita, cera de lignito, cera de turba, demás ceras minerales y productos similares obtenidos por síntesis o por otros procedimientos, incluso coloreados.
- NC 2713 : Coque de petróleo, betún de petróleo y demás residuos de los aceites de petróleo o de mineral bituminoso.
- NC 2714 : Betunes y asfaltos naturales; pizarras y arenas bituminosas; asfaltitas y

²⁵⁹ Vid. *supra* § 46.

²⁶⁰ Vid. *infra* nota al pie n.º 322 en relación con la sentencia Fendt Italiana.

rocas asfálticas.

- *NC 2715* : Mezclas bituminosas a base de asfalto o de betún naturales, de betún de petróleo, de alquitrán mineral o de brea de alquitrán mineral (por ejemplo: mástiques bituminosos, *cut backs*).

(3) Los siguientes productos químicos orgánicos:

- *NC 2901* : Hidrocarburos acíclicos.
- *NC 2902* : Hidrocarburos cíclicos.

(4) Los siguientes productos químicos orgánicos que no sean de origen sintético, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción:

- *NC 2905 11 00* : Alcoholes acíclicos y sus derivados halogenados, sulfonados, nitrados o nitrosados: – Monoalcoholes saturados: – – Metanol (alcohol metílico).

(5) Las preparaciones lubricantes identificadas en el siguiente código NC:

- *NC 3403* : Preparaciones lubricantes, incluidos los aceites de corte, las preparaciones para aflojar tuercas, las preparaciones antiherrumbre o anticorrosión y las preparaciones para el desmoldeo, a base de lubricantes y preparaciones de los tipos utilizados para el ensimado de materias textiles o el aceitado o engrasado de cueros y pieles, peletería u otras materias (excepto aquellas con un contenido de aceites de petróleo o de mineral bituminoso, como componente básico, superior o igual al 70 % en peso).

(6) Los productos de las industrias químicas del siguiente código NC:

- *NC 3811* : Preparaciones antidetonantes, inhibidores de oxidación, aditivos peptizantes, mejoradores de viscosidad, anticorrosivos y demás aditivos preparados para aceites minerales, incluida la gasolina, u otros líquidos utilizados para los mismos fines que los aceites minerales.

(7) Los productos de las industrias químicas del siguiente código NC:

- *NC 3817* : Mezclas de alquilbencenos y mezclas de alquilnaftalenos (excepto las de las partidas 2707 o 2902).

(8) Los productos de las industrias químicas del siguiente código NC, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción:

- *NC 3824 90 99* : Este código NC ya no aparece en el Reglamento de Ejecución

(UE) 2015/1754 ⁽²⁶¹⁾. Con el código NC 3824 90 se identifican las preparaciones aglutinantes para moldes o núcleos de fundición; productos químicos y preparaciones de la industria química o de las industrias conexas, incluidas las mezclas de productos naturales, no expresados ni comprendidos en otra parte: – Los demás.

§ 146. Del artículo 2, apartado 1, de la DIE, deducimos que el principal criterio que permite calificar a un producto como energético es su aptitud para ser consumido como combustible para calefacción o como carburante de automoción. Son éstos los tipos de consumos energéticos que interesan a la DIE y, por ende, al régimen armonizado de impuestos especiales sobre los productos energéticos.

§ 147. En casos determinados ⁽²⁶²⁾, la DIE apuesta por la certeza jurídica y califica directamente a algunos productos como energéticos en consideración a su propia naturaleza y/o a la habitualidad de su uso como carburante de automoción o combustible de calefacción.

§ 148. En otros casos, sin embargo, el artículo 2, apartado 1, de la DIE califica determinados productos como energéticos bajo condición de que éstos sean destinados al consumo como carburantes de automoción o combustibles de calefacción ⁽²⁶³⁾. En estos supuestos de productos energéticos «accidentales», la DIE fusiona la especificación del ámbito objetivo del impuesto especial con la determinación del hecho imponible. Esta técnica de determinación del ámbito objetivo nos obliga a preguntar desde qué momento se considera que un producto es «destinado» al consumo como combustible de calefacción o como carburante de automoción. Ya en 1991, el CESE, en su Dictamen a propósito de la Propuesta que se transformaría en la Directiva 92/81/CEE ⁽²⁶⁴⁾, advertía de lo inapropiado para la aplicación práctica de la descripción de los productos sujetos de acuerdo con criterios difícilmente comprobables, como la idoneidad y la aplicabilidad, y no con arreglo a criterios materiales objetivos. Para atenuar los efectos de esta incerteza jurídica, el artículo 20 de la DIE ha debido indicar cuáles productos energéticos deben ser sometidos a las disposiciones sobre control y movimientos de la Directiva 2008/118/CE, repitiendo la mayoría de los productos indicados en el artículo 2, apartado 1 y reiterando (desafortunadamente) los elementos condicionantes ⁽²⁶⁵⁾. Posteriormente, la Propuesta fallida de modificación de la DIE ⁽²⁶⁶⁾ pretendió agregar un nuevo apartado al artículo 2, en virtud del cual los productos energéticos accidentales destinados al abastecimiento se considerarían destinados a utilizarse como combustibles de calefacción o carburantes de automoción desde el momento en que el suministrador esté al corriente, o debiese razonablemente estar al corriente, de que el receptor piensa utilizar los productos como combustibles de calefacción o carburantes de automoción ⁽²⁶⁷⁾. La objetividad de esta solución es,

²⁶¹ DO L 285 de 30.10.2015, pp. 1-926.

²⁶² *Vid. supra* § 145, números (2), (3), (5), (6) y (7).

²⁶³ *Vid. supra* § 145, números (1), (4) y (8).

²⁶⁴ DO C 69 de 18.3.1991, pp. 25-32.

²⁶⁵ *Vid. infra* § 443 y ss.

²⁶⁶ *Vid. supra* § 113 y ss.

²⁶⁷ Además, en el caso de los productos del apartado 1, letra a), del artículo 2 y del artículo 20, apartado 1, letra a), la Propuesta que pretendía modificar la DIE no consideraba que estos productos estaban

cuando menos, cuestionable. Para hacerla operativa requeriría paralelamente modificaciones en el procedimiento tendentes a exigir algún tipo de declaración por parte del receptor, de manera de ofrecer seguridad jurídica al suministrador. Aún así, este eventual conjunto de declaraciones de intenciones no tendrían el efecto de excluir del ámbito objetivo del impuesto especial aquellos productos energéticos que, en contra de lo manifestado, sean posteriormente utilizados como combustibles de calefacción o carburantes de automoción. El uso efectivo como combustible de calefacción o carburante de automoción es el criterio material objetivo por esencia.

§ 149. Con la identificación de los productos que se consideran productos energéticos y con la individualización de la electricidad no se cierra el ámbito objetivo de aplicación del impuesto especial de la Unión en estudio. Para ello, es necesario revisar dos particulares estipulaciones de la DIE que constituyen verdaderas «cláusulas de integración residual» al ámbito objetivo.

§ 150. En primer lugar, la DIE establece una cláusula residual de integración que destaca por la extensión de sus alcances. El artículo 2, apartado 3, párrafo 2, de la DIE dispone que

«[a]demás de los productos gravables enumerados en el apartado 1 [²⁶⁸], cualquier producto destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, se gravará con el mismo tipo impositivo aplicable al carburante de automoción equivalente».

§ 151. Este párrafo segundo del artículo 2, apartado 3, de la DIE, fue interpretado por el *TJCE* en la sentencia *Afton Chemical* (²⁶⁹), en la cual se declaró la inclusión estricta

destinados a ser utilizados como combustibles de calefacción o carburantes de automoción si se suministraban a un productor de los códigos NC 2909 19 10 y 3824 90 91.

²⁶⁸ Los «productos gravables enumerados en el apartado 1» corresponden con la lista de productos energéticos especificada en el § 145, *supra*.

²⁶⁹ Sentencia *Afton Chemical*, C-517/07, EU:C:2008:751. En esta petición de decisión prejudicial planteada por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), el *TJCE* interpretó el artículo 2, apartado 3, y el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81/CE, y los correlativos artículo 2, apartado 3, y artículo 2, apartado 4, de la DIE. Según los hechos del caso, Afton fabricó diversos aditivos pertenecientes a la partida 3811 NC, los cuales fueron concebidos para añadirse a los carburantes y mezclarse con éstos, generalmente en una proporción de 1 a 1 000 o 2 000. Estos aditivos, sin embargo, no estaban destinados al consumo, ni se ponían a la venta ni se utilizaban como carburante. Es más, ninguno de estos aditivos estaba pensado para funcionar como combustible como tal o para propulsar vehículos. Por el contrario, tales aditivos contenían uno o varios de los siguientes componentes: agente limpiador, antiespumante, desemulsionante, fluido portador, disolvente, mejorador del cetano y de la lubricación e inhibidor de corrosión. Con base en estos hechos, Afton recurrió ante el VAT and Duties Tribunal para obtener de los Commissioners la devolución de los impuestos abonados sobre esos aditivos. La High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division, planteó al *TJCE* diversas cuestiones prejudiciales que, en esencia, preguntaban si los artículos en cuestión debían interpretarse en el sentido de que debiesen estar sujetos al régimen de imposición previsto por las Directivas citadas los aditivos para carburante, como los controvertidos, que tienen la condición de hidrocarburos en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 92/81/CE o de productos energéticos en el sentido de la DIE, pero que no están destinados al consumo como carburantes, ni se ponen a la venta ni se utilizan con este fin, sino que se añaden al carburante con un propósito diferente a la propulsión del vehículo en el que se usa dicho carburante.

El *TJCE* expuso que la locución prepositiva «además de» que utilizan los artículos 2, apartado 3, de la Directiva 92/81/CEE, y 2, apartado 3, de la DIE, según la acepción normal del término, no tiene finalidad de exclusión sino, por el contrario, de inclusión (apartado 35). Todavía más, el Tribunal desprendió que

en el ámbito objetivo de aquellos aditivos que son añadidos en los carburantes y utilizados en éstos, aún cuando, propiamente tal, no sean destinados al consumo, ni puestos a la venta ni utilizados como carburantes de automoción. En estas circunstancias, el *TJCE* no consideró aplicable la exclusión que opera cuando los productos energéticos son utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción ⁽²⁷⁰⁾. Arguyendo razones de coherencia normativa, el *TJCE* asimila y confunde los aditivos con los carburantes de automoción por el sólo hecho de ser añadidos, con independencia de su naturaleza, sometiéndolos al mismo régimen. Esta asimilación se sustenta por una razón práctica, cual es la dificultad para distinguir entre aditivos y carburantes (y expansores, en su caso) una vez que son mezclados ⁽²⁷¹⁾.

§ 152. Cabe además otra precisión en relación con el segundo párrafo del artículo 2, apartado 3, de la DIE. El alcohol etílico de origen vegetal o bioetanol es objeto del régimen de impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas. Sin embargo, el párrafo en cuestión podría aplicarse, subsidiariamente, en los supuestos en que el

mediante la expresión «además de los productos gravados a que se refiere el apartado 1», dichos artículos se dirigen a establecer de manera explícita la inclusión, en el ámbito de aplicación de sus disposiciones, de todos los productos que se destinen al consumo, se pongan a la venta o se utilicen como carburante o como aditivo o para aumentar el volumen final de los carburantes, incluidos los productos que constituyen hidrocarburos o productos energéticos en el sentido de tales Directivas (apartado 36).

El *TJCE* consideró preciso recordar que la Directiva 92/81/CEE y la DIE se dirigen a establecer un régimen de imposición armonizado de los hidrocarburos y de los productos energéticos, respectivamente. Bajo esta premisa, determinó que la exclusión de los aditivos para carburante como los controvertidos en el litigio del ámbito de aplicación de los artículos mencionados conduce a un resultado incoherente, e incluso absurdo, según el cual tales aditivos, que tienen la condición de hidrocarburos o de productos energéticos, no estarían sujetos a la obligación de tributación prevista por esas disposiciones, cuando consta que, por su parte, aditivos para carburante que no son hidrocarburos o productos energéticos están sujetos a dicha obligación en virtud de las mencionadas disposiciones (apartado 39). En realidad, parece que, más bien al contrario, el legislador *comunitario* ha pretendido asimilar a los carburantes los aditivos añadidos a éstos, con independencia de su naturaleza, por el mero hecho de que se añaden a tales carburantes, con el fin de someterlos al mismo régimen de imposición que éstos (apartado 40).

A este respecto, el *TJCE* procedió a indicar que, desde el momento en que se añade un aditivo a un carburante, resulta imposible distinguir el propio carburante del aditivo con el que se mezcla sin proceder a un análisis químico detallado. En tales circunstancias, si bien los aditivos para carburante no debían someterse a gravamen como carburante, se produciría un riesgo de abuso, ya que los controles resultarían cuando menos difíciles, dado que sería necesario, en cada caso particular, analizar el contenido de la mezcla para conocer la proporción de carburante y de aditivo contenida en ella (apartado 41).

Por consiguiente, el *TJCE* concluyó que del tenor de los artículos cuestionados, del sistema general y de la finalidad de las Directivas 92/81/CEE y 2003/96/CE, se desprende que las disposiciones cuestionadas se destinan a cubrir todo producto utilizado como aditivo, independientemente de que constituya un hidrocarburo o un producto energético en el sentido de tales Directivas (apartado 42). Esta conclusión no puede quedar desvirtuada por las disposiciones de los artículos 8, apartado 1, letra a) de la Directiva 92/81/CEE, y artículo 2, apartado 4, letra b), de la DIE, según las cuales, cuando no son utilizados como carburante o como combustible, los hidrocarburos y los productos energéticos deben, respectivamente, quedar exentos del impuesto indirecto armonizado o ser excluidos del ámbito de aplicación de la DIE. De aplicar dichas disposiciones a los aditivos para carburante, como los controvertidos en el litigio, se privaría de todo efecto útil a las disposiciones en cuestión que establecen la obligación explícita de imposición (apartado 43).

²⁷⁰ *Vid. infra* § 168, número (3).

²⁷¹ *Vid. CHRISTIENNE, Jean-Philippe: «Jurisprudence de la CJCE: fiscalité indirecte (oct./déc. 2008)». En Revue de Droit Fiscal, 19 de febrero de 2009, n.º 8, p. 17: «La solution retenue ne peut donc qu'être approuvée, même si l'on peut débattre de la manière d'y parvenir».*

bioetanol sea utilizado como carburante o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, provocando el cambio de régimen fiscal únicamente en caso de que el producto en cuestión esté exento por la Directiva 92/83/CEE ⁽²⁷²⁾ relativa a la armonización de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas ⁽²⁷³⁾.

§ 153. Continuando el tema de las «cláusulas de integración residual» al ámbito objetivo del impuesto especial, tenemos, en segundo lugar, el apartado 3 del artículo 2 de la DIE. Esta disposición finaliza con la inclusión, además de los productos energéticos especificados ⁽²⁷⁴⁾, de cualquier otro hidrocarburo destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado para calefacción, con excepción de la turba. Agrega la norma que estos hidrocarburos se gravarán con el mismo tipo impositivo aplicable al producto energético equivalente.

§ 154. De este modo, con independencia de su función en cuanto a la determinación del hecho imponible del impuesto especial ⁽²⁷⁵⁾, las cláusulas de integración residual al ámbito objetivo del artículo 2, apartado 3, párrafos 2 y 3, de la DIE, ofrecen auténticos conceptos generales de «productos energéticos», permitiendo entender como tales todo producto destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, y todo hidrocarburo destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado para calefacción, con excepción de la turba.

§ 155. La transposición del ámbito objetivo del impuesto especial sobre los productos energéticos y electricidad presenta leves diferencias en cuanto a la técnica utilizada en España, Francia y en el Reino Unido. España grava los productos sujetos al impuesto especial armonizado mediante la creación de tres figuras tributarias: el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto Especial sobre el Carbón y el Impuesto Especial sobre la Electricidad. El ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos es fijado en el artículo 46 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, por medio de una técnica de tipificación similar a la utilizada por la DIE, basada en la Nomenclatura Combinada. Conjuntamente, el artículo 49 de la mencionada Ley establece una serie de definiciones que tiene por objeto clasificar en grupos los productos energéticos sujetos, siendo éstos: gasolina con plomo ⁽²⁷⁶⁾, gasolina sin plomo ⁽²⁷⁷⁾, los demás aceites ligeros ⁽²⁷⁸⁾,

²⁷² *Vid. supra* nota al pie n.º 251.

²⁷³ En relación con las dificultades de calificación jurídica y de determinación del régimen fiscal entre el bioetanol y el alcohol etílico sin desnaturalizar, *vid.* Sentencia Evroetil, C-503/10, EU:C:2011:872, especialmente su apartado 53 por el cual el TJUE declara que «la aplicación de las disposiciones de la Directiva 2003/96 al alcohol etílico en el sentido de la Directiva 92/83, es subsidiaria en relación con la aplicación de las disposiciones de esta última». También *vid.*: – BARY, Marion: «Chronique de jurisprudence 2011 de la CJUE (2e partie)». En *Revue Environnement et Développement Durable*, noviembre de 2012, n.º 11, crónica 3, p. 47; – ROSET, Sébastien: «Droit d'accise (PAC) et biocarburants». En *Europe*, febrero de 2012, comentario n.º 2, p. 35; – ESCOBAR LASALA, Juan José: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». En DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinador); *et al.*: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 603.

²⁷⁴ *Vid. supra* § 145.

²⁷⁵ *Vid. infra* § 183 y § 222 y ss.

²⁷⁶ Los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710 12 31, 2710 12 51 y 2710 12 59.

²⁷⁷ Los productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710 12 41, 2710 12 45 y 2710 12 49.

queroseno ⁽²⁷⁹⁾, los demás aceites medios ⁽²⁸⁰⁾, gasóleo ⁽²⁸¹⁾, fuelóleo ⁽²⁸²⁾, gas licuado de petróleo ⁽²⁸³⁾, gas natural ⁽²⁸⁴⁾, bioetanol ⁽²⁸⁵⁾, biometanol ⁽²⁸⁶⁾, biodiesel ⁽²⁸⁷⁾, biocarburantes ⁽²⁸⁸⁾ y biocombustibles ⁽²⁸⁹⁾.

§ 156. Cabe advertir que la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en su artículo 46, apartado 1, letra f), incluye expresamente al bioetanol en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos ⁽²⁹⁰⁾. Al respecto, debe tenerse presente lo establecido por el *TJCE* en cuanto a que la inclusión de esta mercancía en el impuesto especial sobre los productos energéticos armonizado es subsidiaria en relación con el impuesto especial sobre los alcoholes y bebidas alcohólicas de la Directiva 92/83/CEE ⁽²⁹¹⁾.

§ 157. Por otra parte, la Ley de Impuestos Especiales española incluye en su artículo 46, apartados 2 y 3, las cláusulas residuales de integración al ámbito objetivo de la DIE ⁽²⁹²⁾. Sin embargo, la redacción de las normas españolas no se ajusta literalmente a las expresiones calificadoras y generadores del impuesto que fija la Directiva, pues sólo considera los productos «destinados a ser utilizados» como carburantes o combustibles, según el caso, sin comprender expresamente la «puesta a la venta» y la «utilización» efectiva. Además, el artículo 49, apartado 2, de la Ley española describe los hechos que deben considerarse «uso como carburante» y «uso como combustible», esgrimiendo como hecho rector sólo la «utilización» de los productos del ámbito objetivo del

²⁷⁸ Los productos clasificados en los códigos NC 2710 12 11 a 2710 12 90 que no sean gasolina con plomo o gasolina sin plomo. Cuando se trate de productos clasificados en los códigos NC 2710 12 21 y 2710 12 25, las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado sólo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor.

²⁷⁹ Los productos clasificados en los códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25.

²⁸⁰ Los productos clasificados en los códigos NC 2710 19 11 a 2710 19 29 que no sean queroseno. Cuando se trate de productos clasificados en el código NC 2710.19.29, las disposiciones que se derivan de su inclusión en este apartado solo serán aplicables a los movimientos comerciales al por mayor.

²⁸¹ Los productos clasificados en los códigos NC 2710 19 31 a 2710 19 48 y 2710 20 11 a 2710 20 19.

²⁸² Los productos clasificados en los códigos NC 2710 19 51 a 2710 19 68 y 2710 20 31 a 2710 20 39.

²⁸³ Los productos clasificados en los códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00.

²⁸⁴ Los productos clasificados en los códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00.

²⁸⁵ Se entiende por bioetanol, por remisión al artículo 46, apartado 1, letra f), de la Ley 38/1992, el alcohol etílico producido a partir de productos agrícolas o de origen vegetal clasificado en el código NC 2207 20 00, cuando se destine a un uso como carburante, como tal o previa modificación o transformación química.

²⁸⁶ Se entiende por biometanol, por remisión al artículo 46, apartado 1, letra g), número 1, de la Ley 38/1992, el alcohol metílico clasificado en el código NC 2905 11 00 y obtenido a partir de productos de origen agrícola o vegetal, ya se utilice como tal o previa modificación o transformación química.

²⁸⁷ Se entiende por biodiesel, por remisión al artículo 46, apartado 1, letra g), número 2, de la Ley 38/1992, los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2710 20, 3826 00 10 y 3826 00 90 obtenidos a partir de aquellos.

²⁸⁸ El biometanol y el biodiesel, cuando se utilicen como carburantes, y el bioetanol.

²⁸⁹ El biometanol y el biodiesel cuando se utilicen como combustibles.

²⁹⁰ GONZÁLEZ-JARABA, Manuel: *El sistema de impuestos especiales en España*, 2007, p. 186: «Un segundo punto a destacar es la regulación expresa del alcohol etílico de origen agrícola de la posición NC 22.07 utilizado como biocarburante (el denominado “bioetanol”), productos que en la Directiva 2003/96 no se contempla de modo concreto. Por tanto, nuestra legislación nacional consagra de modo claro la importancia del etanol como biocarburante, y la doble condición de este producto como integrante de los ámbitos objetivos de dos impuestos: el del alcohol y el de hidrocarburos».

²⁹¹ *Vid. supra* § 152.

²⁹² *Vid. supra* § 150 y § 153.

impuesto especial, sin mencionar la «puesta a la venta».

§ 158. En otro ámbito, España incluye los productos de los códigos NC 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 en el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre el Carbón, en el artículo 75 de la Ley 38/1992. El código NC 2716 es integrado en el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre la Electricidad, en el artículo 90 de la citada Ley.

§ 159. La transposición francesa del ámbito objetivo del impuesto especial sobre productos energéticos también presenta particularidades en cuanto a su técnica legislativa. En relación con la TICPE, el artículo 265 del *Code des Douanes* comienza señalando que hay dos cuadros que identifican los productos energéticos, los cuales (como regla general) si son puestos a la venta, utilizados o destinados a ser utilizados como carburante o combustible, estarán sujetos a la Tasa. A continuación, el primer cuadro, denominado «Cuadro B» (*Tableau B*), designa los productos petrolíferos y productos equiparados (*Produits pétroliers et assimilés*), los cuales corresponden con los que hemos calificado como productos energéticos por naturaleza ⁽²⁹³⁾. Posteriormente, se da lugar al segundo cuadro, intitulado «Cuadro C: Otros productos energéticos» (*Tableau C: Autres produits énergétiques*), con el fin de designar aquellas mercancías que hemos considerado productos energéticos accidentales ⁽²⁹⁴⁾. La particularidad de esta disposición es que declara previamente que los productos del Cuadro C no están sujetos a la tasa interior, salvo si son destinados a ser utilizados como carburante o combustible. Sin embargo, esta regla de aplicación del «Cuadro C» no deja de ser repetitiva, toda vez que el apartado 1 del artículo 265 ha establecido los mismos hechos como generadores de la Tasa.

§ 160. Las cláusula de integración residual al ámbito objetivo dispuestas por la DIE son integradas por el apartado 3 del Artículo 265 del *Code des Douanes*.

§ 161. Conjuntamente, Francia fija en el artículo 266 *quinquies* del *Code des Douanes* la «Tasa interior de consumo sobre el gas natural», que incluye en su ámbito objetivo los productos de los códigos NC 2711 11 y 2711 21, como también las mezclas de dichos productos con otros hidrocarburos gaseosos del código NC 2711. Con la «Tasa interior de consumo sobre la hulla, lignito y coque» (artículo 266 *quinquies* B del *Code des Douanes*) sujeta a imposición los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704. Por último, el *Code des Douanes* establece en el artículo 266 *quinquies* C la «Tasa interior sobre el consumo final de electricidad» que sujeta el código NC 2716.

§ 162. El Reino Unido transpone los impuestos especiales sobre los productos energéticos principalmente en la *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* ⁽²⁹⁵⁾ (en los sucesivos, HODA). Como particularidad, esta *Act* no identifica los productos sujetos por sus respectivos códigos NC, sino por medio de su descripción. En efecto, el artículo 1 define los diversos tipos de productos que integran el ámbito objetivo del impuesto especial distinguiendo entre los siguientes aceites de hidrocarburo (*hydrocarbon oil*) ⁽²⁹⁶⁾: aceites ligeros (*light oil*) ⁽²⁹⁷⁾, gasolina sin plomo (*unleaded petrol*) ⁽²⁹⁸⁾, gasolina

²⁹³ *Vid. supra* § 147.

²⁹⁴ *Vid. supra* § 148.

²⁹⁵ *Vid. supra* § 126, quinto guión.

²⁹⁶ Comprende el aceite de petróleo, alquitrán de hulla, y el aceite producido a partir de carbón, pizarra, turba o cualquier otra sustancia butimínosa, y todos los hidrocarburos líquidos, excepto los hidrocarburos

de aviación (*aviation gasoline*)⁽²⁹⁹⁾, aceites pesados (*heavy oil*)⁽³⁰⁰⁾, gasóleo (*gas oil*)⁽³⁰¹⁾ y queroseno (*kerosene*)⁽³⁰²⁾. Conjuntamente, el artículo 2AA identifica al biogasóleo (*biodiesel*)⁽³⁰³⁾ y el artículo 2AB describe el bioetanol (*bioethanol*)⁽³⁰⁴⁾. El artículo 5, por su parte, distingue el gas carburante de carretera (*road fuel gas*)⁽³⁰⁵⁾ y el gas carburante de carretera natural (*natural road fuel gas*)⁽³⁰⁶⁾.

§ 163. En relación con la inclusión del bioetanol, debemos destacar que el artículo 2AB de la HODA, en su apartado (3), exige para tratar a un producto como etanol producido a partir de biomasa que éste sea alcohol desnaturalizado a objeto del artículo 5 de la *Finance Act 1999*⁽³⁰⁷⁾. Este artículo 5 ordena que los licores que son objeto de impuesto especial en virtud de la *Alcoholic Liquor Duties Act 1979*⁽³⁰⁸⁾ no incluyan ningún alcohol desnaturalizado. De este modo, el artículo 2AB de la HODA integra expresamente el criterio del TJUE expuesto en la sentencia *Evroetil*⁽³⁰⁹⁾.

§ 164. Asimismo, el artículo 6A (*fuel substitutes*) de la HODA fija una cláusula residual de inclusión al ámbito objetivo del impuesto especial. Esta disposición grava cualquier líquido que no sea aceite de hidrocarburo, biogasóleo, biomezcla, bioetanol o mezclas de bioetanol, sobre el cual se configure el hecho imponible. A estos efectos, se entiende que se produce el hecho imponible (*chargeable use*) con el uso de una sustancia como carburante para cualquier motor u otra maquinaria; o como aditivo o extensor en cualquier sustancia usada como carburante para cualquier motor u otra maquinaria. Conjuntamente, el apartado 4 determina que, para efectos de la HODA, todas las referencias a aceites de hidrocarburos se entenderán también hechas a estos productos sustitutos y, por consiguiente, todas las referencias a impuestos especiales sobre aceites de hidrocarburos les son también aplicables.

o sustancias bitaminosas o asfálticas que: a) sean sólidas o semi-sólidas a 15 °C o; b) sean gaseosas a 15 °C y bajo una presión de 1 013, 25 milibares.

²⁹⁷ Comprende aquellos aceites de hidrocarburo: a) de los cuales no menos del 90 % de su volumen destila a una temperatura no superior a 210 °C o; b) que desprenden un vapor inflamable a una temperatura inferior a 23 °C cuando se prueban en la forma prescrita por las *Acts* relacionadas con el petróleo.

²⁹⁸ Comprende la gasolina que contiene no más de 0,013 gramos de plomo por litro de gasolina.

²⁹⁹ Comprende los aceites ligeros: a) que están especialmente producidos como combustible para aviones; b) que a 37,8 °C tienen una presión de vapor Reid de no menos de 38 kPa y no más de 49 kPa y; que se entregan para su uso únicamente como combustible para aviones.

³⁰⁰ Comprende los aceites de hidrocarburo que no sean aceites ligeros.

³⁰¹ Comprende los aceites pesados de los cuales no más del 50 % de su volumen destila a una temperatura no superior a 240 °C y más del 50 % de su volumen destila a una temperatura no superior a 340° C.

³⁰² Comprende los aceites pesados de los cuales más del 50 % de su volumen destila a una temperatura de 240 °C o menos.

³⁰³ A efectos del *Act*, es el combustible líquido con calidad de gasóleo: a) que se produce a partir de biomasa o de aceite de cocina usado; b) el contenido de éster es no menos que el 96,5 de su peso y; el contenido de azufre no excede del 0,005 % de su peso o es nulo. Calidad de gasóleo quiere decir que es capaz de ser usado para los mismos propósitos que los aceites pesados.

³⁰⁴ A efectos del *Act*, es el combustible líquido: a) que consiste en etanol producido a partir de biomasa y; b) susceptible de ser usado para los mismos propósitos que los aceites ligeros.

³⁰⁵ Comprende cualquier sustancia que es gaseosa a 15 °C y bajo una presión de 1 013,25 milibares, y que es para uso como carburante en los vehículos de carretera.

³⁰⁶ Es el gas carburante de carretera con un contenido de metano de no menos del 80 %.

³⁰⁷ 1995 c. 4.

³⁰⁸ 1979 c. 4.

³⁰⁹ *Vid. supra* § 152.

§ 165. No obstante, y teniendo presente la jerarquía legislativa superior de la HODA, es posible observar en la transposición británica otras técnicas para referirse a los productos energéticos. De hecho, la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, en su artículo 2, se remite directamente a la DIE, definiendo a sus efectos los «productos energéticos» (*energy products*) como los productos mencionados en el artículo 2, apartado 1, de la mencionada Directiva (*the products mentioned in Article 2(1) of Council Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*). A sus efectos, la mencionada *Regulations* hace suya indirectamente la identificación por medio de códigos NC de los productos sujetos.

§ 166. Pero nos queda por identificar la transposición en el Reino Unido de la imposición especial relacionada con la electricidad, el gas y los combustibles sólidos como el carbón, el coque, el lignito y la hulla. Al respecto, la *Finance Act 2000* introdujo un nuevo impuesto conocido como *Climate Change Levy*. Para su regulación, el artículo 30 de dicha *Act* se remite a su Anexo 6 (*Schedule 6*). Este impuesto se exige sobre los «suministros sujetos» (*taxable supplies*), los cuales corresponden con cualquier suministro de «materias primas sujetas» (*taxable commodities*), en el marco de lo dispuesto en la Parte II del Anexo 6 de la *Finance Act 2000* (que regula los suministros sujetos). En específico, el artículo 3 de la *Schedule 6* determina que son materias primas sujetas: la electricidad; cualquier gas en estado gaseoso que sea de un tipo suministrado por una compañía de gas (*gas utility*); cualquier gas de petróleo, u otro hidrocarburo gaseoso, en estado líquido; el carbón y el lignito; el coque, y el semicoque, de carbón o lignito y; el coque de petróleo. Paralelamente, la mencionada norma declara que no son materias primas sujetas ni los aceites de hidrocarburos ni el gas carburante de carretera regulados por la HODA, como tampoco los residuos (*waste*) a que aluden la Parte II de la *Environmental Protection Act 1990* ⁽³¹⁰⁾ o el artículo 2, apartado 2, de la *Waste and Contaminated Land (Northern Ireland) Order 1997* ⁽³¹¹⁾. Con esta determinación en negativo no se cierra el ámbito objetivo de aplicación de la *Climate Change Levy* pues, el artículo 3, apartado 3, de la *Schedule 6*, permite que el Treasury pueda determinar por medio de «*regulations*» que una materia prima sea, o no sea, una materia prima sujeta al impuesto.

B. EXCLUSIONES DEL ÁMBITO OBJETIVO DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y ELECTRICIDAD

§ 167. La DIE establece, además, una determinación en negativo del ámbito objetivo de aplicación ⁽³¹²⁾⁽³¹³⁾⁽³¹⁴⁾. Al reestructurar los impuestos especiales sobre los productos energéticos, la DIE tuvo que tener en consideración los límites con las políticas sobre

³¹⁰ 1990 c. 43.

³¹¹ S.I. 1997/2778 (N.I. 19).

³¹² *Vid.* la sentencia *Afton Chemical* (nota al pie n.º 269), en cuanto el *TJCE* declara el efecto excluyente del ámbito de aplicación que define al artículo 2, apartado 4, letra b), de la DIE (apartado 43).

³¹³ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 539: «Ayant défini positivement son champ d'application, la directive le définit également en creux. En effet, l'article 2, par. 4, prend la peine de préciser les produits auxquels la directive ne s'appliquera pas ou pas complètement».

³¹⁴ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 546: «Outside the scope of the Directive fall:[...]».

«ayudas de Estado», debido a que el ejercicio por parte de los Estados miembros de las exenciones facultativas que ofrecía, y aún ofrece ⁽³¹⁵⁾, la estructura del impuesto especial generó dificultades en cuanto a su eventual calificación como «ayudas de Estado» y, en consecuencia, como distorsionadores de la competencia. Para evitar este tipo de contrariedades, el Consejo optó por excluir expresamente del impuesto especial determinados productos energéticos y usos ⁽³¹⁶⁾⁽³¹⁷⁾.

§ 168. Por consiguiente, el artículo 2, apartado 4, de la DIE deja fuera del ámbito de aplicación de la imposición especial sobre los productos energéticos y electricidad:

(1) La imposición fiscal de la producción de calor.

(2) La imposición de los productos de los códigos NC 4401 ⁽³¹⁸⁾ y NC 4402 ⁽³¹⁹⁾.

(3) Los productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción. Esta exclusión del ámbito objetivo del impuesto tenía en la Directiva 92/81/CEE la naturaleza jurídica de exención obligatoria. Sin embargo, esta ordenación ocasionaba conflictos en razón de que no se permitía a los Estados miembros establecer otras figuras impositivas sobre los productos exentos, tal como declaraba el *TJCE* en la sentencia *Comisión/Italia* ⁽³²⁰⁾. Con la nueva categorización impuesta por la DIE, los productos energéticos excluidos no están sometidos al régimen de impuestos especiales de la Unión, de manera que los Estados miembros pueden aplicar otros gravámenes sobre ellos siempre y cuando no

³¹⁵ *Vid. infra* § 335 y ss.

³¹⁶ RENNER-LOQUENZ, Brigitta; BOESHERTZ, Daniel: «State aid: key elements for the agreement in the Council on energy taxation». En *Competition Policy Newsletter*, Autumn 2003, n.º 3, pp. 14-16.

³¹⁷ ESCOBAR LASALA, Juan José: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». En DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinador); *et al.*: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 604.

³¹⁸ Código NC 4401: Leña; madera en plaquitas o partículas; aserrín, desperdicios y desechos, de madera, incluso aglomerados en leños, briquetas, «pellets» o formas similares.

³¹⁹ Código NC 4402: Carbón vegetal, comprendido el de cáscaras o de huesos (carozos) de frutos, incluso aglomerado.

³²⁰ Sentencia *Comisión/Italia*, C-437/01, EU:C:2003:498. Este caso tuvo por objeto obtener la declaración del incumplimiento de las obligaciones de la República Italiana por haber mantenido en vigor un tributo sobre los aceites lubricantes (en concreto, artículo 62, párrafo primero, del Decreto Legislativo n.º 504, *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penale e amministrative*, de 26 de octubre de 1995), toda vez que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81/CEE, establecía una exención obligatoria sobre los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción. Al respecto, el *TJCE* declaró que los aceites lubricantes únicamente podían estar sujetos al impuesto especial si estaban destinados a consumo, a ponerse a la venta o a utilizarse como carburantes o combustibles. En los demás casos, debían quedar necesariamente exentos del impuesto especial armonizado (apartado 30). El Tribunal rememoró el criterio de que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, privaría a la disposición que establece la exención de todo efecto útil (apartado 31). Evocó también que, para los productos obligatoriamente exentos del impuesto especial armonizado, los Estados miembros no podían invocar la facultad, prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica (apartado 33).

den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras ⁽³²¹⁾. Esta última interpretación ha sido confirmada por el *TJCE* en la sentencia *Fendt Italiana* ⁽³²²⁾⁽³²³⁾⁽³²⁴⁾.

(4) Los productos energéticos de doble uso. La DIE considera que un producto energético es de doble uso

«cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse como de doble uso».

La exclusión de los productos energéticos de doble uso fue fruto de la reacción a la sentencia *Comisión/Alemania* del *TJCE* ⁽³²⁵⁾, la cual, en el contexto de la Directiva

³²¹ En relación con las facultades de los Estados miembros para establecer otros gravámenes, *vid. infra* § 180.

³²² Sentencia *Fendt Italiana*, C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411. En estos asuntos acumulados, el *TJCE* interpretó el artículo 3, apartados 1 y 3, de la Directiva 92/12/CEE; y los artículos 2, apartado 1, letra b), y 2, apartado 4, letra b), de la DIE. Según los antecedentes del litigio principal, la Agencia Dogane - Ufficio Dogane di Trento notificó a Fendt el impago del impuesto sobre el consumo que gravaba el aceite lubricante regulado en el artículo 62, párrafo primero, del Decreto legislativo n.º 504/95 (*vid. nota al pie anterior*), el cual disponía: «Los aceites lubricantes (códigos NC 27 10 00 87 a 27 10 00 98) estarán sujetos, además de al tributo previsto en el artículo 21, párrafo segundo, a un impuesto sobre el consumo cuando vayan destinados, se pongan a la venta o se utilicen con unos fines distintos de la combustión o de la carburación». Los recursos interpuestos por Fendt fueron desestimados y la Commissione tributaria di secondo grado di Trento planteó al *TJCE* como cuestión prejudicial si el régimen de imposición previsto en el artículo 62 del Decreto legislativo n.º 504/95 era compatible con la DIE.

Citando la exposición de motivos de la DIE, el *TJCE* argumentó que los productos energéticos deben estar sometidos fundamentalmente al marco *comunitario* cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción. En esta medida, añadió, está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación del citado marco el uso de productos energéticos con fines distintos de los de carburante o combustible (apartado 35). Bajo este orden, el *TJCE* concluyó que, aun cuando los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de combustible y de carburante se hallan comprendidos en la definición del concepto de productos energéticos en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra b), de la DIE, están excluidos expresamente del ámbito de aplicación de esta Directiva por el apartado 4, letra b), primer guión, del citado artículo y, por lo tanto, no están sometidos al régimen del impuesto especial armonizado (apartado 43). Todavía más, el *TJCE* estimó que los citados aceites lubricantes constituían productos distintos de los enumerados en el artículo 3, apartado 1, primer guión, de la Directiva 92/12/CEE, de forma que, conforme al apartado 3, párrafo primero, de dicho artículo (el cual tiene por equivalente actual el artículo 1, apartado 3, letra a), de la Directiva 2008/118/CE), los Estados miembros conservaban la facultad de introducir o de mantener gravámenes sobre dichos productos, siempre y cuando dichos gravámenes no diesen lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras, en el comercio entre Estados miembros (apartado 44).

Habida cuenta de todo lo anterior, el *TJCE* procedió a responder a la cuestión planteada que la DIE debía interpretarse en el sentido de que no se oponía a una legislación nacional, como la que se cuestionó en el asunto principal, la cual previó la percepción de un impuesto sobre el consumo que grave los aceites lubricantes cuando éstos vayan destinados, se pongan a la venta o se utilicen con unos fines distintos de los de combustible o carburante (apartado 45).

³²³ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En *Revista española de Derecho Financiero*, 2004, n.º 123, p.729-730.

³²⁴ *Vid.* BERNARD, Elsa: «Taxation des produits énergétiques». En *Europe*, octubre de 2007, n.º 10, comentario 267, p. 33.

³²⁵ Sentencia *Comisión/Alemania*, C-240/01, EU:C:2004:251. Este recurso tuvo por objeto la declaración del incumplimiento por parte de Alemania de las obligaciones dispuestas por el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 92/81/CEE [cuyo correlativo vigente es el artículo 2, apartado 3, párrafo 1, de la Directiva 2003/96/CE (*vid. infra* § 294)], por no haber sometido al impuesto especial todos los hidrocarburos destinados a ser utilizados como combustible.

92/81/CEE (que no consideraba una exclusión expresa de los productos energéticos de doble uso del ámbito objetivo del impuesto), declaró que estos supuestos quedaban sujetos a tributación. Con la nueva formulación del impuesto especial llevada a cabo por la DIE, este criterio cambió radicalmente al excluir de modo expreso los productos energéticos de doble uso. Posteriormente, el TJUE tuvo la oportunidad de interpretar el concepto de «doble uso» en la sentencia X⁽³²⁶⁾. En dicho caso, el Tribunal precisó que,

El artículo 4 de la Mineralölsteuergesetz (Ley sobre la fiscalidad de los hidrocarburos) dispuso: «1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12, los hidrocarburos podrán utilizarse con exención del impuesto [...] 2. para fines que no sean [...] b) la utilización como combustible [...]». La aplicación de dicha norma fue regulada en la Circular de 2 de febrero de 1998. Según dicha Circular, debía entenderse por «utilización como combustible» únicamente la utilización deliberada del poder calorífico de una materia, es decir, la combustión total o parcial del hidrocarburo para la producción de calor, que se transmite íntegramente o en parte a otra materia, la cual debía considerarse nueva fuente de energía o de calor. El uso concreto de la nueva fuente de calor como calefacción justificaba la conclusión de que el hidrocarburo utilizado para la producción de esa fuente de calor se había utilizado como combustible. En cambio, cuando la combustión del hidrocarburo coincidía, en un proceso homogéneo, con la transformación o la destrucción de la materia que absorbe la energía térmica que genera la combustión, según la Circular, el hidrocarburo no se utilizaba como combustible, sino para otros fines y, por lo tanto, no debía estar sujeto al impuesto especial.

Interpuesto el respectivo recurso por incumplimiento, el TJCE estimó previamente que del hecho de que el legislador comunitario no diese ninguna definición de los usos mencionados en el artículo 2, apartado 2, en cuestión, no podía deducirse que pretendiese confiar a los Estados miembros la tarea de definir tales usos. En efecto, tal posibilidad supondría el riesgo de llegar a definiciones divergentes, lo cual menoscabaría la determinación uniforme del hecho generador del impuesto especial establecido por el mismo artículo (apartado 45). Por tanto, la expresión «se utilizan como combustible» debía interpretarse de manera autónoma (apartado 46).

Para resolver si Alemania infringió la Directiva 92/81/CEE al interpretar la Circular el concepto de «utilización como combustible», el TJCE entendió que debía tomarse en consideración el sistema de la Directiva 92/81/CEE y el objetivo perseguido por el impuesto especial sobre los hidrocarburos, como impuesto sobre el consumo (apartado 50).

En relación con el sistema de dicha Directiva, señaló que el artículo 8, apartado 1, letra d), establecía una exención obligatoria que se refería concretamente a los hidrocarburos inyectados en los altos hornos con fines de reducción química, añadidos al carbón utilizado como combustible principal. Esta exención demostraba que, según el legislador comunitario, la expresión «se utilizan como combustible» que figura en el artículo 2, apartado 2, primera frase, de la Directiva 92/81/CEE, no se refería únicamente a los casos en los que la energía térmica producida mediante la combustión del hidrocarburo se destina a calefacción, sino que abarca asimismo los casos en los que la energía térmica así producida se utiliza con otros fines. En efecto, no existiría necesidad alguna de establecer dicha exención si el caso al que se refiere escapara desde un principio al artículo en cuestión debido precisamente a que el hidrocarburo empleado para la reducción química no se utilizara como combustible (apartado 52).

En relación con el objetivo del impuesto especial sobre los hidrocarburos, como impuesto sobre el consumo, el TJCE confirmó la interpretación según la cual la expresión «se utilizan como combustible» se refería a todos los casos en que se quemaban los hidrocarburos y la energía térmica producida de este modo servía para calentar, cualquiera que sea la finalidad de la calefacción, incluida la de transformar o destruir la materia que absorbe esa energía térmica en un proceso químico o industrial. En todos estos casos se consumían los hidrocarburos y, por lo tanto, debían estar sujetos al impuesto especial (apartado 56).

En la Circular, el concepto correspondiente a «utilización como combustible» se definió de una manera restrictiva, cuyo efecto consistió en excluir del impuesto especial los casos previstos en el punto III de dicha Circular, en los que, en un proceso homogéneo, la combustión del hidrocarburo coincidía con la transformación o la destrucción de la materia que absorbe la energía térmica que genera la combustión, siendo así que dichos casos estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 2, primera frase, de la Directiva 92/81/CEE. Al proceder de este modo, Alemania incumplió dicha disposición de la Directiva 92/81/CEE (apartado 57).

³²⁶ Sentencia X, C-426/12, EU:C:2014:2247. Esta sentencia interpretó el concepto de «doble uso» del artículo 2, apartado 4, letra b), de la DIE. El tribunal remitente solicitó que se dilucide si existe un doble

para que opere la exclusión del ámbito objetivo del impuesto especial en razón del doble uso, debe ser el propio producto energético el que además se utilice, en su función de fuente de energía, para los fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. Conjuntamente, el TJUE reconoció la facultad de los Estados miembros para establecer en su Derecho nacional un concepto de doble uso más restrictivo que el del artículo 2 de la DIE, toda vez que pretendan imponer un impuesto sobre los productos energéticos excluidos de la DIE.

(5) La electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos.

(6) La electricidad cuando represente más del 50% del coste de un producto. Según la norma,

«[e]l coste de un producto se define como la suma de las compras totales de bienes y servicios más los costes de mano de obra más el consumo del capital fijo, a escala de la empresa, tal y como se define en el artículo 11. El coste se calcula por unidad en promedio. El «coste de la electricidad» se define como el valor de compra real de la electricidad o el coste de producción de electricidad si se genera en la empresa».

La Propuesta que pretendía modificar la DIE suprimía esta exclusión del ámbito objetivo, aludiendo que este supuesto crea el riesgo de falsear la competencia en el mercado interior ⁽³²⁷⁾.

(7) Los procesos mineralógicos. En los términos de la DIE,

«[l]os “procesos mineralógicos” son los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, “industrias de otros productos minerales no metálicos” en el Reglamento (CEE) n° 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea» ⁽³²⁸⁾.

uso de un producto energético cuando el carbón es utilizado como combustible en el proceso de producción de azúcar y el dióxido de carbono generado a través de la combustión de este producto energético es empleado, a su vez, a efectos de ese proceso de producción y/o para fabricar fertilizantes químicos.

Como regla general, el TJUE sostiene que una interpretación conjunta de los dos primeros guiones del artículo 2, apartado 4, letra b), de la DIE, en relación con el inicio de esta disposición, sugiere que la utilización de un producto energético sólo está excluida del ámbito de aplicación de ésta si el propio producto, en su función de fuente de energía, es utilizado para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción (apartado 23). Por tanto, puede existir un doble uso del producto energético que es objeto de combustión en el marco de un proceso de fabricación en la medida en que dicho proceso no pueda llevarse a cabo si no se emplea una substancia de la que consta que únicamente puede generarse mediante la combustión de dicho producto energético (apartado 24). Por el contrario, si un gas generado mediante combustión no es el producto necesario para llevar a cabo el proceso de producción, sino un residuo de dicho proceso, que simplemente se aprovecha, no existe doble uso del propio producto energético (apartado 26).

El tribunal remitente también solicitó que se aclare si un Estado miembro tiene la facultad de establecer en su Derecho interno un concepto del «doble uso» más restrictivo que el previsto en el artículo 2 de la DIE, con el fin de imponer un impuesto sobre los productos energéticos excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva. Con base en la facultad de los Estados miembros para imponer un impuesto sobre los productos energéticos excluidos del ámbito de aplicación de la DIE [*vid. supra* número (3) del § 168], el Tribunal consideró que la cuestión de si el legislador nacional ha querido establecer una definición distinta de la contenida en la Directiva es una cuestión exclusivamente de Derecho nacional que debe resolver el tribunal remitente antes de aplicar su Derecho nacional en consecuencia (apartado 32).

³²⁷ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 9.

³²⁸ DO L 293 de 24.10.1990, pp. 1-26.

La remisión legislativa debe actualizarse y entenderse hecha al código DI 23 «industrias de otros productos minerales no metálicos» del Reglamento (CE) n.º 1893/2006 ⁽³²⁹⁾.

§ 169. A pesar de que la DIE excluye del ámbito objetivo del impuesto especial los usos de mercancías que hemos expuesto en los números (3) a (7) del párrafo anterior, el apartado 4 del artículo 2 finaliza exigiendo que las disposiciones sobre control y movimientos de la Directiva 2008/118/CE tengan aplicación sobre estos productos energéticos ⁽³³⁰⁾.

§ 170. En relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos español, la Ley 38/1992 transpone la exclusión relativa con el uso diferente al de carburante o combustible utilizando elementos estructurales de diversa naturaleza jurídica: esto es, como supuesto de no sujeción, como exención y como devolución. En efecto, el artículo 47, apartado 1, letra a), de la Ley española, no sujeta al Impuesto sobre Hidrocarburos las operaciones de autoconsumo que impliquen la utilización de hidrocarburos «en usos distintos de los de carburante o combustible», siempre que tales productos se encuentren en régimen suspensivo y que, por disposición del artículo 4, n.º 3, de la misma Ley, su consumo se produzca en el interior de los establecimientos donde permanezcan en dicho régimen. Conjuntamente, el artículo 51, n.º 1, de la Ley 38/1992, declara exentas las operaciones de fabricación e importación de gas natural y de productos energéticos comprendidos en la tarifa 2.ª de tipos impositivos, toda vez «que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible». Finalmente, para aplicar dicha exclusión de la DIE a los productos energéticos sobre los cuales tiene aplicación los tipos de la tarifa 1.ª de la Ley 38/1992 (excepto el gas natural), el artículo 52, letra a), de la Ley española, establece un derecho de devolución de las cuotas percibidas por el Impuesto sobre Hidrocarburos para los supuestos de consumo, directo o indirecto, de dichas mercancías «en usos distintos a los de carburante o combustible», con la limitación de que dicho consumo sea efectuado por los titulares de explotaciones industriales.

§ 171. Por su parte, el Impuesto Especial sobre el Carbón español recoge las exclusiones del ámbito objetivo de la DIE a modo de exenciones. El artículo 79, apartado 3, letras b), c) y e), de la Ley 38/1992, declara exentas las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen su empleo en reducción química, en procesos electrolíticos y metalúrgicos, en procesos mineralógicos y, de modo general, en cualquier uso que no suponga combustión.

§ 172. En lo que respecta con el Impuesto Especial sobre la Electricidad, la Ley 38/1992 transpone las exclusiones del ámbito objetivo por medio de reducciones sobre la base imponible. El artículo 98, letras a), b), c) y d), de la mencionada Ley, dispone una reducción del 85 % aplicable sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a reducción química y procesos electrolíticos, a procesos mineralógicos, a procesos metalúrgicos y a actividades industriales cuya electricidad consumida represente más del 50% del coste de un producto.

§ 173. Francia lleva a cabo una transposición más literal que España de las exclusiones del ámbito de aplicación de la DIE. El artículo 265 C, apartado I, del *Code des Douanes* no sujeta a la TICPE las mercancías de los códigos NC 4401 y 4402, los

³²⁹ DO L 393 de 30.12.2006, pp. 1-39.

³³⁰ *Vid. infra* § 443.

productos energéticos de doble uso y aquellos utilizados en procesos mineralógicos, en similares términos que el artículo 2, apartado 4, de la DIE. No obstante, la exclusión por uso distinto al de carburante o combustible es integrada al Code des Douanes como una exención (*exonération*) de la Tasa, en el artículo 265 bis, apartado 1, letra a).

§ 174. La TICGN francesa no sujeta a imposición los productos consumidos en usos distintos al de combustible (bajo reserva de lo estipulado por el Artículo 265 del *Code des Douanes* en relación con la TICPE), en doble uso o en procesos mineralógicos (artículo 266 *quinquies*, apartado 4, del *Code des Douanes*). Las mismas exclusiones pueden observarse en el artículo 266 *quinquies* B, apartado 4, n.º 1, del mismo Código, en relación con la TICC.

§ 175. En cuanto a la transposición realizada en el Reino Unido, la norma principal al respecto es el artículo 9 de la HODA. En virtud de dicha disposición, los Commissioners pueden permitir que los aceites de hidrocarburos sean entregados para uso doméstico a una persona autorizada (³³¹), sin pago del impuesto especial, cuando éstos sean utilizados por dicha persona en un «uso calificador de exención» (*use qualifying for relief*) o bien, cuando estos productos sean suministrados por la persona autorizada en el marco de una operación de suministro de hidrocarburos para cualquiera de los usos calificadores. A estos efectos, el apartado 2 del artículo 9 determina que los «usos de aceites de hidrocarburos calificadores de exención» son aquellos que no consisten en su uso como carburante de automoción o combustible de calefacción, recogiendo de este modo la exclusión establecida en el artículo 2, apartado 4, letra b), primer guión, de la DIE (³³²). Debemos tener presente lo dispuesto en el artículo 6A de la HODA, en cuanto la referencia a aceites de hidrocarburos incluye cualquiera de las sustancias que son sujetas a impuesto especial en dicho artículo, de manera que se extiende su aplicación al biodiesel, biomezcla, al bioetanol y mezclas de bioetanol.

§ 176. En relación con la *Climate Change Levy*, el artículo 12A de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000* dispone una exención sobre los productos que sean utilizados por una persona en procesos mineralógicos o metalúrgicos. A los efectos de precisar qué se entiende por procesos mineralógicos, el apartado (2) de la mencionada disposición se remite expresamente al artículo 2, apartado 4, letra b), de la DIE (³³³). En cambio, para definir los procesos metalúrgicos, el artículo 12A opta por describir los procesos que se ajustan al concepto (³³⁴).

§ 177. Siguiendo en el ámbito de la *Climate Change Levy*, el artículo 18 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000* recoge, a modo de exención, la exclusión de la DIE

³³¹ Artículo 9, apartado 5, de la HODA: «In this section— (a) “an approved person” means a person for the time being approved in accordance with regulations made for any of the purposes of subsection (1) or (4) above under section 24(1) below».

³³² *Vid. supra* § 168, número (3).

³³³ *Vid. supra* § 168, n.º (7).

³³⁴ Artículo 12A(4) de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*: «The descriptions are— (a) a process falling within Division 24 of NACE Rev 2, excluding Class 24.46; (b) a process falling within Group 25.5 of NACE Rev 2; (c) a process falling within Class 25.61 of NACE Rev 2 which is— (i) plating, anodising etc of metals; (ii) heat treatment of metals; (iii) deburring, sandblasting, tumbling and cleaning of metals where carried out in conjunction with a process mentioned in paragraph (a) or (b). In this sub-paragraph “NACE Rev 2” is as set out in Annex I to Regulation (EC) No 1893/2006 of the European Parliament and of the Council of 20 December 2006 (relating to the statistical classification of economic activities)».

relacionada con el no uso de los productos sujetos como combustible (*supply not used as fuel*). El apartado 3 del artículo 18 incluye también dentro de esta exención los usos que implican un doble uso, en los cuales sólo uno de ellos corresponde con un uso como combustible (*mixed uses*). No obstante, dicho apartado exige al Treasury que observe que este segundo uso como no combustible no sea meramente incidental. Ahora bien, en la *Climate Change Levy (Fuel Use and Recycling Processes) Regulations 2005* ⁽³³⁵⁾ se especifica cuáles son los usos que se consideran distintos de los usos como combustible y que, por ende, son objeto de la exención. En virtud del artículo 3 de dicha *Regulations*, todos los usos que corresponden con no usos como combustible (*uses otherwise than as fuel*) se identifican en el Anexo 1, el cual a su vez distingue entre los no usos como combustible totales (*wholly non fuel-uses*) y los usos mixtos. Cualquier uso que no se incluya en el Anexo 1 de la mencionada *Regulations* se entiende que es un uso como combustible (*use as fuel*).

C. FACULTAD DE LOS ESTADOS MIEMBROS PARA ESTABLECER OTROS IMPUESTOS ESPECIALES

§ 178. La Directiva 2008/118/CE, en virtud de su artículo 1, apartado 2, continúa reconociendo la facultad de los Estados miembros para imponer otros gravámenes indirectos con fines específicos sobre los productos sujetos a impuestos especiales. En este sentido, debemos tener presente que el régimen general de impuestos especiales del Derecho de la Unión ostenta irrefutables fines recaudatorios y, con base en su remisión a la DIE cuando se trate de productos energéticos y electricidad, incorpora además en su esencia los fines de protección ambiental. Por tanto, esta situación nos llevaría a deducir que los fines específicos a los cuales los Estados miembros pueden recurrir para establecer otros gravámenes sobre estos productos no deben ser ni recaudatorios (o, en la práctica, completamente recaudatorios) ni ambientales ⁽³³⁶⁾⁽³³⁷⁾. Sin embargo, ha de reconocerse que el resguardo del ambiente contempla numerosos elementos de protección y, de acuerdo a ello, podrían existir eventuales fines ambientales que habiliten para establecer otros gravámenes sobre los mismos productos, debiendo el Estado miembro, en todo caso, justificar la compatibilidad con los fines del régimen de la Unión. Forzoso es decir que esta justificación exigida no es simple pues, como ha expresado el TJUE en la sentencia *Transportes Jordi Besora* ⁽³³⁸⁾⁽³³⁹⁾⁽³⁴⁰⁾⁽³⁴¹⁾⁽³⁴²⁾ y en la

³³⁵ *Vid. supra* § 127, quinto guión.

³³⁶ En el mismo sentido, BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 561.

³³⁷ Sentencia Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 19: «La finalidad de esta disposición es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva sobre las estructuras, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir un objetivo no presupuestario».

³³⁸ Sentencia *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108. Esta petición de decisión prejudicial tuvo por objeto la interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE (correlativo con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE). *Transportes Jordi Besora*, empresa establecida en la Comunidad Autónoma de Cataluña, abonó un importe de 45 632,38 € en concepto del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (en lo sucesivo, IVMDH) adeudado en relación con los ejercicios fiscales comprendidos entre 2005 y 2008. La empresa presentó ante la Oficina Gestora de Impuestos Especiales una solicitud de devolución de dicho importe argumentando que este impuesto era contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña decidió plantear cuestiones prejudiciales al TJUE, las cuales, en esencia, se dirigían a saber si el

sentencia *Statoil Fuel & Retail* (³⁴³), para considerar que un impuesto persigue una

artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, debía interpretarse en el sentido de que se oponía a una norma nacional que establecía un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH.

El TJUE recordó que (en los términos de la Directiva 92/12/CEE) los hidrocarburos pueden estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial comunitario si, por una parte, esos impuestos indirectos persiguen una o varias finalidades específicas y, por otra parte, respetan las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (apartado 21). Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios, tienen carácter cumulativo (22).

En relación con el primer requisito, el TJUE reiteró que una finalidad específica (en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE) es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (apartado 23). En el caso del IVMDH, los ingresos habían sido afectados a las Comunidades Autónomas para que éstas financiasen el ejercicio de algunas de sus competencias. No obstante, el TJUE recordó que ya había declarado que el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituía un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica (apartado 25).

Por otro lado, el TJUE declaró que la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto como el IVMDH a la financiación por parte de autoridades regionales de competencias que les ha transferido el Estado en materia de sanidad y medioambiente (que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro), no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro podría ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo, debe ser objeto de interpretación estricta (apartados 28 y 29).

En cambio, sostuvo el TJUE, para considerar que se persigue una finalidad específica es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión (apartado 30). Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos (apartado 31).

Además, el TJUE consideró que la norma nacional controvertida no establecía ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. A falta de tal afectación predeterminada, declaró que no podía considerarse que un impuesto como el IVMDH tuviese por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente y, por tanto, que persiguiese una finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, a menos que dicho impuesto hubiese estado concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente (apartado 32).

³³⁹ En este sentido, *vid.* sentencia EKW y Wein & Co., C-437/97, EU:C:2000:110, apartados 30, 31, 33, 35, 46, 47 y 48.

³⁴⁰ En este sentido, *vid.* sentencia Hermann, C-491/03, EU:C:2005:157, apartado 16.

³⁴¹ *Vid.* PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: «El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido». En *Quincena Fiscal*, 2014, n.º 7, pp. 19-40.

³⁴² *Vid.* CALVO VÉRGEZ, Juan: «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional». En *Quincena Fiscal*, 2015, n.º 3, pp. 95-119.

³⁴³ Sentencia *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149. Esta sentencia interpretó el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE. La petición de decisión prejudicial fue presentada en el marco

finalidad específica es necesario que éste tenga por objeto garantizar por sí mismo la pretendida finalidad. A modo de ejemplo, para investir a un impuesto de una finalidad específica en conformidad con el Derecho de la Unión se debería definir un objetivo que no consista en satisfacer un gasto general, susceptible de financiarse por cualquier tipo de tributo. Se podría, además, afectar obligatoria y directamente los rendimientos obtenidos a los objetivos específicos que el impuesto pretende conseguir. Otra alternativa sería diseñar la estructura del impuesto de tal modo que permitiese disuadir a los contribuyentes de los usos contrarios a la finalidad protegida.

§ 179. Conjuntamente con lo dicho en el párrafo anterior, y como advierte el propio considerando 4 de la Directiva 2008/118/CE, la facultad de los Estados miembros para imponer otros gravámenes sobre los productos sujetos no debe menoscabar la utilidad de las normas de la Unión en materia de impuestos indirectos. Por ello, se mantiene como condición para su establecimiento el respeto a las normas impositivas del Derecho de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA. Para evitar ambigüedades interpretativas, se especifica que el contenido de estas normas impositivas se extiende a todo lo relacionado con la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, con el devengo y con el control del impuesto. Sin embargo, el *TJCE*, reconociendo que la finalidad de los límites de esta facultad es evitar que los impuestos

de un litigio entre la Tallinna Ettevõtlusamet (Oficina de actividades empresariales de Tallin) y Statoil Fuel & Retail Eesti AS en relación con la devolución de un impuesto sobre las ventas que dicha sociedad pagó durante los años 2010 y 2011. El Tallinna Ringkonnakohus (Tribunal de Apelación de Tallin) suspendió el procedimiento y planteó al TJUE, esencialmente, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que permite considerar que un impuesto, en la medida en que afecta a las ventas al por menor de combustible líquido sujeto a impuestos especiales, persigue un fin específico en el sentido de dicha disposición cuando tiene por objeto financiar el funcionamiento del transporte público en el territorio de la corporación local que recauda dicho impuesto, y la referida corporación, independientemente de ese impuesto, está obligada a ejercer y a financiar la citada actividad y los ingresos procedentes de dicho impuesto se han utilizado exclusivamente para la realización de esa actividad.

El TJUE confirma la jurisprudencia existente al respecto y repite, especialmente, los argumentos dispuestos en los apartados 23, 28, 29, 30, 31 y 32 de la sentencia *Transporte Jordi Besora* (vid. *supra* nota al pie n.º 338). Además, declaró que, si bien los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas han sido destinados por el Ayuntamiento de Tallin a la financiación del ejercicio por éste de su competencia en materia de organización del transporte público en su término municipal y se han utilizado exclusivamente con ese fin, ha de señalarse, no obstante, que tal afectación se refiere a gastos generales que incumben al Ayuntamiento de Tallin, con independencia de la existencia del impuesto controvertido. Según el Tribunal, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de tributos. Por lo tanto, el fin específico invocado, a saber, la financiación del funcionamiento del transporte público en el término municipal de Tallin no puede distinguirse de un fin exclusivamente presupuestario (apartados 43 y 44).

También señaló el TJUE que la normativa nacional controvertida no establece mecanismo alguno de afectación predeterminada de los ingresos procedentes del mencionado impuesto sobre las ventas, en cuanto grava los combustibles líquidos sujetos a impuestos especiales, a tales fines medioambientales o de salud pública. Para el Tribunal, no cabe considerar que la mera afectación de los ingresos controvertidos en el litigio principal al funcionamiento del transporte público permita establecer un vínculo directo entre el uso de los rendimientos de dicho impuesto y los mencionados fines medioambientales y de salud pública (apartado 45).

Finalmente, el TJUE consideró que el impuesto sobre las ventas controvertido no ha sido concebido, en lo que respecta a su estructura, de manera que disuada a los contribuyentes de utilizar tales combustibles o induzca a éstos a adoptar un comportamiento cuyos efectos serían menos nocivos para el medio ambiente o la salud pública que el que los contribuyentes adoptarían de no existir el referido impuesto (apartado 46).

indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios, ha matizado su interpretación al considerar que no se exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, cálculo, devengo y control del impuesto, sino que es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las técnicas impositivas citadas, tal como las regula la normativa comunitaria ⁽³⁴⁴⁾. Todavía más, durante el trámite legislativo se optó por agregar una mención expresa en torno a que el respeto condicionante en cuestión no incluye las disposiciones relativas con las exenciones. Por consiguiente, un Estado miembro podría crear un impuesto sobre los productos sujetos pero exentos del régimen de impuestos especiales de la Unión, siempre y cuando se persigan otros fines específicos. Con la nueva redacción de la Directiva 2008/118/CE se contradice lo razonado por el Tribunal de Justicia en cuanto a que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, privaría a la disposición que establece la exención de todo efecto útil ⁽³⁴⁵⁾. Esta privación de efectos de las exenciones no es menor, toda vez que tales exenciones responden a la materialización de las políticas de la Unión, en este caso ligadas con el cumplimiento de los fines del impuesto especial, en el marco del deber general de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. No exigir el respeto a las exenciones para establecer otros gravámenes significa igualar el efecto de las exclusiones del ámbito objetivo del impuesto especial. En este ámbito, la distinción entre exclusión y exención ha perdido su sentido. El hecho de que la Directiva 2008/118/CE haya permitido nuevos tributos sobre los productos exentos ha significado una renuncia a la armonización alcanzada. Por tanto, creemos deseable restaurar el respeto a las exenciones y evitar el menoscabo de su utilidad. Frente a estas circunstancias, el requisito de los fines específicos asume un carácter trascendental para limitar la proliferación de tributos paralelos al impuesto especial armonizado.

§ 180. Por otra parte, la Directiva 2008/118/CE reconoce en su artículo 1, apartado 3, la facultad que conservan los Estados miembros para establecer impuestos sobre productos distintos de los sujetos al régimen de impuestos especiales de la Unión ⁽³⁴⁶⁾, como también sobre las prestaciones de servicios que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, incluidos aquellos relacionados con productos sujetos a impuestos especiales ⁽³⁴⁷⁾. A diferencia de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1, sobre estas figuras tributarias de los Estados miembros no se exige el requisito de perseguir una finalidad específica ⁽³⁴⁸⁾. La Directiva 2008/118/CE agrega

³⁴⁴ Sentencia Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartados 26 y 27.

³⁴⁵ *Vid. supra* nota al pie n.º 320, sentencia Comisión/Italia.

³⁴⁶ Tener presente la sentencia *Fendt Italiana* (*vid. supra* nota al pie n.º 322), en cuanto asimila los productos excluidos del ámbito objetivo de aplicación a los productos distintos de los sujetos a impuestos especiales, en los términos del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, de manera que los Estados miembros conservan la facultad de introducir o de mantener gravámenes sobre dichos productos excluidos, siempre y cuando dichos gravámenes no den lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras en el comercio entre Estados miembros.

³⁴⁷ Esta inclusión ha sido introducida por la Directiva 2008/118/CE.

³⁴⁸ Sentencia Hermann, C-491/03, EU:C:2005:157. En relación con el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE (hoy artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE), el *TJCE* declaraba en el apartado 33 que «la mencionada Directiva no exige que los impuestos comprendidos en el ámbito de aplicación de su artículo 3, apartado 3, respeten el requisito previsto en el apartado 2 del mencionado artículo, que estriba en que persigan una finalidad específica».

como única condición a estos eventuales impuestos la exigencia de no dar lugar a formalidades relativas al cruce de fronteras, a fin de garantizar la libre circulación entre los Estados miembros ⁽³⁴⁹⁾.

SECCIÓN III

LOS HECHOS GENERADORES DEL IMPUESTO ESPECIAL

A. COORDINACIÓN DE LOS HECHOS IMPONIBLES ESTABLECIDOS POR LA DIRECTIVA 2008/118/CE Y POR LA DIRECTIVA 2003/96/CE

§ 181. La determinación del hecho imponible del impuesto especial sobre los productos energéticos del Derecho de la Unión no deja de ser compleja si consideramos su doble regulación: por una parte, la dispuesta en el régimen general de impuestos especiales por la Directiva 2008/118/CE y, por otra, la establecida en específico por la DIE. Al respecto, debemos mantener presente que estas Directivas son parte trascendental de la estrategia de la Unión para armonizar las estructuras de los impuestos indirectos. Por ello, en el marco del deber de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, es esencial que el hecho imponible y, particularmente, el momento del devengo de los impuestos especiales sobre los

³⁴⁹ Sentencia *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84. Esta sentencia interpretó el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE y el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE. El litigio principal tuvo lugar entre el Minister Finansów (Ministro de Hacienda polaco) y *Oil Trading Poland sp. z o.o.*, debido al hecho de que, en Polonia, los aceites lubricantes utilizados para fines distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción están sujetos a un impuesto especial. En particular, el *Naczelny Sąd Administracyjny* (Tribunal Supremo Administrativo) planteó al TJUE si el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 y el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que los productos que no están comprendidos en el ámbito de aplicación de estas Directivas, como los aceites lubricantes destinados a usos distintos de los de carburante de automoción o combustible para calefacción, estén sujetos a un impuesto que se rige por reglas idénticas a las relativas al régimen de los impuestos especiales armonizados establecido por dichas Directivas (apartado 28).

Al respecto, el TJUE reiteró lo dicho en la sentencia *Fendt Italiana* en sus apartados 43 y 44 (*vid. supra* nota al pie n.º 322 y nota al pie n.º 346). En efecto, el TJUE insistió en que el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, somete la facultad de los Estados miembros de establecer impuestos sobre productos distintos de los sujetos al régimen de impuestos especiales armonizados únicamente a la condición de que estos impuestos no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. Aún más, el Tribunal señaló que, a diferencia del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, el mencionado artículo 1, apartado 3, no prevé que los impuestos en cuestión deban ser impuestos distintos de los impuestos especiales armonizados o que deban perseguir objetivos específicos (apartado 33).

En relación con la prohibición de formalidades relativas al cruce de fronteras, el TJUE reiteró el criterio de que, si el objetivo perseguido por una formalidad impuesta al importador de un producto sujeto a un impuesto nacional es asegurar el pago de la deuda correspondiente al importe de dichos impuestos especiales, tal formalidad estaría relacionada con el hecho imponible de éstos, es decir, la adquisición intracomunitaria, y no el cruce de una frontera en el sentido de dicha norma (apartado 37).

Por tanto, el TJUE respondió a la cuestión planteada que el artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12 y el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, no se oponen, por sí mismos, a que los Estados miembros graven productos distintos de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados mediante un impuesto que se rige por reglas idénticas a las relativas a dicho régimen, siempre que el hecho de gravar tales productos mediante el mencionado impuesto no dé lugar, en el comercio entre los Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras (apartados 34 y 52).

productos energéticos sean idénticos en todos los Estados miembros, tal como se lleva afirmando desde la Directiva 92/12/CEE (4^{to} considerando) hasta la Directiva 2008/118/CE (considerandos 2 y 8) y tal como lo ha confirmado el TJUE (350). En consecuencia, es imprescindible coordinar los hechos generadores establecidos en ambas Directivas.

§ 182. El artículo 2 de la Directiva 2008/118/CE mantiene la fórmula que ha servido de base para el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, identificando dos hechos generadores del impuesto. El primero de ellos es la fabricación en el territorio de la Unión de los productos sujetos, la cual incluye expresamente la extracción, en los casos en que proceda. El segundo hecho generador es la importación de los productos sujetos en el territorio de la Unión, definida a los efectos de la Directiva como

«la entrada en el territorio de la Comunidad de productos sujetos a impuestos especiales —a menos que los productos, en el momento de su entrada en la Comunidad, sean incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo—, así como su despacho a consumo partiendo de un procedimiento o régimen aduanero suspensivo».

El TJUE ha interpretado este concepto de importación de impuestos especiales, precisando que la entrada en el territorio de la Unión se produce a partir del momento en que los productos han pasado la zona en que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Unión (351)(352)(353).

³⁵⁰ Sentencia *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros*, C-296/95, EU:C:1998:152, apartado 22: «Con carácter preliminar debe señalarse que de la Directiva [92/12/CEE] se desprende que su objetivo consiste en establecer algunas normas sobre la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y ello, especialmente, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros».

³⁵¹ Sentencia *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231. En esta sentencia fueron respondidas cuestiones prejudiciales relacionadas con diversas Directivas y Reglamentos, de modo que nos ceñiremos a lo que concierne con la Directiva 92/12/CEE, en cuanto a la delimitación del concepto de importación de productos sujetos a impuestos especiales en la *Comunidad* como hecho imponible. Los hechos del litigio tuvieron lugar en Dinamarca, donde *Dansk Transport og Logistik* (en lo sucesivo, DTL) estaba autorizada para expedir cuadernos TIR y para actuar como asociación garante en el marco de transportes TIR. Como contexto, existían tres litigios pendientes en materia de deuda aduanera y tributaria por contrabando de cigarrillos, en cuyos transportes fue DTL quien expidió los cuadernos TIR y actuó como garante. Las mercancías fueron descubiertas por las autoridades tributarias y aduaneras locales durante la introducción en la *Comunidad*, las cuales en dos ocasiones ingresaron por vía marítima directamente a Dinamarca y, en la tercera, por vía terrestre pasando previamente por Alemania. En las tres ocasiones fueron inmediatamente retenidos los cigarrillos, permaneciendo en posesión de las autoridades hasta su destrucción. Como la empresa titular de los cuadernos TIR (procedente de Lituania, que aún no era miembro de la Unión) no respondió por el pago de los derechos de aduana, impuestos especiales y del IVA, las autoridades aduaneras y tributarias decidieron que DTL debía abonar el importe correspondiente como asociación garante en el sentido del Convenio TIR.

El Østre Landsret planteó diversas cuestiones prejudiciales al TJUE. En una de ellas preguntó, en esencia, si debía considerarse que las mercancías intervenidas en el momento de su introducción en el territorio *comunitario* y destruidas simultáneamente o posteriormente por las autoridades competentes estaban en régimen suspensivo de derechos especiales, de manera que no surgió o se extinguió la obligación de pagar impuestos especiales sobre las mismas.

Para determinar el efecto de la intervención y de la destrucción de las mercancías, el TJUE consideró que, primero, debía determinarse si se produjo o no el hecho imponible de los impuestos especiales. El Tribunal, interpretando el artículo 5 de la Directiva 92/12/CEE (correlativo con los artículos 2 y 4, apartado 8), de la Directiva 2008/118/CE) y el artículo 233, párrafo primero, letra d), del Código

§ 183. Por su parte, la DIE agrega como hechos generadores del impuesto aquellos hechos indicados en las cláusulas de integración residual al ámbito objetivo, dispuestos en el artículo 2, apartado 3, de dicha Directiva (³⁵⁴). De este modo, son hechos imponibles del impuesto especial sobre los productos energéticos la destinación a la utilización, puesta a la venta o la utilización de cualquier producto como carburante de automoción o como aditivo o extensor en los carburantes de automoción; como también la destinación a la utilización, puesta a la venta o la utilización para calefacción de cualquier otro hidrocarburo de aquellos calificados como productos energéticos, con excepción de la turba (³⁵⁵).

§ 184. Los hechos imponibles establecidos por la DIE deben aplicarse paralela y coordinadamente con los dispuestos en la Directiva 2008/118/CE, tal como se desprende de las expresiones «además» y «también» utilizadas en el artículo 21, apartado 1, de la DIE (³⁵⁶). En el marco teórico, esta coordinación se traduciría en la especificación de que los hechos imponibles de la Directiva 2008/118/CE, consistentes en la fabricación y en la importación, se aplicarían en exclusiva a los productos

Aduanero, determinó que debía considerarse que las mercancías sujetas a impuestos especiales habían entrado en el interior de la *Comunidad* (y por tanto, importadas) a partir del momento en que habían pasado la zona en la que se encuentra la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero *comunitario* (apartado 72). Esta situación no se configuró respecto con las mercancías que entraron por vía marítima directamente a Dinamarca (apartado 73), pero si concordó con el envío terrestre de mercancías que pasaron la primera oficina aduanera en Alemania y después fueron introducidas en Dinamarca. En cuanto a estas últimas mercancías, se produjo el hecho imponible de los impuestos especiales (apartado 74).

De acuerdo con el artículo 6, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/12/CEE, el TJUE consideró que también se produjo el devengo de las mercancías transportadas por vía terrestre, ya que esta norma consideraba como puesta a consumo la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acogiesen al régimen suspensivo (apartado 75). En este orden, el Tribunal indicó que este devengo no se afectaba en modo alguno por la posterior inclusión de dichas mercancías en el régimen de depósito aduanero, con arreglo al artículo 867 bis del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 (apartado 81).

En lo que respecta a la cuestión de si la extinción de la deuda aduanera repercutía sobre la extinción de los impuestos especiales que gravaban dichas mercancías, el TJUE indicó que la Directiva 92/12/CEE no contenía ninguna disposición expresa relativa a la extinción de los impuestos especiales en caso de importación irregular (apartado 83). En tales circunstancias, habida cuenta de las similitudes entre los derechos de aduana y los impuestos especiales y para garantizar una interpretación coherente de la normativa *comunitaria* de que se trata, procedió a considerar que la extinción de los impuestos especiales se producía en las mismas circunstancias que la de los derechos de aduana (apartado 84). Por consiguiente, para causar la extinción del impuesto especial, la intervención o el decomiso de las mercancías debía producirse antes de que éstas pasasen la zona en la que se encuentre la primera oficina aduanera situada en el interior del territorio aduanero de la Comunidad (apartado 85).

³⁵² Vid. KAUFF-GAZIN, Fabienne: «Extinction de la dette douanière». En *Europe*, junio de 2010, n.º 6, comentario 202, pp. 18-19.

³⁵³ Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.; GARCÍA HEREDIA, Alejandro: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, n.º 147, pp. 928-934.

³⁵⁴ Vid. *supra* § 150 y § 153 e *infra* § 294.

³⁵⁵ La Propuesta que derivó en la antecesora Directiva 92/81/CEE [COM(90) 434 final de 7.11.1990] señalaba expresamente estos hechos como generadores complementarios del impuesto especial.

³⁵⁶ El artículo 21 de la DIE tiene como antecedente el artículo 18 de la Propuesta presentada por la Comisión [COM(97) 30 final de 12.3.1997], el cual se enmarcaba en una sección (V) destinada expresa y específicamente al hecho imponible y exigibilidad del impuesto. Lamentablemente, en el procedimiento legislativo se perdió la estructuración de la Directiva por secciones, la cual concedía mayor orden y facilidad de comprensión.

energéticos identificados directamente como tales por la DIE en el artículo 2, apartado 1 (357). En cambio, los hechos imponibles del artículo 2, apartado 3, de la DIE, que corresponden, en términos generales, con la destinación a la utilización, puesta a la venta o utilización para calefacción o como carburante de automoción, tendrían aplicación residual en el resto de los productos.

§ 185. No obstante, y centrándonos en el artículo 2 de la DIE, cabe hacer una precisión en relación con la lista de productos energéticos identificados en el apartado 1. Dentro de este conjunto de productos debemos distinguir entre aquellos establecidos directamente en razón de su naturaleza, sin condiciones, de aquellos a los cuales la Directiva les otorga el carácter energético sólo cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción. En relación con el hecho imponible aplicable, a los productos del artículo 2, apartado 1, sujetos bajo condición, no se les aplicaría el hecho imponible «fabricación» o «importación», pues deben ser asimilados con los productos energéticos accidentales del artículo 2, apartado 3, de la DIE. Cabe recordar que el *TJCE* declaró en la sentencia *Afton Chemical* que, mediante la expresión «además de los productos gravables enumerados en el apartado 1», el artículo 2, apartado 3, párrafo segundo, de la DIE, se dirige a establecer de manera explícita la inclusión de todos los productos que se destinen al consumo, se pongan a la venta o se utilicen como carburante o como aditivo o para aumentar el volumen final de los carburantes, incluidos los productos que constituyen productos energéticos en el sentido de la Directiva. Según el *TJCE*, la locución prepositiva «además de» no tiene finalidad de exclusión sino que de inclusión (358). Este criterio es perfectamente aplicable al párrafo tercero del artículo 2, apartado 3, de la DIE que establece el hecho imponible para los hidrocarburos.

B. DETERMINACIÓN DEL MOMENTO DEL DEVENGO

1. Delimitación de los conceptos de «despacho a consumo» y de «régimen suspensivo».

§ 186. Coordinados los hechos imponibles del impuesto sobre los productos energéticos, queda aún por determinar el momento del devengo. La Propuesta de la Comisión Europea que derivó en la Directiva 92/12/CEE (359) contemplaba la locución «despacho a consumo» para referirse al devengo y ofrecía, además, una definición general que explicaba este momento como «la puesta a disposición de una persona física o jurídica, en el territorio de un Estado miembro, de todo producto sujeto a impuestos especiales, al finalizar un régimen de suspensión de derechos e impuestos». Esta definición era restrictiva, en cuanto no concebía la posibilidad de que el hecho imponible y, en consecuencia, el devengo del impuesto se produjesen fuera del régimen de suspensión. Además, el CESE, en su Dictamen sobre la propuesta de Directiva (360), criticó esta definición aludiendo que la exigibilidad del impuesto no dependía de un claro hecho objetivo, sino de una operación indeterminada de la que no se podía

³⁵⁷ *Vid. supra* § 145.

³⁵⁸ Sentencia *Afton Chemical*, C-517/07, EU:C:2008:751, apartados 35 y 36.

³⁵⁹ DO C 322 de 21.12.1990, p. 2.

³⁶⁰ DO C 69 de 18.3.1991, p. 27.

establecer con exactitud en qué momento tendría lugar. Finalmente, la Directiva 92/12/CEE instaló como expresión reveladora del devengo la «puesta a consumo», pero desistió de ofrecer una definición general que explicase dicha locución. En su lugar, optó por una explicación casuística del concepto.

§ 187. El considerando 8 de la Directiva 2008/118/CE advierte que el adecuado funcionamiento del mercado interior exige que las condiciones del devengo sean idénticas en todos los Estados miembros. En este orden, el régimen general de los impuestos especiales del Derecho de la Unión determina que el momento del devengo es el del «despacho a consumo» y el lugar en donde el impuesto debe entenderse devengado es el del Estado miembro en que se produce dicho despacho (artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE). Por su parte, el artículo 9 de la Directiva 2008/118/CE agrega que las condiciones del devengo serán las vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

§ 188. La pregunta inmediata es qué debemos entender por «despacho a consumo». La Directiva 2008/118/CE no dispone una definición general y continúa con el sistema de determinación casuístico del devengo impuesto por la Directiva 92/12/CEE, integrando mayores detalles ⁽³⁶¹⁾. Por tanto, para comprender el concepto de «despacho a consumo» es obligatoria la revisión de los diversos supuestos que lo configuran. Sin embargo, antes de adentrarnos en tal análisis, es indefectible detenernos previamente en un instrumento jurídico esencial, cual es el «régimen suspensivo».

§ 189. Uno de los antecedentes de base del régimen general de los impuestos especiales es la naturaleza jurídica de impuestos sobre el consumo que ostentan estos tributos. Esta naturaleza exige, en el marco de una unión conformada por Estados miembros divergentes, que el impuesto sea devengado en las condiciones del mercado en el cual los productos sean consumidos, sin generar distorsiones locales. El régimen suspensivo surge como respuesta a la necesidad de implementar el principio de imposición en el país de destino, permitiendo la libre circulación de los productos en todo o parte del mercado interior sin devengar el impuesto ⁽³⁶²⁾. El artículo 4, n.º 7, de la Directiva 2008/118/CE, define al régimen suspensivo como

«el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicables a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo» ⁽³⁶³⁾.

³⁶¹ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 570 : «Bien entendu, cette notion de “mise à la consommation” devait être définie car elle conditionne l’effectivité de l’imposition et la répartition des recettes fiscales entre États membres».

³⁶² *Vid. supra* § 72.

³⁶³ A efectos de la Directiva 2008/118/CE, el artículo 4, n.º 6, entiende por régimen aduanero suspensivo: «cualquiera de los regímenes previstos en el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 en relación con el control aduanero del que su [sic] objeto las mercancías no comunitarias en el momento de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, en depósitos temporales, o en zonas francas o depósitos francos, así como cualquiera de los regímenes a que se refiere el artículo 84, apartado 1, letra a), del citado Reglamento». Nótese que tanto en la versión en inglés como en francés de la Directiva 2008/118/CE se consideran sinónimos el «régimen aduanero suspensivo» y el «procedimiento aduanero suspensivo». En cambio, la versión en español no recoge en la definición del artículo 4, n.º 6, la expresión «procedimiento aduanero suspensivo», pero cuando la Directiva 2008/118/CE define la «importación de productos sujetos a impuestos especiales» expone ambas alternativas. En relación con el Reglamento n.º 2913/92, *vid. supra* § 45.

Así concebido, el régimen suspensivo tiene la potencialidad de disociar el hecho imponible y el momento del devengo del impuesto mediante la generación de una ficción jurídica que extiende el proceso de fabricación, en abstracto, durante la tenencia y la circulación de los productos hasta que se produzca el despacho a consumo. De este modo, el régimen suspensivo permite que, a efectos del devengo del impuesto especial, el lugar de fabricación sea indiferente dentro de la Unión.

§ 190. Dicho esto, corresponde analizar en detalle el momento del devengo con el objetivo de identificar cada supuesto configurador del despacho a consumo.

2. El momento del devengo en la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales.

§ 191. Para precisar en qué momento se verifica el despacho a consumo en la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales, es necesario distinguir entre la fabricación que se produce bajo aplicación del régimen suspensivo y la fabricación que se produce fuera de dicho régimen.

§ 192. En primer lugar, trataremos los supuestos de fabricación en régimen suspensivo. De conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE, el despacho a consumo se identifica en estos supuestos con el momento de la salida de los productos sujetos a impuestos especiales del régimen suspensivo, incluidos los casos de salida irregular⁽³⁶⁴⁾. Por tanto, es necesario subdistinguir entre los supuestos de salida regular y de salida irregular de dicho régimen.

§ 193. El régimen general de impuestos especiales del Derecho de la Unión entiende que la fabricación en régimen suspensivo es la regla general. En consecuencia, la salida regular del régimen de suspensión constituye el supuesto por antonomasia de despacho a consumo y da forma, por exclusión, a los otros supuestos que lo configuran. En este orden, para evitar caer en una determinación circular entre «despacho a consumo» y «salida del régimen suspensivo», es necesario avanzar en la delimitación y responder cuándo se sale de dicho régimen fiscal. Con este fin, el artículo 7, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, nos entrega tres reglas específicas:

(1) En los casos de circulación de productos dentro del territorio de la Unión (incluso cuando los productos circulen a través de un tercer país o territorio tercero) desde un depósito fiscal⁽³⁶⁵⁾ con destino a un destinatario registrado⁽³⁶⁶⁾, el momento del despacho a consumo es aquel de la recepción de los productos por el destinatario registrado.

(2) En los supuestos de circulación de productos dentro del territorio de la Unión (aun cuando los productos circulen a través de un tercer país o territorio tercero) desde un depósito fiscal con destino a alguno de los destinatarios beneficiados por las exenciones

³⁶⁴ La Comisión, en su *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales* [COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008, p. 4.], concluyó que debían considerarse constitutivos del despacho a consumo tanto los hechos normales como los irregulares.

³⁶⁵ *Vid. infra* § 376.

³⁶⁶ *Vid. infra* § 388.

obligatorias que establece el régimen general de impuestos especiales ⁽³⁶⁷⁾, cuando los productos sean expedidos desde otro Estado miembro, el momento del despacho a consumo es el de la recepción de los productos por el destinatario respectivo.

(3) Por último, se tiene en consideración una situación excepcional, la cual tiene lugar cuando un Estado miembro de destino permite la circulación en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio, siempre que dicho lugar sea designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado ⁽³⁶⁸⁾. En este último supuesto, el momento del despacho a consumo corresponde con el momento de la recepción de los productos en el lugar de su entrega directa.

§ 194. Estas tres reglas del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, se enmarcan en los supuestos de fabricación seguida de circulación de los productos en régimen suspensivo. De ellas se desprende que el criterio general para configurar el despacho a consumo en los supuestos de circulación en régimen suspensivo es «la recepción de los productos por el destinatario» [en concordancia con el artículo 20 de la Directiva 2008/118/CE ⁽³⁶⁹⁾]. A riesgo de ser tautológicos, destacamos que esta entrega de los productos al destinatario tendría el triple efecto de finalizar la circulación, finalizar el régimen suspensivo y de concretar el despacho a consumo, confundiendo estos tres hechos jurídicos.

§ 195. No obstante lo anterior, podemos advertir que el artículo 7 no da luces en cuanto al momento en que se produce la salida del régimen suspensivo en los casos de fabricación sin circulación posterior de los productos. En estos supuestos, más que atender al criterio de la salida de los productos del depósito fiscal, creemos apropiado aquel de la «puesta a disposición de una persona física o jurídica de los productos sujetos», en consonancia con la definición de despacho a consumo ofrecida por la Comisión Europea ⁽³⁷⁰⁾.

§ 196. Ahora bien, tenemos por otra parte que el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE, considera de modo expreso como despacho a consumo los supuestos de salida irregular del régimen suspensivo. En los casos de fabricación en los cuales sucede la circulación de los productos en régimen suspensivo, tiene aplicación el artículo 10, apartado 6, de la Directiva 2008/118/CE, el cual entiende por «irregularidad»

«[...] toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, excepto la mencionada en el artículo 7, apartado 4 ^[371], debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado conforme a lo previsto en el artículo 20, apartado 2 ^[372]».

Como observación, la definición hace hincapié en que basta que una parte de los productos no finalice en la manera prevista para que exista irregularidad. Además, la

³⁶⁷ *Vid. infra* § 297.

³⁶⁸ *Vid. infra* § 422, letra f).

³⁶⁹ *Vid. infra* § 443.

³⁷⁰ *Vid. supra* § 186.

³⁷¹ *Vid. infra* § 225.

³⁷² *Vid. infra* § 422.

Comisión, en su Propuesta que derivó en la Directiva 2008/118/CE ⁽³⁷³⁾, indicó que el término irregularidad engloba asimismo las infracciones.

§ 197. El artículo 10 de la Directiva 2008/118/CE establece reglas precisas a fin de determinar cuál es el Estado miembro a quien corresponde percibir el impuesto especial en el evento de producirse una de estas irregularidades. El principio que se mantiene es que el despacho a consumo se efectúa en el Estado miembro en el que se produce la irregularidad, en concordancia con la regla general del artículo 7, apartado 1, y artículo 9, de la misma Directiva. No obstante, el artículo 10, en su apartado 2, tiene en consideración los supuestos en los cuales no es posible determinar dónde se ha producido la irregularidad, determinando que estos casos tiene lugar el despacho a consumo en el Estado miembro y en el momento en que se haya observado. De producirse cualquiera de las situaciones previamente señaladas, de conformidad con el artículo 10, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, las autoridades competentes del Estado miembro en el que los productos hayan sido despachados a consumo o se considere que hayan sido despachados a consumo deberán informar a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

§ 198. También considera la Directiva 2008/118/CE, en el artículo 10, apartado 4, la posibilidad de que los productos en circulación en régimen suspensivo no lleguen a su destino y no se observe, sin embargo, irregularidad alguna. En estos supuestos, la Directiva presume que se ha cometido una irregularidad y utiliza el criterio del Estado miembro de expedición y del momento del inicio de la circulación para determinar el despacho a consumo y a quién corresponde percibir el pago del impuesto especial. Salvo, si en un plazo de cuatro meses a partir del inicio de la circulación ⁽³⁷⁴⁾, se aporta la prueba (a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro de expedición) del final de la circulación ⁽³⁷⁵⁾ o del lugar en que se ha cometido la irregularidad. Conjuntamente, el artículo 10, apartado 4, recogió los argumentos declarados por el *TJCE* en la sentencia *Cipriani* ⁽³⁷⁶⁾ a favor del principio de respeto del

³⁷³ COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008.

³⁷⁴ *Vid. infra* § 422.

³⁷⁵ *Vid. infra* § 422.

³⁷⁶ Sentencia *Cipriani*, C-395/00, EU:C:2002:751. La cuestión prejudicial planteada por el Tribunale di Trento tuvo por objeto la interpretación del artículo 20, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12/CEE, norma que tiene por *alter ego* el artículo 10 de la Directiva 2008/118/CE. *Cipriani* ejercía actividades de destilación de alcohol y, en su calidad de depositario autorizado expedidor, realizó operaciones que implicaban la circulación en régimen suspensivo de productos destinados a la exportación a países terceros, pasando por uno o más Estados miembros. Las autoridades fiscales italianas solicitaron la comprobación de una serie de documentos administrativos de acompañamiento, resultando que el sello estampado en dichos documentos (que certificaban la salida de las mercancías del territorio de la *Comunidad*) era falso. El Ufficio Tecnico di Finanza di Trento requirió el pago de impuestos especiales a *Cipriani* por la irregularidad cuando ya había expirado el plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha de expedición de los productos (artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE) que permitía presentar prueba de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o regularidad. *Cipriani* solo tuvo conocimiento de la falsificación del sello cuando se le notificaron las providencias de apremio.

Principalmente, el núcleo interpretativo sometido al *TJCE* consistió en determinar si el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE, podía interpretarse en el sentido de que el plazo de cuatro meses previsto para aportar la prueba de la regularidad o del lugar efectivo de la irregularidad, podía oponerse a un operador que garantizó el pago de los impuestos especiales, pero que no pudo saber a tiempo que no se había producido la ultimación del régimen suspensivo.

derecho de defensa integrando un segundo párrafo, el cual concede a la persona que ha constituido la garantía por los riesgos inherentes a la circulación en régimen suspensivo ⁽³⁷⁷⁾ y que no ha conocido o ha podido no conocer el hecho de que los productos no han llegado a su destino, el plazo de un mes a partir de la comunicación de dicha información por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, a fines de permitirle aportar la prueba de la finalización de la circulación o del lugar en que se haya cometido la irregularidad.

§ 199. Finalizando con las reglas sobre despacho a consumo por irregularidades en la circulación en régimen suspensivo, el artículo 10, apartado 5, de la Directiva 2008/118/CE, dispone una previsión especial aplicable a los supuestos de los apartados 3 y 4 de la misma disposición ⁽³⁷⁸⁾. Si llega a determinarse el Estado miembro en el que se cometió realmente la irregularidad antes de la expiración de un periodo de tres años a partir de la fecha en que haya comenzado la circulación, recobra aplicación la regla general en materia irregularidades del artículo 10, apartado 1 ⁽³⁷⁹⁾. Para ello, el mencionado apartado 5 impone paralelamente a las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad la obligación de informar a las autoridades competentes del Estado miembro en el que se hayan percibido los impuestos especiales, quienes deberán devolverlos o condonarlos tan pronto como se aporten pruebas de la percepción de tales impuestos especiales en el otro Estado miembro.

§ 200. Como hemos podido cerciorar, la Directiva 2008/118/CE ha establecido reglas precisas para los supuestos de salida irregular del régimen suspensivo en la fabricación de productos seguida de circulación, pero nada dice sobre qué se considerará despacho a consumo en los supuestos de fabricación en régimen suspensivo en donde la salida irregular se produce fuera del marco de la circulación de los productos. El criterio que adquiere fuerza en estos casos es aquel por el cual la salida irregular del régimen suspensivo que genera el despacho a consumo en los supuestos de fabricación en que no media circulación bajo régimen suspensivo, se identificaría con el momento en que los productos sujetos a impuestos especiales abandonen el depósito fiscal [en coherencia con el artículo 20 de la Directiva 2008/118/CE ⁽³⁸⁰⁾].

§ 201. En segundo lugar, tenemos los casos de fabricación de productos energéticos que se realizan fuera de régimen suspensivo, incluidos los que se realizan de manera irregular. El artículo 7, apartado 2, letra c), de la Directiva 2008/118/CE, reconoce expresamente esta alternativa de fabricación como supuesto de despacho a consumo.

Al respecto, el *TJCE* indicó que, para el Derecho comunitario, el respeto del principio del derecho de defensa es un principio fundamental, el cual exige que se permita a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses expresar de manera adecuada su punto de vista (apartado 51). Para el *TJCE* resultó evidente que el plazo de cuatro meses cuestionado no podía considerarse razonable si ya había expirado en el momento en que el expedidor tuvo o pudo tener conocimiento de la irregularidad o infracción (apartado 52). Por todo, el *TJCE* respondió que el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE, era inválido en la medida en que el plazo de cuatro meses para presentar la prueba que dispone la norma es oponible a un operador que garantizó el pago de los impuestos especiales, pero que no pudo saber a tiempo que no se había producido la ultimación del régimen suspensivo (apartado 54).

³⁷⁷ *Vid. infra* § 427 y ss.

³⁷⁸ *Vid. supra* § 197 y § 198.

³⁷⁹ *Vid. supra* § 197.

³⁸⁰ *Vid. infra* § 422.

Como particularidad, en estos casos el hecho imponible y el momento del devengo se difuminan. Por tanto, en ausencia de un concepto expreso de «fabricación» (³⁸¹), podemos considerar como referencia *a contrario sensu* el artículo 21, apartado 6, de la DIE, el cual recobra el sentido natural del término en cuanto «obtención de productos», incluida, por disposición del artículo 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE, la «extracción» en los casos en que proceda.

§ 202. Si el Derecho de la Unión aplicable al momento del despacho a consumo en la fabricación de productos sujetos es complejo, no es de sorprender que lo sea también su transposición en los Estados miembros. Al respecto, debemos mantener presente que esta materia es esencial para garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y, bajo esta premisa, las condiciones del devengo deben ser idénticas en todos los Estados miembros.

§ 203. La transposición española tiene la particularidad de ofrecer una definición de «fabricación» en el artículo 4, apartado 18, de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, entendiendo por tal

«[l]a extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación, tal como se define en el apartado 32 de este artículo [³⁸²], todo ello sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 15 de esta Ley [sobre determinadas operaciones de transformación fuera de fábricas y depósitos fiscales]».

Este concepto amplio de fabricación se basa en la extracción, en concordancia con el artículo 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE, y presenta como contribución la inclusión expresa del proceso de transformación. El concepto de fabricación expuesto puede ser eventualmente útil para determinar el momento del devengo en los supuestos de fabricación fuera del régimen suspensivo, de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra c), de la Directiva 2008/118/CE.

§ 204. El reconocimiento de la fabricación como hecho imponible se produce en España en el artículo 5 de la Ley 38/1992. Seguidamente, el artículo 7, apartado 1, de la citada Ley, determina que el impuesto se devengará en los supuestos de fabricación «en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo». A ello, el artículo 7 de la Ley 38/1992 agrega que

«[n]o obstante, se efectuará en régimen suspensivo la salida de los citados productos de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen:

a) directamente a otras fábricas, depósitos fiscales, a una entrega directa, a un destinatario registrado o a la exportación.

³⁸¹ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 475: «The event production is not further defined in the Directive. According to Article 15 it is up to each Member State to determine its rules concerning the production of excise goods subject to the General Arrangements Directive».

³⁸² Artículo 4, apartado 32, de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales: «“Transformación”: Proceso de fabricación por el que se obtienen productos objeto de los impuestos especiales de fabricación a partir, total o parcialmente, de productos que también lo son y que están sometidos a una tributación distinta a la que corresponde al producto obtenido. También se considera transformación la operación en la que los productos de partida y finales están sometidos a la misma tributación, siempre que la cantidad de producto final obtenido sea superior a la del empleado. En todo caso, se consideran como transformación las operaciones de desnaturalización y las de adición de marcadores o trazadores».

b) a la fabricación de productos que no sean objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

c) a uno de los destinatarios a los que se refiere el artículo 17.1, letra a), apartado iv), 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».

Asimismo, el artículo 7 de la Ley 38/1992, en sus apartados 3 y 4, reconoce como momento del devengo en los supuestos de expediciones con destino a un destinatario registrado y en los supuestos de entrega directa, aquel de la recepción de los productos. De esta forma, el citado artículo 7 español da cumplimiento al artículo 7, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE.

§ 205. En relación con la salida irregular del régimen suspensivo, el artículo 7, apartado 8, de la Ley 38/1992, dispone que en el supuesto de irregularidades en la circulación en régimen suspensivo, el impuesto se devengará «en la fecha de inicio de la circulación, salvo que se pruebe cuándo fue cometida, en cuyo caso, éste será el momento del devengo». En cuanto a las reglas dispuestas por el artículo 10 de la Directiva 2008/118/CE en relación con la determinación del Estado miembro en que se considera producido el despacho a consumo en caso de irregularidad, éstas son transpuestas por el artículo 17, letra A), de la Ley 38/1992. Sin embargo, esta última disposición no ha incorporado el plazo especial del artículo 10, apartado 4, párrafo 2, de la Directiva 2008/118/CE, que se concede a la persona que ha constituido la garantía.

§ 206. En el *Code des Douanes* francés podemos observar un reconocimiento indirecto de la fabricación como hecho imponible del impuesto especial. El artículo 158 *ter* del mencionado Código sujeta al *Chapitre III bis: Régime général d'accise relatif aux produits énergétiques* a los productos energéticos sujetos a las tasas interiores de consumo previstas en los artículos 265 y 266 *quater* (TICPE y TSC). En este contexto, el artículo 158 *octies* del mencionado Capítulo III *bis* habilita a los depositarios autorizados en Francia a fabricar (*produire*), transformar y poseer productos en régimen suspensivo. En virtud del artículo 267, apartado 1, del mismo Código, las tasas interiores de consumo previstas en los artículos 265 y 266 *quater* son exigibles en el momento del despacho a consumo (*mise à la consommation*) en el mercado interior. El artículo 158 *quinquies*, por su parte, establece que el impuesto es exigible en el momento de su despacho a consumo en Francia, pero, además, especifica que el producto es despachado a consumo cuando cesa de beneficiarse del régimen suspensivo (sin distinguir si esta salida del régimen suspensivo es regular o irregular). Por tanto, los depositarios autorizados fabrican en régimen suspensivo productos energéticos, los cuales, al salir de dicho régimen, generan el despacho a consumo que hace exigible la TICPE del artículo 265. De esta manera, la legislación francesa reconoce indirectamente el hecho «fabricación» como hecho imponible de la Tasa interior del artículo 265 del *Code des Douanes* y da por transpuesto el artículo 7, apartado 1 y apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE. Esta conclusión es refrendada por el artículo 163, apartado 2, del *Code des Douanes* que entiende por fabricación de aceites minerales la extracción y la obtención, por todo tipo de procesos y a partir de todo tipo de materias primas, de aceites minerales mencionados en las tablas B y C del artículo 265. No obstante, observamos que la regulación desasociada que realiza el *Code des Douanes* francés del régimen general de impuestos especiales sobre los productos energéticos, por una parte, y de las tasas interiores que recaen sobre tales productos, por otra,

dificulta la comprensión de la fabricación, con todas sus manifestaciones, como hecho imponible.

§ 207. En el Reino Unido, el reconocimiento de la fabricación como hecho imponible del impuesto especial tiene por base el artículo 6, apartado 1, letra b), de la HODA. Esta disposición grava los aceites de hidrocarburos fabricados en el Reino Unido y entregados para uso doméstico desde una refinería o desde otros establecimientos usados para la producción de aceites de hidrocarburos o desde cualquier otro depósito para aceites de hidrocarburos. La HODA también recoge la fabricación de productos energéticos como hecho imponible cuando se trata de: biodiesel [artículo 6AA, apartado 1 y 2, letra c)], mezclas de biodiesel y aceites pesados [artículo 6AB, apartado 1, letra b)], bioetanol [artículo 6AD, apartado 1 y 2, letra c)] y mezclas de bioetanol y aceites de hidrocarburos [artículo 6AE, apartado 1, letra b)].

§ 208. La Directiva 2008/118/CE también ha sido transpuesta en el Reino Unido por medio de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*. El artículo 5 de dicha *Regulations* establece como regla general que el impuesto especial se devenga en el momento en que los productos sujetos son despachados a consumo (*released for consumption*) en el Reino Unido, integrando de este modo en la legislación británica el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE.

§ 209. Seguido, las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 6 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* reproducen respectivamente las letras a) y c) del apartado 2 del artículo 7 de la Directiva 2008/118/CE. Con ello, se transpone el momento del devengo tanto para los supuestos de fabricación en régimen suspensivo como para los supuestos de fabricación fuera de dicho régimen. Sin embargo, las mencionadas disposiciones británicas no hacen alusión expresa ni a la salida irregular del régimen suspensivo ni a la fabricación irregular fuera del régimen de suspensión, tal como expone la Directiva 2008/118/CE.

§ 210. Centrándonos en la salida del régimen suspensivo como hecho configurador del despacho a consumo, el artículo 7 de la *Regulations* en cuestión, en sus letras c), d) y f), transpone el artículo 7, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, que detalla el momento del despacho a consumo. Pero, además, el artículo 7 británico reconoce en su letra h) la salida irregular del régimen suspensivo por causa, precisamente, de irregularidades en la circulación ocurridas o consideradas ocurridas en el Reino Unido. A efectos de definir estas irregularidades, tanto el artículo 7, apartado 4, como el artículo 79 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* se remiten directamente a la definición del artículo 10, apartado 6, de la Directiva 2008/118/CE ⁽³⁸³⁾. Finalmente, en relación con las irregularidades, la mencionada *Regulations* recoge en sus artículos 80, 81 y 82, las reglas del artículo 10 de la Directiva 2008/118/CE.

³⁸³ *Vid. supra* § 196.

3. El momento del devengo en la importación de productos sujetos a impuestos especiales.

§ 211. En los casos de importación de productos sujetos, el impuesto especial se devenga en el momento del despacho a consumo. Esto quiere decir que, en virtud del artículo 2, letra b), del artículo 4, n.º 8), y del artículo 7, apartado 2, letra d), todos de la Directiva 2008/118/CE, en los supuestos de importación de productos sujetos a impuestos especiales el hecho imponible y el momento del devengo se identifican y se extienden incluso a las entradas de productos irregulares ⁽³⁸⁴⁾. Por consiguiente, teniendo presente lo señalado a propósito del concepto de importación ⁽³⁸⁵⁾, el despacho a consumo se produce: a) con la entrada, incluso irregular, de los productos en el territorio de la Unión Europea o; b) si los productos sujetos son incluidos en un procedimiento o régimen aduanero suspensivo en el momento de su entrada en la Unión, con la salida de los productos de dicho régimen ⁽³⁸⁶⁾.

§ 212. No obstante, cabe hacer una precisión en relación con los supuestos de importación en los cuales los productos son incluidos, inmediatamente después de verificado el hecho imponible, en un régimen suspensivo propio del régimen general de impuestos especiales. En estos casos, y de conformidad con el artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/118/CE, el régimen suspensivo activa su capacidad de disociar el hecho imponible del momento del devengo, de manera que el despacho a consumo se producirá con la salida del régimen suspensivo, en los términos generales ⁽³⁸⁷⁾.

§ 213. La Ley 38/1992 de Impuestos Especiales española establece como hecho imponible la importación de productos sujetos al territorio de la Unión, en su artículo 5, apartado 1. Conjuntamente, la mencionada Ley define la importación en su artículo 4, apartado 19, en similares términos que el artículo 4, apartado 8, de la Directiva 2008/118/CE. Con estas dos normas ya podría entenderse que el devengo se produce con la entrada de los productos en el territorio de la Unión o con la salida de éstos del procedimiento o régimen aduanero suspensivo. No obstante, la Ley española determina en su artículo 7, apartado 2, que en los supuestos de importación el impuesto especial se devengará en el momento del nacimiento de la deuda aduanera de importación. Esta última disposición recoge también, en esencia, lo señalado por el artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/118/CE, en cuanto excluye a los productos incluidos inmediatamente en un régimen suspensivo después de su importación.

§ 214. El *Code des Douanes* francés instituye, en virtud del artículo 158 *quinquies*, apartado I, letra a), y del artículo 267, que el impuesto especial es exigible en el

³⁸⁴ En relación con la aplicación de las Directivas 92/12/CEE y 92/83/CEE a una operación de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros, *vid.* sentencia Salumets y otros, C-455/98, EU:C:2000:352, apartado 24: «De todo cuando antecede se desprende que procede responder a la cuestión planteada que la Sexta Directiva, las Directivas 92/12 y 92/83, así como el Código aduanero, deben interpretarse en el sentido de que sus disposiciones relativas al carácter imponible y a la deuda fiscal se aplican asimismo a la importación en el territorio aduanero comunitario de alcohol etílico de contrabando procedente de países terceros».

³⁸⁵ *Vid. supra* § 182.

³⁸⁶ *Vid. supra* nota al pie n.º 363, en relación con el concepto de régimen aduanero suspensivo.

³⁸⁷ *Vid. supra* § 193 y § 196 y ss.

momento del despacho a consumo en Francia, el cual se concreta con la importación de productos sujetos. A estos efectos, la norma define a la importación como la entrada de productos en Francia provenientes de países o territorios no pertenecientes al territorio de la Unión, o de la salida de un régimen aduanero suspensivo, con lo cual se da conformidad al artículo 4, apartado 8, y al artículo 7, ambos de la Directiva 2008/118/CE. No obstante, el artículo 158 *quinquies* no distingue entre importación regular e irregular.

§ 215. En el Reino Unido, la importación como hecho imponible se establece en el artículo 6 de la HODA, el cual hace exigible el impuesto especial sobre los aceites de hidrocarburos importados en el Reino Unido. Asimismo, la importación se estipula como hecho imponible del impuesto especial cuando recae sobre mezclas de biodiesel y aceites pesados [artículo 6AB, apartado 1, letra a)] y cuando recae sobre mezclas de bioetanol y aceites de hidrocarburos [artículo 6AE, apartado 1, letra a)].

§ 216. En cuanto al despacho a consumo como momento del devengo del impuesto especial, el artículo 6, apartado 1, letra d), de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, determina que éste corresponde con el de la importación, a menos que los productos sean puestos bajo un régimen suspensivo inmediatamente después de producirse la importación. En relación con esta última excepción, el artículo 6, apartado 2, de la HODA, estipula que cuando los aceites de hidrocarburos son transportadas a una refinería, el impuesto especial, en vez de ser exigible en el momento de la importación del aceite de hidrocarburo, será exigible en el momento de la entrega de los productos desde la refinería para uso doméstico. Complementariamente a la fijación de la importación como despacho a consumo, el artículo 6, apartado 1, letra d), de la mencionada *Regulations*, entrega a sus efectos una definición de importación, en la cual identifica como tal los siguientes hechos: primero, la entrada en el Reino Unido de productos sujetos a impuestos especiales distintos de los productos sujetos a impuestos especiales de la Unión Europea (³⁸⁸), a menos que los productos a su entrada en el Reino Unido sean inmediatamente puestos bajo un procedimiento o régimen aduanero suspensivo, y; segundo, la salida en el Reino Unido de productos sujetos a impuestos especiales desde un procedimiento o régimen aduanero suspensivo. De este modo, la transposición británica da conformidad al artículo 4, apartado 8), y al artículo 7, apartado 2, letra d), de la Directiva 2008/118/CE. Sin embargo, al igual que con la transposición española y la francesa, el artículo 6, apartado 1, letra d), de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* no hace alusión a la importación irregular.

4. La tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo como supuesto de devengo.

§ 217. El artículo 7, apartado 2, letra b), de la Directiva 2008/118/CE, incorpora en el catálogo de hechos configuradores del despacho a consumo a la tenencia de productos

³⁸⁸ Según el apartado 3 del artículo 6 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, «“EU excise goods” means excise goods imported into the United Kingdom from another Member State which have been produced or are in free circulation in the EU at that importation».

sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo, limitada exclusivamente a los casos en que no se hayan percibido los impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del Derecho de la Unión y de la legislación nacional.

§ 218. A pesar de sus evidentes ventajas en la aplicación práctica, la integración expresa de la tenencia de productos en las condiciones citadas como supuesto configurador del devengo no deja de ser redundante. En el marco de la Directiva 92/12/CEE, el *TJCE* había ya interpretado que la salida de un régimen suspensivo, incluso la irregular, constituye una indicación clara de que el devengo del impuesto se produce con toda producción, transformación, tenencia o circulación, fuera de un régimen suspensivo⁽³⁸⁹⁾. El argumento de base de esta conclusión es que esta tenencia de productos fuera de un régimen suspensivo supone necesariamente que en algún momento los productos se han fabricado o importado fuera de dicho régimen o han salido de él de manera irregular, como también supone necesariamente que en algún momento han sido despachados a consumo, de una forma u otra. De este modo, la tenencia de productos fuera de régimen suspensivo como supuesto de despacho a consumo se justifica por su remisión a un hecho imponible del impuesto, sea fabricación o importación⁽³⁹⁰⁾.

§ 219. En España, el reconocimiento de la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de régimen suspensivo como supuesto de devengo se realiza indirectamente. El artículo 8, apartado 8, de la Ley 38/1992, obliga al pago de la deuda tributaria a los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos sujetos a impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 sobre circulación intracomunitaria, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España. Para estos supuestos, el artículo 7, apartado 11, de la Ley mencionada, determina que el momento del devengo será aquel que corresponda de acuerdo con los apartados anteriores de la misma disposición, con lo cual se remite a la regulación del devengo en los supuestos de fabricación, importación, entregas directas,

³⁸⁹ Sentencia van de Water contra Staatssecretaris van Financiën, C-325/99, EU:C:2001:201. La cuestión prejudicial planteaba si podía considerarse la mera tenencia de un producto sujeto a impuesto especial como puesta a consumo (en el sentido del artículo 6 de la Directiva 92/12/CEE) cuando aún no se hubiese pagado el respectivo impuesto con arreglo a las normas comunitarias y a la legislación nacional aplicable. El conflicto interpretativo tuvo ocasión en el desarrollo del juicio *G. van de Water contra Staatssecretaris van Financiën*. El Sr. Van de Water compró 2 000 litros de alcohol puro de 96,2 ° para fabricar ginebra en un almacén, en los Países Bajos. Las autoridades competentes registraron el almacén y encontraron cubas con alcohol y botellas de ginebra. Como dichos productos no se encontraban amparados por documentos aduaneros y como no existía autorización para utilizar el almacén como depósito fiscal, las autoridades giraron una liquidación complementaria de impuestos especiales.

El *TJCE* desprendió de la Directiva 92/12/CEE que la tenencia de un producto objeto de impuestos especiales fuera de régimen suspensivo suponía necesariamente que en algún momento se habría puesto a consumo, de una forma u otra, en el sentido del artículo 6 (apartado 34). En este orden, que dicha norma considerase puesta a consumo cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo, constituía un claro indicador de que para el legislador comunitario el devengo se producía con toda producción, transformación, tenencia o circulación fuera de régimen suspensivo (apartado 35).

Punto diferente era el relacionado con quién estaba obligado a pagar los impuestos especiales devengados de esta manera. El *TJCE* destacó que la Directiva 92/12/CEE no especificaba quién era la persona obligada al pago de los impuestos especiales, pero que de ella se desprendía que las autoridades debían velar porque se recaudase efectivamente la deuda tributaria (apartado 41).

³⁹⁰ *Vid. infra* § 403 en relación con la determinación del deudor del impuesto especial por la tenencia de productos fuera de régimen suspensivo.

etc. Agrega el artículo 7, apartado 11, que en caso de no conocerse el momento del devengo, éste se entenderá producido en la fecha de adquisición o inicio de la posesión de los productos por el obligado y, en su defecto, en el momento de su descubrimiento.

§ 220. En Francia, el momento del devengo en cuestión es establecido en el artículo 158 *quinquies*, letra c), del *Code des Douanes*, el cual dispone que el impuesto especial es exigible cuando los productos sujetos son poseídos con fines comerciales en Francia sin que se haya soportado el impuesto en dicho Estado miembro.

§ 221. El Reino Unido, por su parte, determina en el artículo 6, apartado 1, letra b), de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, que los productos sujetos a impuestos especiales son despachados a consumo en el Reino Unido en el momento en que estos productos son poseídos fuera de un régimen suspensivo y el respectivo impuesto especial británico sobre dichos productos no ha sido pagado, exento (*relieve*), condonado o pospuesto bajo un régimen de prórroga de impuestos.

5. El devengo en la destinación a la utilización, puesta a la venta o utilización de productos como carburantes de automoción o de otros hidrocarburos para calefacción.

§ 222. En virtud del artículo 21, apartado 1, y del artículo 2, apartado 3, párrafos 2 y 3, de la DIE, en términos generales, la destinación a la utilización, puesta a la venta o utilización de cualquier producto como carburante de automoción o de otros hidrocarburos, excepto la turba, para calefacción se identifican como hechos imponibles y como momentos determinadores del devengo del impuesto especial sobre productos energéticos.

§ 223. En coordinación con el régimen general de la Directiva 2008/118/CE, los momentos de la destinación a la utilización, la puesta a la venta o la utilización propiamente tal de los productos sujetos, cumplen el propósito de establecer el despacho a consumo como devengo del impuesto especial. De hecho, estos momentos son considerablemente descriptivos del despacho a consumo y se acercan a la definición general de la expresión entendida como puesta a disposición de productos. Sin embargo, ha de hacerse ciertas observaciones. Debemos tener presente que estos hechos imponibles establecidos por la DIE tienen su principal aplicación en los productos considerados energéticos accidentalmente ⁽³⁹¹⁾. En este contexto, la utilización de un producto como carburante de automoción o combustible para calefacción es un hecho objetivo fácilmente verificable. Pero, la puesta a la venta como carburante o combustible y la destinación a la utilización como carburante o combustible incluyen elementos subjetivos que dificultan su comprobación. La inclusión de tales intenciones en la configuración de este particular hecho imponible y devengo podría poner en duda la legitimidad del impuesto especial, pues puede gravarse productos que, en principio, no son energéticos, en los cuales no existe certeza de que serán consumidos como tales y, por extensión, no se justificaría la parte de los importes exigida por razones ambientales. Por otra parte, entendemos que por razones de seguridad jurídica,

³⁹¹ *Vid. supra* § 148.

principalmente en el sentido de asegurar el pago del impuesto especial, deba mantenerse la configuración de este hecho imponible y devengo en los términos establecidos.

§ 224. En relación con la transposición en España, Francia y Reino Unido, del uso como carburante para automoción o combustible para calefacción como hecho imponible y momento del devengo del impuesto especial, nos remitimos a lo señalado con ocasión de la revisión del ámbito objetivo de aplicación⁽³⁹²⁾.

6. Configuración negativa del devengo: los supuestos de destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales.

§ 225. La Directiva 2008/118/CE dispone una determinación negativa del despacho a consumo, la cual tiene por objeto asumir la problemática originada por las pérdidas de productos. En los términos del artículo 7, apartado 4, párrafo 1, no se considera despacho a consumo la «destrucción total» o la «pérdida irremediable» de productos en régimen suspensivo, siempre que el motivo sea una causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, a circunstancias imprevisibles o de fuerza mayor o bien, como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro. Por tanto, la determinación en negativo del despacho a consumo requiere una aplicación compleja, exigiendo primero comprobar si existe destrucción total o pérdida irremediable de los productos sujetos y, en caso afirmativo, si éstas se deben a alguna de las causales establecidas por la Directiva.

§ 226. El argumento de base de esta disposición es la naturaleza de impuestos sobre consumos específicos que tienen los impuestos especiales, en el entendido de que las mercancías que no pueden ser utilizadas y que, en consecuencia, no pueden ser despachadas ni quedar disponibles para el consumo, no justifican la aplicación del tributo. Es por ello que, para determinar cuándo un producto ha sido destruido totalmente o perdido irremediablemente, el artículo 7, apartado 4, segundo párrafo, de la Directiva 2008/118/CE, fija como criterio determinante la aptitud de las mercancías para ser utilizadas como productos sujetos a impuestos especiales. Sin embargo, en el apartado 5 del artículo 7 mencionado, se dispone que sean los Estados miembros quienes establezcan sus propias normas y condiciones con arreglo a las cuales se determinen las pérdidas: ¿permite esta facultad que los Estados miembros puedan valorar cuándo existe aptitud para la utilización como producto sujeto a impuesto especial? El artículo 7, apartado 5, de la Directiva 2008/118/CE (que es entendible en la ordenación de aspectos formales), conlleva el riesgo de que una materia tan sensible como lo es la especificación del devengo pueda quedar, indirectamente, desarmonizada a causa de las eventuales diferencias que puedan presentarse entre los ordenamientos de los Estados miembros en cuanto a la determinación de las pérdidas. En conformidad con los criterios establecidos por el TJUE⁽³⁹³⁾, la aptitud de un producto para ser utilizado como producto sujeto a impuestos especiales, como elemento determinante de la exigibilidad del impuesto, debe ser un concepto autónomo y con una interpretación uniforme en todos los Estados miembros.

³⁹² Vid. *supra* § 155 y ss.

³⁹³ Vid. Sentencia Pipeline Méditerranée et Rhône, especialmente apartado 22, en nota al pie siguiente.

§ 227. Una vez que se ha constatado que hubo destrucción total o pérdida irremediable, queda aún por determinar si estos hechos han sido originados por alguna de las causas exigidas por el Derecho de la Unión. Estas causales incorporan conceptos jurídicos cuya interpretación ya ha generado conflictos. En relación con el concepto de «fuerza mayor», el *TJCE* consideró que con él se hace referencia a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada (³⁹⁴). El concepto de fuerza mayor

³⁹⁴ Sentencia Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817. El *TJCE* interpretó el artículo 14 de la Directiva 92/12/CEE, antecedente del artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE. Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR), en calidad de depositario autorizado, explotaba un oleoducto en el que transportaba hidrocarburos en régimen suspensivo de impuestos especiales con destino a Suiza. En dicho oleoducto se detectaron fugas y, posteriormente, explotó. SPMR solicitó acogerse a una franquicia de los impuestos especiales sobre los 795 201 L de combustible que, según ella, se perdieron.

La Cour de cassation planteó al *TJCE* dos cuestiones prejudiciales. En primer lugar, si debía interpretarse el concepto de fuerza mayor del que se derivan las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo (en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE) como circunstancias imprevisibles, irresistibles y procedentes de una causa ajena al depositario autorizado que invoca dichas circunstancias o bien, que basta que tales circunstancias hayan sido irresistibles para el depositario autorizado. En segundo lugar, consultó si podían considerarse inherentes a la naturaleza de los productos (en el sentido del dicho artículo 14, apartado 1) las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se han derramado, que han impedido su recuperación y entrañado su gravamen.

Como primer punto a destacar, el *TJCE* hizo presente que para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros. Por tanto, en la medida en que el contenido del concepto de fuerza mayor es un factor que puede contribuir a determinar la exigibilidad del impuesto indirecto, dicho concepto tiene necesariamente un carácter autónomo y debe garantizarse la uniformidad de su interpretación en todos los Estados miembros (apartado 22). Bajo esta premisa, el *TJCE* expuso que el concepto de fuerza mayor no se limita al de imposibilidad absoluta, sino que debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada (apartado 23). De ello se deriva que en el concepto de fuerza mayor consta, además de un elemento objetivo relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado, de un elemento subjetivo relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos (apartado 24). No obstante, el *TJCE* estimó que la aplicación de estos requisitos no debía llevar a imponer al depositario autorizado una responsabilidad absoluta por las pérdidas de productos que se encontrasen en régimen suspensivo (apartado 32). En particular, el requisito de que las circunstancias que rodeen tales pérdidas deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico. Debía interpretarse, más bien, que este requisito se refiere a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste (apartado 33).

En relación con el concepto de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos, el *TJCE* determinó que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE, solamente se aplicaba a las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos acaecidas en el marco de determinadas operaciones enumeradas taxativamente, cuales eran el proceso de producción, de transformación, el almacenamiento y el transporte. Mientras que el concepto de pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos podía incluir las denominadas pérdidas técnicas, no podía ampliarse a las pérdidas accidentales (apartado 42). Por consiguiente, el *TJCE* respondió a la segunda cuestión que las pérdidas de una parte de los productos vertidos por un oleoducto debidas a su carácter de fluidos y a las características del suelo en el que se derramaron, que impidieron su recuperación, no podían considerarse pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos en el sentido del artículo en cuestión (apartado 44). En este punto, debemos tener presente que la Directiva 2008/118/CE eliminó las limitaciones en relación con las operaciones en que procedía el concepto. Por tanto, la remisión a las pérdidas técnicas y la exclusión de las accidentales elevan su valor en cuanto a interpretación del Tribunal de Justicia del concepto pérdidas inherentes de la

sostenido por el *TJCE* no es del todo afortunado. Podemos entender que se exija que las circunstancias sean ajenas y anormales, pero el criterio de la imprevisibilidad no parece ser un elemento esencial de la fuerza mayor, pues no es una exigencia justa para el operador diligente. En efecto, la aplicación del concepto de fuerza mayor en los términos del *TJCE* requiere el elemento subjetivo por el cual el operador debe ejercer toda diligencia, manifestada en la toma de precauciones y adopción de medidas adecuadas. No obstante, si a pesar del empleo de toda diligencia, determinados acontecimientos anormales, ajenos, pero previstos por el operador, ocasionan pérdidas de productos sujetos, en justicia éstas deberían ser aptas para considerar no producido el devengo, en razón de su inevitabilidad. En apoyo a esta afirmación, ha de decirse que la redacción del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118/CE, no es del todo clara, en el sentido de que la literalidad de la norma no permite discernir si las «circunstancias imprevisibles» (*cas fortuit*, en la versión francesa; *unforeseeable circumstances*, en la versión británica) y la «fuerza mayor» (*force majeure*, tanto en la versión francesa como británica) son conceptos sinónimos o distintos. Al respecto, somos de la opinión de que la configuración de los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y de «fuerza mayor» como independientes aporta claridad, lógica y justicia, a la determinación negativa del devengo. Las circunstancias imprevisibles justificarían para considerar no producido el devengo porque frente a ellas no existe diligencia que pueda oponerse exitosamente. La fuerza mayor, en cambio, haría referencia a los hechos previsibles en donde la exigencia de diligencia adquiriría toda su operatividad. La redacción de la Directiva 2008/118/CE no es vacua y si existen ambos conceptos es porque el legislador de la Unión habría pretendido constatar esta diferencia.

§ 228. En relación con el concepto de «pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos», el *TJCE* ⁽³⁹⁵⁾ ha interpretado que la expresión puede incluir a las pérdidas técnicas, pero no a las pérdidas accidentales ⁽³⁹⁶⁾. Esta interpretación adquiriría mayor fuerza si se aplicase en coherencia con una correcta interpretación de los términos «circunstancias imprevisibles» y «fuerza mayor».

§ 229. Finalmente, la Directiva 2008/118/CE fija una regla de competencia: la destrucción total o pérdida irremediable deberá ser demostrada a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido. En la eventualidad de que no fuese posible determinar el lugar donde se produjo la irregularidad, las autoridades competentes serán las del Estado miembro donde se haya detectado. Esta solución otorgada por la Directiva 2008/118/CE se aleja de la establecida por la Directiva 92/12/CEE, según la cual, en los supuestos de circulación intracomunitaria en régimen suspensivo, las pérdidas debían comprobarse con acuerdo a las normas del Estado miembro de destino.

§ 230. La Ley de Impuestos Especiales española transpone, en su artículo 6, la determinación en negativo del despacho a consumo, como supuestos de no sujeción.

naturaleza de los productos, aún cuando en dicha interpretación no pueda apreciarse que el *TJCE* haya otorgado a las pérdidas técnicas un carácter exclusivo y excluyente en la configuración del concepto en cuestión.

³⁹⁵ *Vid. supra* nota al pie n.º 394.

³⁹⁶ En este sentido, DEROUIN, Philippe; MARTIN, Philippe: *Droit Communautaire et Fiscalité: Sélection d'arrêts et de décisions*, 2008, p. 845.

Como particularidad, esta disposición española, al declarar en su primer apartado que no están sujetas en concepto de fabricación o importación las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos sujetos, mantiene aún la limitación que disponía el artículo 14 de la Directiva 92/12/CEE, en cuanto a que dichas pérdidas debían producirse en el marco de un proceso de fabricación, de transformación, almacenamiento o de transporte. Simultáneamente, el artículo 6, apartado 1, estipula un límite cuantitativo al efecto de no sujeción de estas pérdidas al impuesto especial, debiendo éstas no superar un porcentaje fijado reglamentariamente. En este orden, el artículo 1, apartado 12, del Real Decreto 1165/1995 por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, flexibiliza la limitación del artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales al indicar que, en términos generales, el «porcentaje reglamentario de pérdidas» es

«[e]l límite porcentual máximo de pérdidas establecido en este Reglamento para determinadas operaciones o procesos, hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba».

El Reglamento de los Impuestos Especiales español, en su artículo 15, regula las pérdidas dentro de fábricas y depósitos fiscales; en su artículo 16 reglamenta las pérdidas en la circulación, tanto en la interna como en la intracomunitaria y; por último, en el artículo 116 fija cuáles son los porcentajes de pérdidas admisibles en los procesos de producción, almacenamiento y transporte.

§ 231. El segundo apartado del artículo 6 de la Ley 38/1992 transpone las pérdidas en régimen suspensivo por caso fortuito o de fuerza mayor. Para estos casos, también se considera un límite cuantitativo para la operatividad de la norma, sin embargo, se permite expresamente probar la existencia de las pérdidas cuando éstas excedan de los porcentajes fijados.

§ 232. Finalmente, el tercer apartado del susodicho artículo español incorpora como supuesto de no sujeción la destrucción total o pérdida irremediable de los productos sujetos, en régimen suspensivo, como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido. Seguidamente, se expresa en este apartado el criterio para determinar cuándo un producto es destruido totalmente o su pérdida es irremediable, en plena conformidad con el artículo 7, apartado 4, segundo párrafo, de la Directiva 2008/118/CE.

§ 233. El *Code des Douanes* francés establece en su artículo 267, apartado 1, párrafo segundo, que la TICPE, entre otras, es exigible desde el momento de la constatación de las pérdidas. Esta disposición concuerda literalmente con lo señalado en el mismo Código, en el artículo 158 *quinquies*, apartado I, letra b), en el marco de la regulación del régimen general de accisas relativas con los productos energéticos. Estas normas deben entenderse en conjunto con el artículo 158 *duodecies*, apartado I, cual es la disposición que no sujeta al impuesto especial las pérdidas de productos en circulación en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado o destinatario registrado, siempre que se justifique que tales pérdidas son el resultado de un caso fortuito o de un caso de fuerza mayor o que son inherentes a la naturaleza de los productos. Por último, cabe agregar que el artículo 158 C del *Code des Douanes* tampoco sujeta al impuesto especial las pérdidas que tengan lugar en un depósito fiscal de almacenaje (*entrepôt fiscal de stockage*) de hidrocarburos toda vez que se justifique ante la administración

que se deben a un caso fortuito, fuerza mayor o que son inherentes a la naturaleza de los productos. En este último caso, la disposición permite al ministro de presupuesto (*ministre du budget*) fijar un límite a las pérdidas admisibles.

§ 234. En el caso de la transposición británica, la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, en el artículo 7, apartado 1, letra j), dispone que, a efectos de determinar el momento del despacho a consumo, los productos sujetos salen del régimen suspensivo cuando ellos son hallados deficientes o perdidos de un depósito fiscal. Sin embargo, el apartado 2, letra b), de la misma disposición, sostiene que este tipo de devengo no se producirá si se prueba, a satisfacción de los *Commissioners*, que la pérdida o deficiencia de los productos es debida a una causa legítima. Además, la mencionada *Regulations*, antes de cerrar la Parte 2 sobre el devengo y el pago del impuesto especial, regula en su artículo 21 la destrucción y pérdida de los productos sujetos. Esta última norma se ciñe al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE: en el primer apartado dispone las reglas formales de aplicación; en el segundo apartado identifica las cuatro causales del «evento relevante» que ocasiona la destrucción o pérdida irremediable de los productos (de manera que distingue como conceptos independientes las circunstancias imprevisibles y la fuerza mayor); en el apartado 3, letra a), dispone el efecto de no considerar como despacho a consumo la ocurrencia del evento relevante y, finalmente; el apartado 4 define qué debe entenderse por destrucción total o pérdida irremediable.

7. El devengo por incumplimiento de condiciones de un nivel reducido de imposición o de una exención.

§ 235. La DIE aporta reglas de devengo que tienen como trasfondo la evitación del fraude. En concreto, y circunscribiéndonos al marco del impuesto especial sobre productos energéticos y electricidad, los Estados miembros pueden disponer que el impuesto se devengue cuando se determine que no se ha cumplido, o que ha dejado de cumplirse, una condición sobre la utilización final para la aplicación de un nivel reducido de imposición o de una exención, establecida en las disposiciones nacionales. Si tenemos en consideración, por una parte, que la flexibilización de los niveles de imposición y de las exenciones no deja de ser un obstáculo para la armonización de la estructura del impuesto y, por otra, que el momento del devengo debe ser idéntico en todos los Estados miembros, sorprende que esta disposición del artículo 21, apartado 4, sea facultativa y no imperativa.

§ 236. En este orden, la Ley de Impuestos Especiales española dispone en el artículo 7, apartado 10, que en aquellos supuestos en que no se justifique el destino o exista un uso indebido en la circulación de los productos sujetos beneficiados con una exención o con la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, el impuesto especial se devengará en el momento de su entrega al destinatario facultado para recibirlos, salvo prueba fehaciente de la fecha en la que se ha procedido a su uso indebido, en cuyo caso, será este último el momento del devengo. Cuando la entrega de estos productos fuese a

un destinatario no facultado para recibirlos, el momento del devengo será el del inicio de la circulación ⁽³⁹⁷⁾.

§ 237. Por su parte, el artículo 265 B, apartado 3, del *Code des Douanes* francés, en relación con los productos sujetos beneficiados con un régimen fiscal privilegiado, insta que la utilización de hidrocarburos en usos o en condiciones que no concedan derecho al régimen fiscal privilegiado del cual se han beneficiado, así como la ausencia de justificación del destino dado a estos productos, dan lugar a la exigibilidad de los suplementos de los impuestos aplicables. Lo mismo ocurre en los supuestos de desvío de los productos de su destino privilegiado o de ausencia de justificación por parte de los distribuidores del destino dado a los productos, sin perjuicio de las penalizaciones (*pénalités*) incurridas.

§ 238. En el caso de la transposición británica, podemos señalar, a modo de ejemplo, el artículo 10 de la HODA, el cual dispone que en los supuestos en que una persona utilice o adquiera aceites de hidrocarburos o en aquellos en que sea responsable por los aceites de hidrocarburos tenidos en un vehículo, dispositivo o tanque de almacenamiento, en contravención con las restricciones sobre los usos de aceites de hidrocarburos libres de impuesto especial del primer apartado de la misma norma, los *Commissioners* podrán establecer un importe igual al impuesto especial sobre los aceites de hidrocarburos al tipo impositivo vigente en el momento de la infracción como impuesto especial adeudado.

8. El devengo del impuesto especial cuando recae sobre la electricidad, el gas natural, el carbón, el coque o el lignito.

§ 239. Finalmente, la DIE, en su artículo 21, apartado 5, establece normas de devengo específicas para los casos en que el impuesto especial recaiga sobre la electricidad o sobre los nuevos productos energéticos sujetos, cuales son el gas natural, el carbón, el coque y el lignito.

§ 240. En primer lugar, el artículo 21, apartado 5, párrafo 1, considera los supuestos en que el impuesto especial tiene por objeto la electricidad o el gas natural, determinando para estos casos como regla general del momento del devengo aquel en que se efectúa el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor, en plena concordancia con la idea de despacho a consumo. Al respecto, la DIE agrega ciertas especificaciones. Por una parte, regula los supuestos en que el suministro para el consumo tiene lugar en un Estado miembro en el cual no está establecido el distribuidor o el redistribuidor, exigiendo que el impuesto especial del Estado miembro de suministro se imponga a una empresa que esté registrada en el Estado miembro de suministro. Por otra parte, en relación con la percepción y recaudación del impuesto especial, la norma en cuestión declara que, en cualquier caso, estos procedimientos se llevarán a cabo según lo establecido en cada Estado miembro. Posteriormente, el

³⁹⁷ De modo general, *vid.* ANDRÉS AUCEJO, Eva: «Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de impuestos especiales». En *Quincena Fiscal*, 2009, n.º 7, pp. 15-26, quien desarrolla la problemática principalmente desde la perspectiva del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas alcohólicas.

artículo 21, apartado 5, en su párrafo 2, mantiene excepcionalmente en los Estados miembros la facultad para fijar aspectos materiales del impuesto especial. En concreto, los Estados miembros mantienen el derecho a determinar el hecho imponible en caso de que no hubiese conexión entre sus gasoductos y los de los demás Estados miembros. Esta facultad podría atentar contra la armonización de la estructura del impuesto especial sobre los productos energéticos y electricidad en cuanto es necesario que el hecho imponible y las condiciones de devengo sean idénticas en todos los Estados miembros, en pro del objetivo primordial de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

§ 241. En segundo lugar, el artículo 21, apartado 5, párrafo 4, de la DIE, tiene en consideración los supuestos en que el impuesto especial sobre productos energéticos recae sobre el carbón, el coque o el lignito. Para estos casos, la DIE identifica el momento del devengo con aquel en que se produce «la entrega por parte de las compañías», las cuales deberán estar registradas a estos efectos por las autoridades competentes. Al igual que con los supuestos en que el impuesto especial recae sobre el gas o la electricidad, la norma dispone que los impuestos especiales sobre el carbón, el coque y el lignito se percibirán y recaudarán de acuerdo con los procedimientos establecidos en cada Estado miembro.

§ 242. En relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad español, la Ley 38/1992 establece los hechos imposables y el momento del devengo en sus artículos 92 y 95. Estas disposiciones distinguen dos supuestos. El primero de ellos está conformado por el «suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo», devengándose el impuesto en «el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada periodo de facturación». El segundo supuesto configurador del hecho imponible lo constituye el «consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos», produciéndose el devengo en el momento mismo del consumo.

§ 243. En España el gas natural se sujeta a impuesto especial en el marco del Impuesto sobre Hidrocarburos y, en consecuencia, a este producto le son aplicables las reglas generales en materia de devengo. Sin embargo, el artículo 7, apartado 14, de la Ley 38/1992, regula excepcionalmente el momento del devengo en los supuestos de salida del gas natural de las fábricas o depósitos fiscales en el marco de un contrato de suministro de gas natural a título oneroso, considerando que éste se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente al gas natural suministrado en cada periodo de facturación. Este devengo especial, sin embargo, no se aplica cuando el gas natural es enviado a otra fábrica, depósito fiscal o destinatario registrado, ni cuando el suministro es realizado por medios diferentes a tuberías fijas. Ahora bien, en los supuestos de suministros de gas natural distintos de aquellos señalados previamente, tienen aplicación las reglas generales de devengo del artículo 7, apartado 1, de la dicha Ley (³⁹⁸), pero añade la posibilidad de aplicar una ficción jurídica por la cual los sujetos pasivos pueden considerar que el conjunto del gas natural suministrado durante periodos de hasta sesenta días consecutivos ha salido de la fábrica

³⁹⁸ *Vid. supra* § 204.

o del depósito fiscal el primer día del mes natural siguiente a la conclusión del referido período.

§ 244. En cuanto al Impuesto Especial sobre el Carbón español, el artículo 77 de la Ley 38/1992 declara, de modo general, que el hecho imponible del impuesto es la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial. Seguido, la norma identifica dicha puesta a consumo con: a) la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón ⁽³⁹⁹⁾ y; b) el autoconsumo de carbón.

§ 245. En Francia, el *Code des Douanes* estipula en relación con la TICGN, en el artículo 266 *quinquies*, apartado 2, que el hecho imponible del impuesto especial lo conforma la entrega de estos productos por un proveedor a un consumidor final. Pero, lo particular de la disposición se presenta con la determinación del momento del devengo, el cual se produce en el momento de la facturación, incluyendo los anticipos, o en el momento del cobro si este interviene antes del hecho imponible o de la facturación. Por tanto, en virtud de la norma, se podría presentar el hecho de una TICGN devengada aun cuando no se ha producido el hecho imponible que genera el impuesto especial. El artículo 266 *quinquies* añade que el hecho generador del impuesto y el devengo también se producen en el momento de la importación, cuando estos productos son directamente importados por el consumidor final para sus propias necesidades. Finalmente, la norma dispone una determinación residual del hecho imponible y del devengo al señalar que, en los otros casos, éstos se concretan en el momento de la consumación de los productos efectuada por un consumidor final en el territorio aduanero de Francia.

§ 246. En lo que se refiere con la TICC, el artículo 266 *quinquies* B, apartado 2, del *Code des Douanes*, dispone que tanto el hecho imponible como el devengo del impuesto se produce en el momento de la entrega de los productos a un consumidor final por un proveedor. Posteriormente, la norma regula el hecho imponible y el devengo en los supuestos de importación y de otros casos residuales, del mismo modo que en el impuesto especial sobre el gas natural, señalado en el párrafo anterior.

§ 247. Finalmente, el *Code des Douanes* establece como regla general, en el artículo 266 *quinquies* C, que el hecho imponible de la *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité* se configura con la entrega de la electricidad por un proveedor a cada punto de entrega situado en Francia de un consumidor final. El devengo se produce, como regla general, en el momento de la entrega.

§ 248. El Reino Unido, en relación con la *Climate Change Levy*, declara en el artículo 2, *Schedule 6*, de la *Finance Act 2000*, que el impuesto especial se exige sobre los suministros imposables. Al respecto, el artículo 4 de la mencionada *Schedule* instituye que un suministro de productos es un suministro imposable (*taxable supply*) si el impuesto especial es exigible sobre los suministros de electricidad, de gas o sobre otros suministros efectuados en curso o fomento de negocios, como también el suministro o

³⁹⁹ El artículo 79, apartado 1, de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, declara exentas las primeras ventas o entregas efectuadas a empresarios que destinen el carbón a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. En estos supuestos, el artículo 77, apartado 2, letra a), de la mencionada Ley considera, a efectos del hecho imponible, como primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen tales empresarios.

parte de él que no está excluido por los artículos 8 a 10 o exento por los artículos 11 a 22 del mismo *Schedule*. Así, en relación con la electricidad, el artículo 5 de la *Schedule* 6 señala, entre otros supuestos, que el impuesto especial es exigible sobre el suministro de dicho producto si se cumplen dos requisitos: primero, que el suministro sea hecho por una empresa de electricidad y; segundo, que la persona a quien se efectúa el suministro no sea una empresa de electricidad o bien, sea la propia empresa. En el caso del gas natural, el artículo 6, apartado 1, menciona las mismas condiciones que las expuestas previamente para el suministro de electricidad, *mutatis mutandis*. El artículo 7, por último, se refiere residualmente a los productos sujetos a la *Climate Change Levy* que no sean la electricidad o el gas en estado gaseoso. En estos últimos supuestos el impuesto es exigible sobre cualquier suministro si este es hecho en el curso o fomento de un negocio.

C. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

§ 249. La DIE amplía los supuestos de no sujeción que estableció la Directiva 92/81/CEE y los fija en su artículo 21, apartados 3 y 6.

§ 250. En primer lugar, el artículo 21, apartado 3, dispone que

«[e]l consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias».

La redacción de este apartado es poco afortunada en contraposición con aquella que ofrecía la Directiva 92/81/CEE, la cual resultaba más simple y más coherente ⁽⁴⁰⁰⁾.

§ 251. Seguidamente, el artículo 21, apartado 3, de la DIE, incluye tres supuestos de no sujeción facultativos para los Estados miembros. Primero, permite extender el supuesto de no sujeción base del apartado 3, ya mencionado, al consumo de electricidad en establecimientos fabricantes de productos energéticos. Segundo, permite ampliar el supuesto de no sujeción base al consumo de otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos. De este modo, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, la distinción en cuanto al origen de los productos energéticos consumidos en dichos establecimientos pierde su justificación. Tercero, permite no considerar hecho imponible el consumo de productos energéticos y de electricidad en las dependencias de un establecimiento productor de combustibles utilizados para generar electricidad. Al respecto, reconocemos que el carácter facultativo de estos supuestos incomoda, pues va en sentido contrario al objetivo de establecer hechos imponibles del impuesto especial idénticos en todos los Estados miembros en cumplimiento del fin principal de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, como también en contra del objetivo de evitar distorsiones de la competencia. Los supuestos de no sujeción del régimen de impuestos especiales del Derecho de la Unión deben ser imperativos. Por lo menos, los supuestos

⁴⁰⁰ En efecto, la redacción del artículo 4, apartado 3, párrafo 1, de la Directiva 92/81/CEE, indicaba: «3. El consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se considerará como hecho imponible, siempre que dicho consumo se efectúe con destino a dicha producción».

de no sujeción del artículo 21, apartado 3, tienen una limitación conjunta en orden a mantener la coherencia con el resto del régimen del impuesto especial: no tienen aplicación cuando el consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en especial, para la propulsión de vehículos.

§ 252. En segundo lugar, el artículo 21, apartado 6, de la DIE, establece un catálogo de actividades que pueden ser no consideradas como «obtención de productos energéticos». Nuevamente restablecemos la crítica en cuanto a que la norma, cuando utiliza la expresión «los Estados miembros no estarán obligados a tratar», continúa manteniendo en los Estados miembros la facultad para determinar aspectos del hecho imponible del impuesto especial, sin considerar las implicancias en cuanto a distorsiones de competencia y funcionamiento adecuado del mercado interior. En concreto, estas actividades son:

«a) las actividades durante las cuales se obtengan de modo accidental pequeñas cantidades de productos energéticos;

b) las actividades en las que el usuario de un producto energético haga posible su reutilización en su propia empresa, siempre que el impuesto ya pagado por dicho producto no sea inferior al impuesto que se devengaría si el producto energético reutilizado fuese de nuevo objeto de imposición;

c) una actividad consistente en mezclar, fuera de un establecimiento de producción o de un depósito fiscal, determinados productos energéticos con otros productos energéticos u otros materiales, siempre que:

i) el impuesto de los componentes se haya pagado previamente, y

ii) el importe pagado no sea inferior al importe del impuesto con que podría gravarse la mezcla de que se trate.

La condición mencionada en el inciso i) no se aplicará cuando la mezcla esté exenta de impuestos para un uso específico».

§ 253. En cuanto a la transposición del artículo 21, apartado 3, de la DIE, en España, el artículo 47, apartado 1, letra b), de la Ley 38/1992, reconoce como supuesto de no sujeción, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo que impliquen «la utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos». Para estos efectos, dicha Ley española ha definido previamente el «autoconsumo» en su artículo 4, n.º 3, entendiéndose por tal

«[e]l consumo o utilización de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación efectuado en el interior de los establecimientos donde permanecen dichos productos en régimen suspensivo».

Como podemos observar, la norma española no exige que los productos energéticos, en este caso, sean producidos en las dependencias del establecimiento.

§ 254. La transposición en España del artículo 21, apartado 6, letra c), de la DIE, podemos verificarla en el artículo 15, apartado 3, de la Ley 38/1992. La norma española, en el marco de los Impuestos Especiales de Fabricación en el cual se suscribe el Impuesto sobre Hidrocarburos y sin perjuicio de lo que dispone previamente en materia de fabricación, transformación y tenencia, permite que se efectúen fuera de las fábricas y depósitos fiscales, sin tener la consideración de fabricación, operaciones de transformación a partir de productos sujetos por los que ya se ha devengado el impuesto, siempre que la suma de las cuotas correspondientes a los productos utilizados

no sea inferior a la que correspondería al producto obtenido. Así, se cumplen los requisitos que exige el Derecho de la Unión.

§ 255. En materia del Impuesto sobre el Carbón español, el artículo 78, apartado 3, de la Ley 38/1992, recoge el artículo 21, apartado 3, de la DIE, al no sujetar al impuesto especial el autoconsumo de carbón efectuado por sus productores o extractores, siempre que se ejecute dentro de las instalaciones de producción o extracción y se encuentre directamente vinculado a la realización de estas actividades.

§ 256. En cuanto a la transposición francesa del artículo 21, apartado 3, de la DIE, el artículo 265 C, apartado III, del *Code des Douanes*, no sujeta a la TICPE el consumo de productos energéticos en las dependencias de los establecimientos de producción de productos energéticos, siempre que este consumo sea efectuado para la producción de los productos o para la producción de todo o parte de la energía necesaria para su fabricación. Además, el artículo 265 bis, apartado 3, letra b), declara exentos los productos sujetos a la TICPE cuando éstos son utilizados para las necesidades de la extracción y producción del gas natural.

§ 257. En relación con la TICGN, el artículo 266 *quinquies*, apartado 4, letra b), del *Code des Douanes*, se remite en el establecimiento del supuesto de no sujeción al artículo 265 C, apartado III, reseñado en el párrafo anterior. Además, el apartado 5 del artículo 266 *quinquies* declara exento el gas natural cuando es utilizado para las necesidades de extracción y producción del gas natural. Del mismo modo que con la TICGN, se transpone el artículo 21, apartado 3, de la DIE, a efectos de la TICC, en el artículo 266 *quinquies* B, apartado 4, n.º 2; y apartado 5, n.º 2, del *Code des Douanes*.

§ 258. La *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité* no grava la electricidad, en virtud del artículo 266 *quinquies* C, apartado 4, número 4, cuando es consumida en las dependencias de los establecimientos de producción de productos energéticos, para las necesidades de la producción de productos energéticos o para la producción de todo o parte de la energía necesaria para su fabricación.

§ 259. Por último, Francia transpone casi literalmente el artículo 21, apartado 6, letras a) y b), de la DIE, en el artículo 163, apartado 2, del *Code des Douanes*.

§ 260. El Reino Unido, por su parte, establece en el artículo 19A de la HODA una exención (*relief*) sobre los combustibles utilizados para la producción de energía en refinerías. Dicha disposición exige el cumplimiento de dos requisitos: primero, que una cantidad de aceite de hidrocarburos bonificado (*rebated*) sea utilizada por una «persona autorizada», en un uso diferente al realizado en una refinería u otro establecimiento usado para la producción de aceites de hidrocarburos, como combustible para la producción de energía y; segundo, que no menos de 1/6 o más de 1/3 de esa energía sea utilizada en el tratamiento de aceites de hidrocarburos en una refinería o en la producción de aceites de hidrocarburos en otros establecimientos usados para la producción de tales aceites. Cumplidas estas condiciones, la persona autorizada puede obtener la devolución de una tercera parte del monto por impuesto especial que ha sido pagado en relación con la cantidad así utilizada, menos la bonificación fiscal permitida en relación con el impuesto especial. Además, el artículo 20A de la mencionada *Act* transpone lo dispuesto por la DIE en el artículo 21, apartado 6, letra c), específicamente

cuando estas mezclas se producen en un oleoducto. El artículo 20A dio lugar a la *Hydrocarbon Oil (Mixing of Oils) Regulations 1985* ⁽⁴⁰¹⁾.

§ 261. La transposición del artículo 21, apartado 3, de la DIE, en la *Climate Change Levy* es compleja. Como hemos mencionado previamente ⁽⁴⁰²⁾, el impuesto especial es exigible en los supuestos en los cuales el suministro de electricidad o de gas es hecho por una empresa de suministros y tiene como destinatario la propia empresa suministradora. En este orden, el artículo 23, apartado 3, considera que cuando una persona ha producido una mercancía sujeta a la *Climate Change Levy* que no sea electricidad o bien, ha producido electricidad que ha sido obtenida a partir de productos sujetos, y no suministra este producto a otra persona pero ocasiona que se queme o consuma en el Reino Unido, se considera que la persona ha realizado un autosuministro de este producto sujeto.

§ 262. Sin embargo, en relación con los productores de electricidad a que hace alusión el artículo 23, apartado 3, mencionado anteriormente, el artículo 17 declara exentos tales autosuministros de electricidad cuando son efectuados en una estación de generación combinada de calor y electricidad total o parcialmente exenta, o en un generador de reserva o en una pequeña estación de generación de electricidad. En consecuencia, si bien como regla general es exigible el autoconsumo de productos sujetos a la *Climate Change Levy*, excepcionalmente el autoconsumo de la electricidad obtenida a partir de productos sujetos está exento para determinados productores. Una excepción similar se desprende en el artículo 24A de la *Schedule 6* en relación con el autoconsumo de carbón en la producción de electricidad.

§ 263. Conjuntamente, el artículo 13 de la *Schedule 6* crea una exención sobre el suministro efectuado a los productores de mercancías sujetas a la *Climate Change Levy*, con excepción de la electricidad. Al respecto, la exención exige: primero, que el suministro no sea de electricidad sujeta según el artículo 23, apartado 3, de la *Schedule 6*; segundo, que el producto sujeto sea utilizado por una persona en la producción de otros productos sujetos (excepto electricidad) o de otros productos energéticos que detalla con precisión.

SECCIÓN IV

LOS NIVELES DE IMPOSICIÓN

A. ESTRUCTURACIÓN DE LOS NIVELES DE IMPOSICIÓN DE LOS ESTADOS MIEMBROS

1. *La capacidad recaudatoria de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad.*

§ 264. Antes de entrar en los detalles técnico-teóricos sobre el sistema de niveles de imposición que organiza el Derecho de la Unión, creemos necesario aterrizar el debate exponiendo los ingresos que han obtenido los Estados miembros en los últimos años por

⁴⁰¹ S.I. 1985/1450.

⁴⁰² *Vid. supra* § 248.

concepto de impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad. Esta actividad tiene por objetivo secundario constatar una de las principales razones que relevan la importancia de estas figuras tributarias: su significativa capacidad recaudatoria, la cual los convierte en un valioso instrumento de la política económica de cada Estado miembro.

Cuadro 2. Ingresos en concepto de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad (en millones) ⁽⁴⁰³⁾⁽⁴⁰⁴⁾.

Estado miembro	Año	Productos energéticos	Electricidad	Total Ingresos
BE	2008	4 023,28	43,45	4 066,73
	2011	4 557,1	47,83	4 604,93
	2014	4 622,17	52,27	4 674,44
BG	2008	1 029,63	12,06	1 041,69
	2011	959,89	17,48	977,37
	2014	998,73	17,01	1 015,74
CZ	2008	3 167,16	38,66	3 205,82
	2011	3 297,83	55,28	3 353,11
	2014	2 967,13	45,65	3 012,78
DK	2008	3 306,19	1 166,58	4 472,77
	2011	3 204,18	1 612,88	4 817,06
	2014	3 159,1	1 567,63	4 726,73
DE	2008	39 267,44	6 260,63	45 528,07
	2011	40 036,17	7 246,87	47 283,04
	2014	39 757,84	6 638,22	46 396,06
EE	2008	30,21	20,41	320,62
	2011	361,42	32,25	393,67
	2014	404,46	32,95	437,41
EL	2008	3 101,11	0	3 101,11

⁴⁰³ EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Tax receipts – Energy products and Electricity* [en línea]. Bruselas, julio 2015, REF 1043 (consulta, 11 de octubre de 2015). Disponible en: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#)

⁴⁰⁴ Los ingresos están expresados en euros. Los tipos de cambio utilizados se exponen en las *Excise Duty Tables. Tax receipts – Energy products and Electricity*, previamente citadas, p. 4.

SEGUNDA PARTE: EL RÉGIMEN DE IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS
EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO

Estado miembro	Año	Productos energéticos	Electricidad	Total Ingresos
	2011	4467	184,18	4 651,18
	2014	3 938,66	168,33	4 106,99
ES	2008	12 532,03	1 281,67	13 813,70
	2011	11 529,13	1 485,50	13 014,63
	2014	12 079,66	1 492,28	13 571,94
FR	2008	24 930,00	0	24 930,00
	2011	25 060,33	42,67	25 103,00
	2014	24 641,14	61,27	24 702,41
HR	2008	0	0	0
	2011	0	0	0
	2014	923,75	4,66	928,41
IE	2008	2 170,15	0	2 170,15
	2011	2 421,02	6,86	2 427,88
	2014	2 403,75	5,53	2 409,28
IT	2008	24 949,02	1 341,47	26 290,49
	2011	27 592,67	1 250,24	28 842,91
	2014	29 865,56	2 440,53	32 306,09
CY	2008	261,48	0	261,48
	2011	337,21	0	337,21
	2014	363,82	0	363,82
LV	2008	415,99	1,17	417,16
	2011	384,27	1,24	385,51
	2014	–	1,74	–
LT	2008	488,37	0	488,37
	2011	497,11	3,46	500,57
	2014	577,01	3,48	580,49

CAPÍTULO I: LA ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO

Estado miembro	Año	Productos energéticos	Electricidad	Total Ingresos
LU	2008	903,7	2,90	906,60
	2011	941,7	2,99	944,69
	2014	895,66	2,64	898,30
HU	2008	2 116,55	24,54	2 141,09
	2011	2 014,95	30,55	2 045,50
	2014	2 032,55	29,42	2 061,97
MT	2008	80,68	1,50	82,18
	2011	101,56	2,79	104,03
	2014	181,93	5,20 ⁽⁴⁰⁵⁾	187,13
NL	2008	9 922,97	1 429,94	11 352,91
	2011	10 353,96	1 495,91	11 849,87
	2014	10 623,94	1 477,50	12 101,44
AT	2008	4 603,03	– ⁽⁴⁰⁶⁾	4 603,03
	2011	5 080,00	– ⁽⁴⁰⁷⁾	5 080,00
	2014	4 985,00	– ⁽⁴⁰⁸⁾	4 985,00
PL	2008	6 525,81	740,01	7 265,82
	2011	5 708,51	545,62	6 254,13
	2014	6 727,71	539,94	7 267,65
PT	2008	2 581,94	–	2 581,94
	2011	2 201,37	–	2 201,37
	2014	2 026,8	32,94	2 059,74
RO	2008	2 007,79	16,71	2 024,50
	2011	2 174,59	26,82	2 201,41
	2014	2 799,66	27,69	2 827,36

⁴⁰⁵ Incluye 3,154 € que cubren las cuotas para 2012/2013.

⁴⁰⁶ La electricidad es incluida en la columna «Productos energéticos».

⁴⁰⁷ La electricidad es incluida en la columna «Productos energéticos».

⁴⁰⁸ La electricidad es incluida en la columna «Productos energéticos».

Estado miembro	Año	Productos energéticos	Electricidad	Total Ingresos
SI	2008	834,93	7,15	842,08
	2011	977,4	32,69	1 010,09
	2014	1 029,16	30,90	1 060,06
SK	2008	1 057,74	3,50	1 061,24
	2011	1 093,08	15,93	1 109,01
	2014	1 101,044	14,436	1 115,48
FI	2008	2 764,21	427,52	3 191,73
	2011	2 981,98	898,50	3 880,48
	2014	3 136,11	976,59	4 112,70
SE	2008	4 772,50	2 028,50	6 801,00
	2011	5 121,19	2 265,81	7 387,00
	2014	4 497,58	2 082,26	6 579,84
UK	2008	33 442,59	–	33 442,59
	2011	31 260,15	–	31 260,15
	2014	34 729,49	–	34 729,49

§ 265. El cuadro anterior, al representar los ingresos por impuestos especiales sobre productos energéticos y electricidad en tres periodos (2008, 2011 y 2014), nos permite observar cómo la crisis económica generada en 2008 afectó dichos ingresos. En la mayoría de los Estados miembros, incluidos España y el Reino Unido, registraron hacia 2011 bajas en los ingresos, pero no de manera sustancial. La recaudación por los productos energéticos y electricidad, en estos casos, ha soportado la crisis económica. En el sentido contrario, nueve Estados miembros, entre ellos Francia, Alemania, Suecia y Dinamarca, alcanzaron en el año 2011 la máxima recaudación por estos conceptos, lo que nos lleva a concluir que en estos casos los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad fueron directamente utilizados para hacer frente a las deficiencias recaudatorias generales provocadas por la crisis económica. Lo que nos interesa en este punto es poder reiterar, con plena certitud, que los impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad tienen un efecto recaudatorio importante para los Estados miembros (nótese la recaudación en Alemania, Reino Unido, Italia y Francia) y constituyen un instrumento esencial de política económica. Por consiguiente, y desde un punto de vista jurídico, la estructura de estos impuestos especiales debe tender al equilibrio que permita, por una parte, servir de herramienta para la consecución de los objetivos de la Unión y, por otra, conceder a los Estados miembros

la flexibilidad necesaria para ser utilizados en la consecución de sus propios intereses. Estas razones, por sí solas, justifican el análisis del régimen general de la Unión sobre tales impuestos y la búsqueda de su perfectibilidad.

2. El respeto a los niveles mínimos de imposición del Derecho de la Unión y su estructura.

§ 266. El CESE, en su Dictamen sobre las Propuestas que derivaron en las Directivas 92/12/CEE, 92/81/CEE y 92/82/CEE ⁽⁴⁰⁹⁾, ya hacía hincapié en que el objetivo de un mercado interior sólo podría conseguirse mediante la recaudación de tipos impositivos uniformes en una estructura fiscal armonizada. Sin embargo, la armonización de los tipos impositivos de los impuestos especiales ha sido, y continúa siendo, uno de los mayores desafíos del Derecho de la Unión. A pesar de los efectos perturbadores en el funcionamiento del mercado interior ⁽⁴¹⁰⁾⁽⁴¹¹⁾, la DIE debió asumir la existencia de diferencias en los niveles nacionales de imposición sobre la energía, pues sólo se consiguió el consenso suficiente entre los Estados miembros para mantener el sistema de aplicación de tipos mínimos.

§ 267. En específico, el sistema de «niveles mínimos de imposición» se traduce en una prohibición para los Estados miembros de aplicar a los productos energéticos y a la electricidad niveles de imposición inferiores a aquellos fijados por el Derecho de la Unión. Así, el artículo 4, apartado 1, de la DIE, pone de manifiesto una de las principales características del sistema de tipos mínimos y, por ende, del régimen general de impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad: la flexibilidad. La normativa entiende que los Estados miembros afrontan circunstancias diferentes y que, conforme a ellas, desean definir y aplicar sus propias políticas adaptadas. Por ello, la DIE, en su artículo 4, apartado 2, opta por el concepto amplio de «nivel de imposición», concebido como

«la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada, directa o indirectamente, sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo».

Con esta configuración se permite que los Estados miembros puedan introducir o mantener un impuesto único general o varias clases de impuestos sobre los productos energéticos y electricidad, ajustándose al nivel mínimo de imposición exigido mediante la acumulación de todos ellos ⁽⁴¹²⁾⁽⁴¹³⁾. Paralelamente, la flexibilidad del sistema se

⁴⁰⁹ DO C 69 de 18.3.1991, p. 26.

⁴¹⁰ La Comisión [COM(95) 285 final de 13.9.1995, p. 26] constató que existían diferencias fiscales a tal punto entre los Estados miembros respecto con los carburantes, que provocaban grandes volúmenes de compras transfronterizas, en algunas zonas, principalmente por parte de residentes en regiones fronterizas y de personas de paso, como los transportistas y los turistas.

⁴¹¹ El CESE, en su *Dictamen del Comité Económico y Social sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos»* (DO C 19 de 21.1.1998, p. 91), indicó: «La imposición de los productos energéticos, y especialmente de los hidrocarburos, presenta grandes diferencias de un Estado miembro a otro. Esta falta de coordinación entraña en el sector de los combustibles distorsiones inaceptables de la competencia, particularmente en las zonas fronterizas».

⁴¹² ORTIZ CALLE, Enrique: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 102.

profundiza con el establecimiento de diversos niveles mínimos según sea la utilización de los productos energéticos y la electricidad.

§ 268. Los niveles mínimos de imposición son expresados en euros por la unidad de medida correspondiente. En específico, se utilizan los litros (L) para la gasolina, el gasóleo y el queroseno; los kilogramos (kg) para el gas líquido de petróleo (GLP) y para el fuelóleo pesado; los gigajulios (GJ) para el gas natural, el carbón y el coque; y los megavatios-hora (MWh) para la electricidad.

§ 269. En relación con la cuantificación de los niveles de imposición debe constatarse tres precisiones. En primer lugar, en virtud del artículo 12, apartado 1, de la DIE, los Estados miembros tienen libertad para expresar sus niveles nacionales en otras unidades distintas de las señaladas, siempre que, previa conversión, se respeten los niveles mínimos establecidos por el Derecho de la Unión.

§ 270. En segundo lugar, en virtud del artículo 12, apartado 2, de la DIE, cuando se trate de carburantes de automoción y de combustibles para calefacción ponderados en razón del volumen (gasolina, gasóleo y queroseno), los niveles de imposición deben medirse a una temperatura de 15 °C. Esta disposición se cumple en la transposición española en el artículo 48 de la Ley 38/1992; en la francesa, en el artículo 265, apartado 1, Cuadro B, párrafo 2, letra c), del *Code des Douanes* y; en la transposición británica, en el artículo 1, apartado 2, y artículo 6A, apartado 7, ambos de la HODA.

§ 271. La tercera precisión tiene su base en el artículo 13 de la DIE y tiene aplicación en los Estados miembros que no han adoptado el euro como unidad monetaria común. A efectos de la cuantificación de los niveles de imposición en estos países, se publica una vez al año en el *Diario Oficial de la Unión Europea* el valor del euro que corresponde con cada moneda nacional, el primer día laborable de octubre, con vigencia a partir del 1 de enero del año natural siguiente. Pero, si producto de este ajuste anual la conversión de los importes expresados en euros da lugar a un incremento inferior al 5 % o a 5 euros (el importe que resulte más bajo) en el nivel de imposición expresado en moneda nacional, la DIE permite a los Estados miembros mantener los importes de los impuestos vigentes.

§ 272. Finalmente, en conformidad con el artículo 9 de la Directiva 2008/118/CE, el nivel de imposición aplicable será el vigente en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

3. Facultad de los Estados miembros para disponer tipos impositivos diferenciados.

§ 273. A la conformación de los niveles de imposición debe agregarse otra manifestación de la flexibilidad del sistema, cual es la facultad de los Estados miembros para aplicar tipos impositivos diferenciados. Esta facultad se enmarca en el conjunto de

⁴¹³ ESCOBAR LASALA, Juan José: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». En DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinador); *et al.*: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 608.

opciones que la Comisión ⁽⁴¹⁴⁾ propuso para los Estados miembros con el objetivo de que éstos pudiesen aplicar políticas ambientales más ambiciosas. Sin embargo, la excepcionalidad de esta facultad es evidente, pues implica un riesgo significativo de generar distorsiones de la competencia. Por ello, su aplicación contempla restricciones copulativas: a) opera sólo en casos concretos; b) debe ejercerse bajo control fiscal; c) debe respetar los niveles mínimos de imposición y; d) debe ser compatible con el Derecho de la Unión (con especial consideración en los artículos 110, 107 y 108 del TFUE). Además, el artículo 26, apartado 1, de la DIE, impone a los Estados miembros la obligación de informar a la Comisión en caso de adoptar esta medida. En el mismo sentido, el apartado 2 del artículo 26 reconoce que estas medidas pueden constituir ayuda estatal y, en consecuencia, exige que se notifiquen a la Comisión en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado.

§ 274. El artículo 5 de la DIE permite la aplicación de tipos impositivos diferenciados en los siguientes casos:

- «— cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10 ^[415]».

§ 275. El objetivo del supuesto del artículo 5, primer guión, de la DIE, sería permitir la consideración de las diferentes repercusiones ambientales que ofrecen las categorías de un mismo producto ⁽⁴¹⁶⁾⁽⁴¹⁷⁾. En efecto, la materialización de este objetivo podemos comprobarla en el Cuadro 4 sobre los niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción ⁽⁴¹⁸⁾, en el cual podemos advertir como Bélgica, Alemania, España, Francia, Luxemburgo, Austria y Suecia, distinguen para la aplicación en la gasolina sin plomo diferentes tipos impositivos según el contenido mayor o menor de azufre. En este sentido, la República Eslovaca distingue entre los tipos impositivos aplicables a la gasolina sin plomo según el mayor o menor contenido de biocarburante.

§ 276. El cuarto guión del artículo 5 de la DIE se relaciona con el artículo 11 de la misma Directiva. Esta última disposición regula la «utilización con fines profesionales», la cual es entendida como

«la utilización por una entidad empresarial, determinada de conformidad con el apartado 2, que lleva a cabo de forma independiente, en cualquier lugar, el suministro de mercancías y servicios, cualesquiera que sean la finalidad o los resultados de dichas actividades económicas».

En virtud del apartado 2 del artículo 11 al cual hace mención la definición anterior, la DIE no permite considerar como una entidad empresarial a una entidad más pequeña

⁴¹⁴ COM(97) 30 final de 12.3.1997.

⁴¹⁵ *Vid. infra* § 289.

⁴¹⁶ COM(2006) 342 final de 30.6.2006, p. 6.

⁴¹⁷ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 542, nota al pie n.º 195.

⁴¹⁸ *Vid. infra* § 286.

que una división de una empresa o de una entidad jurídica que constituya, desde el punto de vista de la organización, una empresa autónoma o independiente, esto es, «una entidad capaz de funcionar por sus propios medios». Conjuntamente, el artículo 11 aporta una serie de precisiones. En primer lugar, en el apartado 1, párrafo 2, estipula que «[l]as actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas».

En segundo lugar, considera que no son entidades empresariales aquellas actividades u operaciones de autoridades nacionales, regionales y locales y demás organismos de Derecho público, desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas, excepto en los casos en que, de no considerarlos como tales, generarían distorsiones graves de la competencia. En tercer lugar, en el apartado 3 del artículo 11 se regulan los supuestos de utilización mixta entre aquella con fines profesionales o son tales fines. Al respecto, dispone como regla general la aplicación proporcional de la imposición a cada tipo de utilización, excepto cuando la utilización con fines profesionales u otros fines sea insignificante, en donde dicha imposición podrá ser considerada nula. Finalmente, el apartado 4 del artículo 11 permite a los Estados miembros limitar el ámbito de aplicación del nivel reducido de imposición por lo que respecta a la utilización con fines profesionales.

4. Alternativas para introducir las exenciones y reducciones establecidas por la Directiva 2003/96/CE.

§ 277. Ha de destacarse en la formación de los niveles de imposición de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad la libertad que se mantiene en los Estados miembros en cuanto a las formas para adoptar las exenciones y reducciones establecidas por la DIE. Esta libertad presenta dos particularidades importantes. Por una parte, comprende alternativas para la exteriorización de las exenciones o reducciones en los niveles de imposición, pudiendo ser establecidas por los Estados miembros directamente, mediante un tipo diferenciado o bien, a través del reembolso de la totalidad o parte del importe del impuesto. Por otra parte, esta libertad de formas tiene por límites el marco establecido específicamente por la DIE y, en general, por el Derecho de la Unión. Esta limitación implica, a pesar de la ambigua redacción del artículo 6 de la DIE, que el ejercicio de esta libertad debe respetar los niveles mínimos de imposición impuestos por el Derecho de la Unión y que sólo se puede ejercer sobre las exenciones y reducciones ya establecidas por la DIE. De otro modo, se privaría de todo efecto útil al sistema de niveles mínimos ⁽⁴¹⁹⁾.

§ 278. La libertad de los Estados miembros en cuanto a las formas para establecer las exenciones y reducciones del Derecho de la Unión son una manifestación más de la

⁴¹⁹ Sentencia Comisión/Irlanda, C-55/12, EU:C:2013:274, apartado 37: «Article 6(c) of Directive 2003/96 refers to the “refunding [of] all or part of the amount of taxation” as one of the options available to Member States for giving effect to the exemptions from or reductions in the level of taxation set out in the directive». Apartado 40: «Moreover, account cannot be taken of the social nature of the repayment provided for by the national legislation at issue, to which Ireland alludes, because, under Article 6 of Directive 2003/96, Member States may grant only the exemptions or reductions in the level of taxation prescribed by the directive».

flexibilidad del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad. Sin embargo, el ejercicio de esta facultad no tiene efectos definitivos en la recaudación total de los Estados miembros que justifiquen la diversidad de estructuras y procedimientos a los cuales el operador europeo se debe enfrentar. En aras de la simplicidad, sería recomendable eliminar la facultad formal del artículo 6 de la DIE, armonizar la estructura del impuesto especial y enfocar la flexibilidad a aspectos de fondo, como la libre fijación de los niveles de imposición por sobre los mínimos de la Unión.

B. LOS NIVELES MÍNIMOS DE IMPOSICIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN

1. *Los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción.*

§ 279. La DIE, por remisión de su artículo 7, apartado 1, fija los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción en el cuadro A de su anexo I. Este cuadro es el siguiente:

Cuadro 3. «Cuadro A. — Niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción».

	1 de enero de 2004	1 de enero de 2010
Gasolina con plomo (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 11 31, 2710 11 51 y 2710 11 59	421	421
Gasolina sin plomo (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 y 2710 11 49	359	359
Gasóleo (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	302	330
Queroseno (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	302	330
GLP (en euros por 1.000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	125	125
Gas natural (en euros por GJ, valor calorífico bruto) Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00	2,6	2,6

§ 280. El tratamiento diferenciado de las gasolinas a favor de las sin plomo en oposición a aquellas con plomo se enmarca en el plan global ambiental que pretende integrar y fomentar energías menos contaminantes. Según ha informado la Comisión

(⁴²⁰), la utilización de esta diferencia fiscal ha sido exitosa en aumentar el uso de la gasolina sin plomo y en otorgar una percepción positiva en los consumidores sobre el uso de este producto. Por tanto, debe entenderse que el tipo mínimo general del impuesto especial es el de la gasolina sin plomo y, en consecuencia, aquel de la gasolina con plomo corresponde con un tipo mínimo acentuado.

§ 281. La Propuesta que pretendía modificar la DIE (⁴²¹) intentaba que la eventual nueva Directiva requiriese a los Estados miembros, cuando fijen sus niveles nacionales de imposición, reproducir la relación entre los niveles mínimos de imposición del Derecho de la Unión para las diversas fuentes de energía, con el objetivo de asegurar la coherencia en el tratamiento de dichas fuentes. En el Cuadro 4 sobre los niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción a 1 de julio de 2015 (⁴²²), podemos constatar que Estonia, Irlanda e Italia fijan el mismo tipo impositivo tanto para la gasolina con plomo como para la sin plomo. Es más, Chipre aplica un tipo impositivo menor para la gasolina con plomo que para la gasolina sin plomo. Estas situaciones deberían evitarse porque van en contra de los objetivos que inspiran la imposición especial en el Derecho de la Unión. Por tanto, con el fin de asegurar la coherencia y el éxito de las políticas de la Unión, es deseable una modificación por la cual el respeto a los niveles mínimos de imposición implique también el respeto a la relación entre los niveles mínimos que fija el Derecho de la Unión para las diversas fuentes de energía.

a) Distinción entre gasóleo de automoción de uso profesional y de uso no profesional.

§ 282. El hecho de que el nivel mínimo de imposición del gasóleo sea inferior al de la gasolina sin plomo se justifica, en parte, por su frecuente utilización en el ámbito profesional, lo cual reclamaría una protección en favor de la competitividad. Profundizando este último argumento, los Estados miembros, en virtud del artículo 7, apartado 2, de la DIE, pueden establecer una distinción entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción (⁴²³). Esta distinción ofrece a los Estados miembros la posibilidad de reducir las diferencias entre la imposición del gasóleo de uso privado utilizado como carburante de automoción y la de la gasolina, en consonancia con los objetivos ambientales de la DIE, sin desfavorecer al sector profesional. Además, esta facultad se contextualiza con la posibilidad de los Estados miembros para establecer tipos impositivos diferenciados para los usos del transporte público local de viajeros, que incluye a los taxis, y entre la utilización profesional y no profesional de los combustibles para calefacción y de la electricidad (⁴²⁴).

⁴²⁰ COM(95) 285 final de 13.9.1995, p. 29.

⁴²¹ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 7.

⁴²² *Vid. infra* § 286.

⁴²³ En relación con la definición de utilización con fines profesionales, *vid. supra* § 276.

⁴²⁴ *Vid. supra* § 273.

§ 283. La DIE, en el artículo 7, apartado 3, identifica el «gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción» con aquel gasóleo utilizado como carburante de automoción en los siguientes fines:

«a) el transporte de mercancías, por cuenta ajena o por cuenta propia; realizado por un vehículo de motor o un conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera y con un peso máximo autorizado igual o superior a 7,5 toneladas;

b) el transporte de pasajeros, regular u ocasional, por un vehículo de motor de las categorías M2 o M3, según se definen en la Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques [⁴²⁵].».

§ 284. El ejercicio de la facultad para establecer diferencias entre el uso comercial y no comercial del gasóleo tiene limitaciones. Primero, deben respetarse los niveles mínimos de imposición del Derecho de la Unión. Segundo, el tipo impositivo aplicable al gasóleo profesional utilizado como carburante de automoción no debe ser inferior al nivel nacional del impuesto especial vigente al 1 de enero de 2003, sin perjuicio de la excepciones establecidas por la DIE. Esta última reserva se materializa con la excepción que dispone el apartado 4 del artículo 7 de la DIE, en virtud del cual los Estados miembros que introduzcan un sistema de derechos de uso de la infraestructura vial para los usuarios de vehículos de motor o de un conjunto de vehículos acoplados destinados exclusivamente al transporte de mercancías por carretera, pueden aplicar al gasóleo utilizado por dichos vehículos un tipo reducido inferior al nivel nacional de imposición vigente al 1 de enero de 2003. Esta excepción tiene por objetivo otorgar un trato específico a los transportistas, con el fin de limitar las eventuales distorsiones de la competencia a las cuales puedan enfrentarse los operadores. No obstante, la aplicación de la excepción está sujeta a tres condiciones: i) la carga impositiva total debe mantenerse equivalente, en términos generales; ii) deben respetarse los niveles mínimos de imposición del Derecho de la Unión y; iii) el nivel impositivo nacional vigente al 1 de enero de 2003 para el gasóleo utilizado como carburante sea al menos el doble del nivel mínimo de imposición aplicable al 1 de enero de 2004.

§ 285. Como ejemplos de transposición podemos mencionar, en relación con España, el artículo 52 bis de la Ley 38/1992, el cual dispone en el marco del Impuesto sobre Hidrocarburos una devolución parcial por la utilización de gasóleo de uso profesional, en los mismos fines que menciona el artículo 7, apartado 3, de la DIE, más los taxis. En el caso francés, el *Code des Douanes* ejerce esta facultad en el artículo 265 *septies*, estipulando una devolución parcial de la TICPE sobre el gasóleo. Pero lo cierto es que, tal como podemos observar en el Cuadro 4 sobre niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción a 1 de julio de 2015 (⁴²⁶), de los 28 Estados miembros sólo 8 han plasmado la distinción entre gasóleo de uso profesional y uso no profesional. Además de España y Francia, estos son: Bélgica, Irlanda (por medio de una devolución parcial), Italia, Hungría, Rumanía y Eslovenia. Tampoco podemos apreciar en la aplicación de esta distinción que haya sido utilizado, uniformemente, para disponer una diferenciación significativa de los niveles de imposición entre ambos usos. Así las cosas, la Comisión (⁴²⁷) ha propuesto abolir esta

⁴²⁵ DO L 42 de 23.2.1970, pp. 1 a 15.

⁴²⁶ *Vid. infra* § 286.

⁴²⁷ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 8.

distinción pues no sería compatible con el requisito de mejorar la eficiencia energética y la necesidad de hacer frente al creciente impacto medioambiental del transporte. Sin embargo, si bien reconocemos los efectos nocivos para el medioambiente del uso del gasóleo como carburante de automoción, también reconocemos, por otra parte, el impacto económico negativo que implica el alza de la imposición del gasóleo como carburante de automoción para las empresas europeas y la pérdida respectiva de competitividad frente a las de terceros países. En este caso específico, creemos necesario la búsqueda del equilibrio, el cual podría obtenerse si la distinción de tratamiento fiscal entre los usos profesionales y no profesionales del gasóleo fuese imperativa. De partida, esta alternativa permitiría elevar los niveles mínimos de imposición en ambos usos. El gasóleo de uso no profesional podría aproximarse al nivel de imposición de la gasolina, constituyéndose en un incentivo más para optar por una energía menos contaminante. Paralelamente, las empresas afectadas, directa o indirectamente, por el impuesto especial verían disminuido el impacto económico negativo.

b) Cuadro de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción a 1 de julio de 2015.

§ 286. El siguiente cuadro tiene como fuente directa las *Excise Duty Tables* establecidas por la Comisión Europea, las cuales nos permiten evidenciar los niveles de imposición vigentes en los Estados miembros sobre los productos energéticos y la electricidad al 1 de enero de 2015 ⁽⁴²⁸⁾⁽⁴²⁹⁾. Este documento de la Comisión expone la información categorizando inicialmente por productos sujetos para, después, presentar el conjunto de modalidades de imposición que corresponden con cada uno de los productos. Por nuestra parte, hemos optado por exponer los niveles de imposición de los Estados miembros en conformidad con los cuadros del Anexo I de la DIE, principalmente porque creemos importante dirigir el foco de atención a la competencia fiscal entre los productos sujetos en una misma modalidad, sea como carburantes de automoción propiamente tales o para fines industriales y profesionales, o bien, como combustibles para calefacción. Al mismo tiempo, el siguiente cuadro nos permite apreciar el ejercicio de la facultad de los Estados miembros para disponer tipos impositivos diferenciados. Podremos considerar, además, la utilización efectiva de la distinción entre gasóleo de automoción de uso profesional y de uso no profesional.

⁴²⁸ EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity* [en línea]. Bruselas, julio 2015, REF 1044 (consulta, 11 de octubre de 2015). Disponible en: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#).

⁴²⁹ Los niveles mínimos de imposición están expresados en euros. Los tipos de cambio utilizados se exponen en las *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity*, previamente citadas, p. 6.

Cuadro 4. Niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción a 1 de julio de 2015.

Estado miembro	Gasolina con plomo (euros por 1 000 L)	Gasolina sin plomo (euros por 1 000 L)	Gasóleo (euros por 1 000 L)	Gasóleo de uso profesional (euros por 1 000 L)	Queroseno (euros por 1 000 L)	GLP (euros por 1 000 kg)	Gas natural (euros por GJ)
BE	639,39	615,22 ⁽⁴³⁰⁾ 615,22 ⁽⁴³¹⁾ 630,26 ⁽⁴³²⁾	443,88 ⁽⁴³³⁾ 428,84 ⁽⁴³⁴⁾	352,54	628,57	0 ⁽⁴³⁵⁾	0 ⁽⁴³⁶⁾
BG	424,38	363,02	329,79	n.a.	329,79	173,83	0,43
CZ	498,51	466,88	398,15 ⁽⁴³⁷⁾	n.a.	398,15	143,01	0,69
DK	721,01	607,90	413,77	-	463,21	516,28	10,22
DE	721,00	669,80 ⁽⁴³⁸⁾ 654,50 ⁽⁴³⁹⁾	485,70 ⁽⁴⁴⁰⁾ 470,40 ⁽⁴⁴¹⁾	n.a.	654,50	180,32	3,86
EE	422,77	422,77	392,92	n.a.	330,10	125,26	n.a.
EL	681,00	670,00 ⁽⁴⁴²⁾ 670,00 ⁽⁴⁴³⁾ 670,00 ⁽⁴⁴⁴⁾	330,00	n.a.	330,00	330,00	0

⁴³⁰ < 98 oct.

⁴³¹ ≥ 98 oct. con bajo contenido de azufre o aromáticos.

⁴³² ≥ 98 oct. con alto contenido de azufre o aromáticos.

⁴³³ >10 mg/kg contenido de azufre.

⁴³⁴ ≤10 mg/kg contenido de azufre.

⁴³⁵ Exención basada en el artículo 15, apartado 1, de la DIE.

⁴³⁶ Exención basada en el artículo 15, apartado 1, de la DIE. Una contribución federal de 0,2211 € por GJ es recaudada en todas las situaciones.

⁴³⁷ Mezclas de gasóleo con contenido de volumen de no menos de 30 % de ester metílico de aceite de colza: tipo reducido de 7665 CZK/1 000 L desde el 30 de junio de 2015.

⁴³⁸ >10 mg/kg contenido de azufre.

⁴³⁹ ≤10 mg/kg contenido de azufre.

⁴⁴⁰ >10 mg/kg contenido de azufre.

⁴⁴¹ ≤10 mg/kg contenido de azufre.

⁴⁴² ≤96,5 oct.

⁴⁴³ >96,5 oct.

⁴⁴⁴ Sustituto de gasolina sin plomo.

Estado miembro	Gasolina con plomo (euros por 1 000 L)	Gasolina sin plomo (euros por 1 000 L)	Gasóleo (euros por 1 000 L)	Gasóleo de uso profesional (euros por 1 000 L)	Queroseno (euros por 1 000 L)	GLP (euros por 1 000 kg)	Gas natural (euros por GJ)
ES	457,79	424,69 ⁽⁴⁴⁵⁾ 455,92 ⁽⁴⁴⁶⁾	331,00	330,00	330,00	57,47	1,15
FR ⁽⁴⁴⁷⁾	656,80	624,10 ⁽⁴⁴⁸⁾ 639,60 ⁽⁴⁴⁹⁾	468,2 ⁽⁴⁵⁰⁾	n.a. ⁽⁴⁵¹⁾	436,00 ⁽⁴⁵²⁾	130,00 ⁽⁴⁵³⁾	0,74 ⁽⁴⁵⁴⁾
HR	588,81 ⁽⁴⁵⁵⁾	505,07	400,39	-	348,05	13,08 ⁽⁴⁵⁶⁾	0 ⁽⁴⁵⁷⁾
IE	587,71 ⁽⁴⁵⁸⁾	587,71 ⁽⁴⁵⁹⁾	479,02 ⁽⁴⁶⁰⁾	⁽⁴⁶¹⁾	479,02	176,33	⁽⁴⁶²⁾
IT	728,40	728,40	617,40	403,21 ⁽⁴⁶³⁾	337,49	267,77	0,09 ⁽⁴⁶⁴⁾
CY	421,00	479,00	450,00	n.a.	450,00	125,00	2,60

⁴⁴⁵ <98 oct.

⁴⁴⁶ ≥98 oct.

⁴⁴⁷ Incluye un impuesto sobre el CO₂.

⁴⁴⁸ <95 oct. Un tipo impositivo es determinado para cada región promediando desde 606,4 hasta 624,1 euros. Una fracción adicional de la tarifa puede ser aplicada por los consejos regionales o en Córcega para financiar grandes proyectos de ferrocarriles sostenibles o de subestructuras de navegación fluvial. El tipo impositivo será aumentado en 0,73 € por hectolitro.

⁴⁴⁹ Sustituto de gasolina sin plomo.

⁴⁵⁰ Incluye un impuesto por CO₂. Un tipo impositivo es determinado para cada región promediando desde 456,70 hasta 468,20 euros.

⁴⁵¹ Devolución del impuesto especial por el gasóleo utilizado como carburante en los autobuses y en el transporte por carretera.

⁴⁵² Incluye un impuesto sobre el CO₂.

⁴⁵³ Incluye un impuesto sobre el CO₂.

⁴⁵⁴ El tipo impositivo es a 3,09 € por 100 m³ (Unidad de percepción: 100 m³), aproximadamente 0,74 € por GJ. Incluye un impuesto sobre el CO₂.

⁴⁵⁵ Gasolina con plomo ya no es vendida.

⁴⁵⁶ Vid. DIE.

⁴⁵⁷ Vid. DIE.

⁴⁵⁸ Incluye una carga por CO₂ de 45,87 € por 1 000 L.

⁴⁵⁹ Incluye una carga por CO₂ de 45,87 € por 1 000 L. Ninguna carga por CO₂ se aplica al biocarburante o a la proporción de biocarburante de una mezcla.

⁴⁶⁰ Gasóleo marcado de acuerdo con la Directiva 95/60/CE y Decisión 2011/544/UE.

⁴⁶¹ Reembolso parcial disponible para los operadores calificados sujetos a un pago máximo de 75 € por 1000 L.

⁴⁶² No usado como carburante de automoción en Irlanda.

⁴⁶³ Nivel nacional de imposición vigente el 1 de enero de 2003.

⁴⁶⁴ Vid. Artículo 15, apartado 1, de la DIE; este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional es basado en m³: 0,0033 € por m³.

Estado miembro	Gasolina con plomo (euros por 1 000 L)	Gasolina sin plomo (euros por 1 000 L)	Gasóleo (euros por 1 000 L)	Gasóleo de uso profesional (euros por 1 000 L)	Queroseno (euros por 1 000 L)	GLP (euros por 1 000 kg)	Gas natural (euros por GJ)
LV	455,32 ⁽⁴⁶⁵⁾	411,21 ⁽⁴⁶⁶⁾	332,95	-	332,95	161,00	2,67 ⁽⁴⁶⁷⁾
LT	579,24	434,43	330,17	n.a.	330,17	304,10	6,55 ⁽⁴⁶⁸⁾
LU	516,66 ⁽⁴⁶⁹⁾	464,58 ⁽⁴⁷⁰⁾	338,35 ⁽⁴⁷²⁾	n.a.	330,00	101,64 ⁽⁴⁷⁴⁾	0 ⁽⁴⁷⁵⁾
		462,09 ⁽⁴⁷¹⁾	335,00 ⁽⁴⁷³⁾				
HU	- ⁽⁴⁷⁶⁾	397,36	365,95	330,50	400,26	308,73	2,65
MT	648,18 ⁽⁴⁷⁷⁾	519,38	422,40	n.a.	442,40	⁽⁴⁷⁸⁾	0 ⁽⁴⁷⁹⁾
NL	853,12	766,07	482,06	n.a.	482,06	334,67	5,43 ⁽⁴⁸⁰⁾
							1,92 ⁽⁴⁸¹⁾

⁴⁶⁵ Gasolina con plomo no se vende al por menor en Letonia.

⁴⁶⁶ Gasolina sin plomo: tipos reducidos para el petróleo cuando el etanol (70 % – 85 % del volumen) ha sido agregado (123,36 € por L).

⁴⁶⁷ El tipo impositivo nacional es 99,60 € para el gas natural por 1 000 m³ usados como carburante de automoción y 17,07 € para el gas natural por 1 000 m³ usados para otros propósitos (calefacción).

⁴⁶⁸ El tipo impositivo nacional es 219,53 € para el gas natural por 1 000 m³ usados como carburante de automoción.

⁴⁶⁹ Desde junio de 1999 la gasolina con plomo ya no es vendida en Luxemburgo, excepto para aeronaves. Incluido impuesto por el cambio climático de 20 € por 1 000 L (desde 1.1.2007).

⁴⁷⁰ >10 mg/kg. Incluido impuesto por el cambio climático de 20 € por 1 000 L (desde 1.1.2007).

⁴⁷¹ ≤10 mg/kg. Incluido impuesto por el cambio climático de 20 € por 1 000 L (desde 1.1.2007).

⁴⁷² >10 mg/kg. Incluido impuesto por el cambio climático de 25 € por 1 000 L (desde 1.1.2008).

⁴⁷³ ≤10 mg/kg. Incluido impuesto por el cambio climático de 25 € por 1 000 L (desde 1.1.2008).

⁴⁷⁴ Vid. DIE.

⁴⁷⁵ Artículo 18, apartado 1, de la DIE.

⁴⁷⁶ Gasolina con plomo ya no es vendida en Hungría.

⁴⁷⁷ Gasolina con plomo ya no es vendida. Un nuevo producto –LRP (*Lead Replacement Petrol*)– está disponible desde el 1.1.2003.

⁴⁷⁸ No usado como carburante de automoción al presente.

⁴⁷⁹ Producto no usado en Malta.

⁴⁸⁰ 0-170.000 m³. Para uso como carburante de automoción, gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ). LNG (*liquefied natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo de impuesto especial de GLP (334,67 €/1 000 kg desde 1.1.2015) con una devolución de 125€/1 000 kg por los años 2014-2018.

⁴⁸¹ 170 000 – 1 000 000 m³. Para uso como carburante de automoción, gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ). LNG (*liquefied natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo de impuesto especial

Estado miembro	Gasolina con plomo (euros por 1 000 L)	Gasolina sin plomo (euros por 1 000 L)	Gasóleo (euros por 1 000 L)	Gasóleo de uso profesional (euros por 1 000 L)	Queroseno (euros por 1 000 L)	GLP (euros por 1 000 kg)	Gas natural (euros por GJ)
							0,70 (⁴⁸²)
							0,34 (⁴⁸³)
AT	554,00 (⁴⁸⁴) 587,00 (⁴⁸⁵)	482,00 (⁴⁸⁶) 515,00 (⁴⁸⁷)	397,00 (⁴⁸⁸) 425,00 (⁴⁸⁹)	-	397,00	261,00	1,66 (⁴⁹⁰)
PL	- (⁴⁹¹)	399,24 (⁴⁹²) 486,99 (⁴⁹³)	348,93	-	453,73 (⁴⁹⁴) 345,81 (⁴⁹⁵)	198,42 (⁴⁹⁶)	2,52
PT	- (⁴⁹⁷)	617,51 (⁴⁹⁸)	402,01 (⁴⁹⁹)	n.a.	350,08	265,65 (⁵⁰⁰)	3,13

de GLP (334,67 €/1 000 kg desde 1.1.2015) con una devolución de 125€/1 000 kg por los años 2014-2018.

⁴⁸² 1 000 000 – 10 000 000 m³. Para uso como carburante de automoción, gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ). LNG (*liquefied natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo de impuesto especial de GLP (334,67 €/1 000 kg desde 1.1.2015) con una devolución de 125€/1 000 kg por los años 2014-2018.

⁴⁸³ > 10 000 000 m³. Para uso como carburante de automoción, gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ). LNG (*liquefied natural gas*) es sujeto a un tipo impositivo de impuesto especial de GLP (334,67 €/1 000 kg desde 1.1.2015) con una devolución de 125€/1 000 kg por los años 2014-2018.

⁴⁸⁴ ≤10 mg/kg contenido de azufre (mg/kg). 554,00 con un contenido mínimo de biocarburante de 46 L y contenido de azufre ≤10 mg/kg, de lo contrario 587,00.

⁴⁸⁵ >10 mg/kg contenido de azufre (mg/kg). 554,00 con un contenido mínimo de biocarburante de 46 L y contenido de azufre ≤10 mg/kg, de lo contrario 587,00.

⁴⁸⁶ ≤10 mg/kg contenido de azufre. 482,00 con un contenido mínimo de biocarburante de 46 L y contenido de azufre ≤10 mg/kg, de lo contrario 515,00.

⁴⁸⁷ >10 mg/kg contenido de azufre. 482,00 con un contenido mínimo de biocarburante de 46 L y contenido de azufre ≤10 mg/kg, de lo contrario 515,00.

⁴⁸⁸ a) – con un contenido mínimo de biocarburante de 66 L y contenido de azufre ≤10 mg/kg.

⁴⁸⁹ b) – de otro modo.

⁴⁹⁰ Vid. DIE. El tipo impositivo del Gas Nacional (impuesto sobre el suministro y consumo de gas natural) está basado sobre el volumen (0,066 € por nm³).

⁴⁹¹ Gasolina con plomo no está disponible en el mercado.

⁴⁹² CN 2710 1145, CN 2710 11 49.

⁴⁹³ CN 2710 1131, CN 2710 1141. CN 2710 1131 exenta total de impuestos especiales cuando es usada como carburante para aeronaves.

⁴⁹⁴ CN 2710 1925 cuando se usa con fines de carburante de automoción, por impuesto especial 1 822,00 PLN (435,73 €) deben ser agregados al impuesto sobre los combustibles (*fuel tax*) 159,71 PLN/1 000 L (38,19 €/1 000 L).

⁴⁹⁵ CN 2710 1921 exento total de impuestos especiales.

⁴⁹⁶ El tipo impositivo nacional está basado en PLN por GJ. Incluye impuesto sobre los combustibles (*fuel tax*).

Estado miembro	Gasolina con plomo (euros por 1 000 L)	Gasolina sin plomo (euros por 1 000 L)	Gasóleo (euros por 1 000 L)	Gasóleo de uso profesional (euros por 1 000 L)	Queroseno (euros por 1 000 L)	GLP (euros por 1 000 kg)	Gas natural (euros por GJ)
RO	527,80	461,62 ⁽⁵⁰¹⁾	430,25 ⁽⁵⁰²⁾	387,26	479,1	137,82	2,79
SI	– ⁽⁵⁰³⁾	527,53 ⁽⁵⁰⁴⁾	454,91 ⁽⁵⁰⁵⁾	374,93 ⁽⁵⁰⁶⁾	330,00	127,50	3,45 ⁽⁵⁰⁷⁾
SK	– ⁽⁵⁰⁸⁾	550,52 ⁽⁵⁰⁹⁾ 514,50 ⁽⁵¹⁰⁾	386,40 ⁽⁵¹¹⁾ 368,00 ⁽⁵¹²⁾	-	481,31	182,00	2,60 ⁽⁵¹³⁾
FI	– ⁽⁵¹⁴⁾	681,30 ⁽⁵¹⁵⁾	506,10 ⁽⁵¹⁶⁾	-	740,20	0 ⁽⁵¹⁷⁾	4,29
SE ⁽⁵¹⁸⁾	733,52	446,49 ⁽⁵¹⁹⁾ 643,34	555,47 ⁽⁵²²⁾ 586,26	n.a.	555,47 ⁽⁵²⁵⁾ 586,26	372,26	6,62

⁴⁹⁷ Gasolina con plomo ya no es vendida en Portugal.

⁴⁹⁸ Incluye una contribución por servicio de carretera en la cantidad de 87,00 €/1 000 L e impuesto por CO² en la cantidad de 12,60 €/1 000 L.

⁴⁹⁹ Incluye una contribución por servicio de carretera en la cantidad de 111,00 €/1 000 L e impuesto por CO² en la cantidad de 11,56 €/1 000 L.

⁵⁰⁰ No hay tipos impositivos específicos para usos industriales/profesionales. En Portugal una distinción es sólo hecha entre uso de GLP como carburante y uso de GLP como no carburante (calefacción). Incluye un cargo por servicio de carretera en la cantidad de 123 €/1 000 kg e impuesto por CO² en la cantidad de 14,77 €/1000 kg.

⁵⁰¹ Los productos energéticos utilizados como carburantes de automoción están exentos del pago de impuestos especiales cuando son producidos en su totalidad de biomasa.

⁵⁰² Los productos energéticos utilizados como carburantes de automoción están exentos del pago de impuestos especiales cuando son producidos en su totalidad de biomasa.

⁵⁰³ La venta de gasolina con plomo está prohibida en Eslovenia.

⁵⁰⁴ Incluye impuesto por CO₂ en la cantidad de 41,47 € por 1 000 L.

⁵⁰⁵ Incluye impuesto por CO₂ en la cantidad de 44,93 € por 1 000 L.

⁵⁰⁶ Incluye tipos impositivos reducidos de impuestos por CO₂ en la cantidad de 44,93 € por 1 000 L.

⁵⁰⁷ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,912 € por GJ 0,0328 € por m³ (Valor energético: 1 000 m³ = 36 GJ).

⁵⁰⁸ La gasolina con plomo ya no es vendida en Republica Eslovaca.

⁵⁰⁹ 550,52 con contenido de biocarburante menor al mínimo de 4,5 % para el 2015.

⁵¹⁰ 514,50 con un contenido mínimo de biocarburante de 4,5 % o más para el 2015.

⁵¹¹ Con contenido de biodiesel menor al mínimo de 6,8 % para el 2015.

⁵¹² Con un contenido mínimo de biodiesel de 6,8 % o más para el 2015.

⁵¹³ El tipo impositivo nacional para el gas natural usado para la producción de CNG usado como carburante es fijada en 9,36 € por MWh (2,60 € por GJ).

⁵¹⁴ La gasolina con plomo ya no es vendida en Finlandia.

⁵¹⁵ Incluye impuestos sobre energía y CO² y cuota por reserva estratégica (*strategic stockpile fee*). Biocarburantes correspondientes tienen menores tipos impositivos por litro.

⁵¹⁶ Biocarburantes correspondientes tienen menores tipos impositivos por litro.

⁵¹⁷ Vid. DIE.

⁵¹⁸ Incluye impuesto por CO₂.

⁵¹⁹ Clase 1^a. Gasolina Clase 1^a es gasolina *alcylate* para motores de dos tiempos.

Estado miembro	Gasolina con plomo (euros por 1 000 L)	Gasolina sin plomo (euros por 1 000 L)	Gasóleo (euros por 1 000 L)	Gasóleo de uso profesional (euros por 1 000 L)	Queroseno (euros por 1 000 L)	GLP (euros por 1 000 kg)	Gas natural (euros por GJ)
		⁽⁵²⁰⁾ 646,64 ⁽⁵²¹⁾	⁽⁵²³⁾ 602,32 ⁽⁵²⁴⁾		⁽⁵²⁶⁾ 602,32 ⁽⁵²⁷⁾		
UK	787,22	674,15 438,57 ⁽⁵²⁸⁾	674,15 ⁽⁵²⁹⁾	n.a.	674,15	367,72 ⁽⁵³⁰⁾	6,59 ⁽⁵³¹⁾

2. Los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción utilizados en determinados fines industriales y profesionales.

§ 287. El Derecho de la Unión permite que los carburantes de automoción se ajusten a un nivel mínimo de imposición reducido cuando son utilizados con ciertos fines industriales y profesionales. El artículo 8, apartado 2, de la DIE, señala expresamente cuáles son los fines industriales y profesionales que habilitan la exigencia impositiva inferior:

- «a) para labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura;
- b) para motores estacionarios;
- c) respecto de plantas y maquinarias utilizadas en construcción, ingeniería civil y obras públicas;
- d) para vehículos destinados a ser utilizados fuera de la vía pública o que no han recibido autorización para ser utilizados principalmente en la vía pública».

Los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción utilizados en labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura, deben ser entendidos en conjunto con el artículo 15, apartado 3, de la DIE, el cual permite, a los Estados miembros aplicar un tipo impositivo cero a los productos energéticos utilizados en estas labores ⁽⁵³²⁾.

⁵²⁰ Clase 1b.

⁵²¹ Clase 2.

⁵²² Clase 1.

⁵²³ Clase 2.

⁵²⁴ Clase 3.

⁵²⁵ Clase 1.

⁵²⁶ Clase 2.

⁵²⁷ Clase 3.

⁵²⁸ Gasolina de aviación.

⁵²⁹ Tipo impositivo de gasóleo marcado: GBP 111,40 (129,59 €) Si el uso industrial/profesional se refiere a aceites vinculados, el tipo impositivo es cero.

⁵³⁰ GLP está sujeto a impuesto sólo cuando es usado en vehículos de carretera. Para el uso en motores diferentes a los de carretera el tipo impositivo es cero. Para calefacción doméstica y entregas menores a que 2 300 L – tipo impositivo IVA 5 %.

⁵³¹ Gas Natural está sujeto a impuesto sólo cuando es usado en vehículos de carretera (24,70 pence por kilo – 0,0,28 €). Para el uso en motores diferentes a los de carretera el tipo impositivo es cero.

⁵³² Vid. *infra* § 364.

§ 288. Los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción utilizados en ciertos fines industriales y profesionales son fijados en el cuadro B del Anexo I de la DIE, el cual exponemos a continuación:

Cuadro 5. «Cuadro B. — Niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción utilizados para los fines establecidos en el apartado 2 del artículo 8».

Gasóleo (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	21
Queroseno (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	21
GLP (en euros por 1 000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	41
Gas natural (en euros por gigajulio, valor calorífico bruto) Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00	0,3

a) Cuadro de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción utilizados en determinados fines industriales y profesionales a 1 de julio de 2015.

El siguiente cuadro también tiene como fuente directa las *Excise Duty Tables* de la Comisión Europea (⁵³³). Exponemos los niveles de imposición de los Estados miembros en conformidad con el Cuadro B del Anexo I de la DIE. Al igual que en las *Excise Duty Tables*, los productos energéticos utilizados para labores agrarias son presentados separadamente del conjunto de fines industriales y profesionales.

⁵³³ EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity* [en línea]. Bruselas, julio 2015, REF 1044 (consulta, 11 de octubre de 2015). Disponible en: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#). Los niveles mínimos de imposición están expresados en euros. Los tipos de cambio utilizados se exponen en las *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity*, p. 6.

Cuadro 6. Niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los carburantes de automoción utilizados en determinados fines industriales y profesionales a 1 de julio de 2015.

Estado miembro	Gasóleo industrial / profesional excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Gasóleo para labores agrarias (euros por 1 000 L)	Queroseno industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Queroseno para labores agrarias (euros por 1 000 L)	GLP industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 kg)	GLP para labores agrarias (euros por 1 000 kg)	Gas natural industrial / profesional excepto agricultura (euros por GJ)	Gas natural para labores agrarias (euros por GJ)
BE	22,74 ⁽⁵³⁴⁾ 22,74 ⁽⁵³⁵⁾	0 ⁽⁵³⁶⁾	22,74	0 ⁽⁵³⁷⁾	44,39 ⁽⁵³⁸⁾	n.a.	0 ⁽⁵³⁹⁾	n.a.
BG	329,79	n.a.	329,79	n.a.	173,83	n.a.	0,43	n.a.
CZ	398,15	398,15 ⁽⁵⁴⁰⁾	398,15	398,15	46,91	n.a.	0,31	n.a.
DK	60,19	60,19	81,75	60,19	96,05	68,25	1,89	1,30
DE	n.a.	n.a.	654,50	n.a.	180,32	n.a.	3,86	n.a.
EE	110,96	110,95	330,10	n.a.	125,26	n.a.	n.a.	n.a.
EL	330,00 ⁽⁵⁴¹⁾	330,00 ⁽⁵⁴²⁾	330,00	n.a.	120,00	n.a.	1,50	n.a.
ES	84,71	84,71	330,00		57,47		1,15 0,65 ⁽⁵⁴³⁾	n.a.
FR	108,4 ⁽⁵⁴⁴⁾	108,40 ⁽⁵⁴⁵⁾	436,00 ⁽⁵⁴⁶⁾	n.a.	69,20 ⁽⁵⁴⁷⁾	69,20	n.a.	n.a.

⁵³⁴ >10 mg/kg contenido de azufre.

⁵³⁵ ≤10 mg/kg contenido de azufre.

⁵³⁶ Exento.

⁵³⁷ Exento.

⁵³⁸ Uso de GLP para fines industriales y profesionales (artículo 8, apartado 2, y artículos 11 y 17 de la DIE). * Una empresa de elevado consumo energético con un acuerdo con objetivos de protección ambiental (impuesto especial 0 €). * Una empresa con un acuerdo con objetivos de protección ambiental (impuesto especial 22,14 €).

⁵³⁹ Una contribución federal de 0,2211 € por GJ es recaudada en todas las situaciones. Artículos 11 y 15, apartado 1, de la DIE.

⁵⁴⁰ Devolución del 40 % de los impuestos especiales recaudados sobre el gasóleo o mezclas de gasóleo hasta un 7 % de FAME y 57 % de impuestos especiales sobre mezclas de gasóleo que contengan no menos de 30 % de volumen de aceite de ester metílico de colza.

⁵⁴¹ El impuesto especial para todos los usos de gasóleo ha sido igualado a 330 €/1 000 L, desde el 15.10.2012. No hay más tipo impositivo reducido durante el periodo de invierno (15 de octubre a 30 de abril). Biogasóleo se grava como el gasóleo de motor: 330,00 € por 1000 L.

⁵⁴² El tipo impositivo normal es de 330 €. Una devolución de impuesto especial es aplicada lo que equivale a 330-66 € por 1 000 L.

⁵⁴³ Tipo impositivo para motores estacionarios.

⁵⁴⁴ Incluye impuesto por CO₂. Desde el 1 de abril de 2014, el tipo impositivo para este gasóleo es fijado a 8,86 € por hectolitro.

CAPÍTULO I: LA ESTRUCTURA DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LOS PRODUCTOS ENERGÉTICOS EN EL DERECHO DE LA UNIÓN Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA, FRANCIA Y REINO UNIDO

Estado miembro	Gasóleo industrial / profesional excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Gasóleo para labores agrarias (euros por 1 000 L)	Queroseno industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Queroseno para labores agrarias (euros por 1 000 L)	GLP industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 kg)	GLP para labores agrarias (euros por 1 000 kg)	Gas natural industrial / profesional excepto agricultura (euros por GJ)	Gas natural para labores agrarias (euros por GJ)
HR	400,39	-	348,05	-	13,08 ⁽⁵⁴⁸⁾	-	0 ⁽⁵⁴⁹⁾	-
IE	102,28	102,28	50,73	50,73	60,07	60,07	1,03	n.a.
IT	185,22	n.a.	101,25	n.a.	80,33	n.a.	0,32 ⁽⁵⁵⁰⁾	n.a.
CY	450,00 ⁽⁵⁵¹⁾	n.a.	450,00 ⁽⁵⁵²⁾	n.a.	125,00	n.a.	2,60	n.a.
LV	56,91 21,34 ⁽⁵⁵³⁾	50,00	56,91 21,34 ⁽⁵⁵⁴⁾	-	161,00	-	0,46 ⁽⁵⁵⁵⁾	-
LT	330,17	21 ⁽⁵⁵⁶⁾	330,17	n.a.	304,10	n.a.	0 ⁽⁵⁵⁷⁾	n.a.
LU	21,00	n.a.	21,00	n.a.	37,18 ⁽⁵⁵⁸⁾	n.a.	0 ⁽⁵⁵⁹⁾	n.a.
HU	365,95	65,87 ⁽⁵⁶⁰⁾	400,26	-	41,01	-	0,30	-
MT	422,40 142,09	n.a.	422,40 92,21	n.a.	125,00	n.a.	2,60 ⁽⁵⁶⁵⁾	n.a.

⁵⁴⁵ Incluye impuesto por CO₂.

⁵⁴⁶ Incluye impuesto por CO₂.

⁵⁴⁷ Incluye impuesto por CO₂.

⁵⁴⁸ Vid. DIE.

⁵⁴⁹ Vid. DIE.

⁵⁵⁰ El tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional es basado en m³ : 11,73 € por 1 000 m³ y 12,49 € por 1 000 m³ respectivamente.

⁵⁵¹ Un tipo reducido de impuesto (124,73 € por 1 000 L) es aplicado sobre el gasóleo usado como carburante en motores estacionarios.

⁵⁵² Un tipo reducido de impuesto (124,73 € por 1 000 L) es aplicado sobre el queroseno usado como carburante en motores estacionarios.

⁵⁵³ Si el biocarburante (aceite de colza o biogasóleo obtenido de aceite de semilla de colza) ha sido agregado a lo menos 5 %.

⁵⁵⁴ Si el biocarburante (aceite de colza o biogasóleo obtenido de aceite de semilla de colza) ha sido agregado a lo menos 5 %.

⁵⁵⁵ Gas natural usado específicamente en sectores de manufacturación: 5,65 € por 1 000 m³.

⁵⁵⁶ Gasóleo usado para objetivos de agricultura, horticultura y piscicultura. La aplicación de este tipo impositivo reducido es limitado.

⁵⁵⁷ Vid. Artículo 15, apartado 1, de la DIE.

⁵⁵⁸ Vid. DIE.

⁵⁵⁹ Artículo 18, apartado 1, de la DIE.

⁵⁶⁰ Vía devolución: devolución de la diferencia entre el tipo impositivo normal y el tipo impositivo reducido.

Estado miembro	Gasóleo industrial / profesional excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Gasóleo para labores agrarias (euros por 1 000 L)	Queroseno industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Queroseno para labores agrarias (euros por 1 000 L)	GLP industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 kg)	GLP para labores agrarias (euros por 1 000 kg)	Gas natural industrial / profesional excepto agricultura (euros por GJ)	Gas natural para labores agrarias (euros por GJ)
	⁽⁵⁶¹⁾ 0 ⁽⁵⁶²⁾		⁽⁵⁶³⁾ 0 ⁽⁵⁶⁴⁾					
NL	482,06	n.a.	482,06	n.a.	334,67	n.a.	5,43 ⁽⁵⁶⁶⁾ 1,92 ⁽⁵⁶⁷⁾ 0,70 ⁽⁵⁶⁸⁾ 0,34 ⁽⁵⁶⁹⁾	n.a.
AT	397,00 ⁽⁵⁷⁰⁾ 425,00 ⁽⁵⁷¹⁾	-	397,00	-	261,00	-	1,66 ⁽⁵⁷²⁾	-

⁵⁶¹ Las actividades marítimas comerciales (cruceros por el puerto, actividades de tiro, operaciones de abastecimiento de combustible, navegación interior entre Malta y Gozo por buques de un tonelaje de menos de 3 500 toneladas, operaciones de dragado, transporte de mercancías y pasajeros entre la costa y el océano por buques y las actividades de cultivo marítimo y de navegación con fines comerciales dentro de las Aguas Territoriales de Malta).

⁵⁶² Con fines de pesca según lo establecido por el Ministro de Pesca y Agricultura, y cuando es suministrado a embarcaciones de recreo privadas extranjeras para viajes de salida, y la generación de energía eléctrica. Para ejercer un control suficiente y evitar prácticas fraudulentas cuando es suministrado a embarcaciones de recreo privadas locales para viajes de salida el impuesto especial e IVA son pagados totalmente y una devolución parcial es concedida cuando se ha otorgado prueba suficiente de que tal embarcación ha tocado tierra extranjera.

⁵⁶³ Navegación aérea entre Malta y Gozo / para las pruebas y mantenimiento de los motores de avión.

⁵⁶⁴ Cuando es suministrado a aeronaves de recreo privadas para uso en viajes de salida.

⁵⁶⁵ Producto no usado en Malta.

⁵⁶⁶ 0-170 000 m³. Para uso como carburante de automoción, el gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es gravado al tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ).

⁵⁶⁷ 170 000 - 1 000 000 m³. Para uso como carburante de automoción, el gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es gravado al tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ).

⁵⁶⁸ 1 000 000 - 10 000 000 m³. Para uso como carburante de automoción, el gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es gravado al tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ).

⁵⁶⁹ >10 000 000 m³. Para uso como carburante de automoción, el gas natural usado en instalaciones para la producción de CNG (*compressed natural gas*) es gravado al tipo impositivo genérico de 0,1600 € por m³ (4,55 € por GJ).

⁵⁷⁰ Con un contenido mínimo de biogasóleo de 66 L y contenido de azufre ≤10 mg/kg.

⁵⁷¹ De otro modo.

⁵⁷² *Vid.* DIE. El tipo impositivo del *National Gas Tax* (impuesto sobre el suministro y consumo de gas natural) está basado sobre el volumen (0,066 € por nm³).

Estado miembro	Gasóleo industrial / profesional excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Gasóleo para labores agrarias (euros por 1 000 L)	Queroseno industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Queroseno para labores agrarias (euros por 1 000 L)	GLP industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 kg)	GLP para labores agrarias (euros por 1 000 kg)	Gas natural industrial / profesional excepto agricultura (euros por GJ)	Gas natural para labores agrarias (euros por GJ)
PL	348,93	-	435,73	-	198,42 ⁽⁵⁷³⁾	-	2,52	-
PT	90,11 ⁽⁵⁷⁴⁾	90,11 ⁽⁵⁷⁵⁾	350,08	n.a.	265,05 ⁽⁵⁷⁶⁾	n.a.	0,59	n.a.
RO	430,25 ⁽⁵⁷⁷⁾	-	479,15	-	137,82	-	2,79	-
SI	249,92 ⁽⁵⁷⁸⁾	167,92 ⁽⁵⁷⁹⁾	165,00	n.a.	63,75	n.a.	3,45 ⁽⁵⁸⁰⁾	n.a.
SK	386,40 ⁽⁵⁸¹⁾ 368,00 ⁽⁵⁸²⁾	-	481,31	-	182,00	-	2,60 ⁽⁵⁸³⁾	-
FI	187,40	187,40	740,20	-	0 ⁽⁵⁸⁴⁾	-	4,29	-
SE	240,38 ⁽⁵⁸⁵⁾	456,49	240,38 ⁽⁵⁸⁶⁾	456,49	259,38 ⁽⁵⁸⁷⁾	n.a.	4,75 ⁽⁵⁸⁸⁾	n.a.

⁵⁷³ Incluye *fuel tax*.

⁵⁷⁴ Agricultura. Desde 1.1.2003 el gasóleo agrícola tiene su propio tipo impositivo. Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 12,60 €/1 000 L.

⁵⁷⁵ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 12,60 €/1 000 L.

⁵⁷⁶ No hay tipos impositivos específicos para usos industriales/profesionales. En Portugal una distinción es sólo hecha entre uso de GLP como carburante de automoción y uso de GLP como no carburante de automoción (calefacción). Incluye una carga por servicio de carretera en la cantidad de 123 €/1 000 kg e impuesto por CO² en la cantidad de 14,77 €/1 000 kg.

⁵⁷⁷ Los productos energéticos usados como carburante están exentos de pago de impuestos especiales cuando son producidos en su totalidad de biomasa.

⁵⁷⁸ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 44,93 € por 1 000 L.

⁵⁷⁹ Beneficiarios de carburantes de automoción para objetivos agrícolas y forestales tienen derecho a una devolución del 70 % del impuesto especial (pero no del impuesto por CO²). Beneficiarios del tipo impositivo reducido aplicado para ferrocarriles tienen derecho a una devolución del 50 % del impuesto especial (pero no del impuesto por CO²).

⁵⁸⁰ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,912 € por GJ 0,0328 € por m³ (Valor energético: 1 000 m³ = 36 GJ).

⁵⁸¹ Con contenido de biogasóleo menor que el mínimo de 6,8 % para el 2015.

⁵⁸² Con contenido de biogasóleo menor que el mínimo de 6,8 % para el 2015.

⁵⁸³ El tipo impositivo nacional para el gas natural usado para la producción de CNG usado como carburante de automoción es fijado en 9,36 € por MWh (2,60 € por GJ).

⁵⁸⁴ *Vid.* DIE.

⁵⁸⁵ El gasóleo utilizado en motores estacionarios por la industria en los procesos de manufacturación. Un tipo impositivo general, más alto, de 4068,00 SEK (447,37 €) por m³ se aplica al gasóleo utilizado en motores estacionarios por otras empresas comerciales así como al gasóleo utilizado en otros propósitos de los mencionados en el artículo 8, apartado 2.

Estado miembro	Gasóleo industrial / profesional excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Gasóleo para labores agrarias (euros por 1 000 L)	Queroseno industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 L)	Queroseno para labores agrarias (euros por 1 000 L)	GLP industrial / profesional, excepto agricultura (euros por 1 000 kg)	GLP para labores agrarias (euros por 1 000 kg)	Gas natural industrial / profesional excepto agricultura (euros por GJ)	Gas natural para labores agrarias (euros por GJ)
UK	129,59 ⁽⁵⁸⁹⁾	129,59 ⁽⁵⁹⁰⁾	129,59 ⁽⁵⁹¹⁾	129,59	0	0	0	0

3. Los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad.

§ 289. Por disposición de los artículos 9 y 10 de la DIE, el cuadro C del Anexo I de la mencionada Directiva fija los niveles mínimos de imposición aplicables tanto a los combustibles para calefacción como a la electricidad.

Cuadro 7. «Cuadro C. — Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad».

	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
Gasóleo (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	21	21
Fuelóleo pesado (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
Queroseno (en euros por 1 000 L) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	0	0

⁵⁸⁶ El queroseno utilizado en motores estacionarios por la industria en los procesos de manufacturación. Un tipo impositivo general, más alto, de 4068,00 SEK (447,37 €) por m³ se aplica al queroseno utilizado en motores estacionarios por otras empresas comerciales así como al queroseno utilizado en otros propósitos de los mencionados en el artículo 8, apartado 2.

⁵⁸⁷ El GLP utilizado en motores estacionarios por la industria en los procesos de manufacturación. Un tipo impositivo general, más alto, de 4477,00 SEK (492,35 €) por 1 000 kg se aplica al GLP utilizado en motores estacionarios por otras empresas comerciales así como al GLP utilizado en otros propósitos de los mencionados en el artículo 8, apartado 2.

⁵⁸⁸ El gas natural utilizado en motores estacionarios por la industria en los procesos de manufacturación. Un tipo impositivo general, más alto, de 83,70 SEK (9,20 €) por GJ se aplica al gas natural utilizado en motores estacionarios por otras empresas comerciales así como al gas natural utilizado en otros propósitos de los mencionados en el artículo 8, apartado 2.

⁵⁸⁹ Tipo impositivo de gasóleo marcado: 111,40 GBP (129,59 €) Si los usos industriales/profesionales se relacionan con aceites vinculados, el tipo impositivo es cero.

⁵⁹⁰ El uso debe estar relacionado con las tareas definidas en el *UK's Memorandum of Agreement on the use of agricultural vehicles on the public road*.

⁵⁹¹ Si los usos industriales/profesionales se relacionan con aceites vinculados, el tipo impositivo es cero; de otro modo 111,40 GBP (129,59 €) para el uso de motores fuera de carretera.

	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
GLP (en euros por 1 000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	0	0
Gas natural (en euros por gigajulio, valor calorífico bruto) Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00	0,15	0,3
Carbón y coque (en euros por gigajulio) Códigos NC 2701, 2702 y 2704	0,15	0,3
Electricidad (en euros por MWh) Código NC 2716	0,5	1,0

§ 290. Estrictamente en relación con el gasóleo para calefacción, los Estados miembros que al 1 de enero de 2003 hubiesen estado autorizados a aplicar un canon de control pueden seguir aplicando un tipo reducido de 10 euros por 1 000 L. En principio, esta autorización del artículo 9, apartado 2, de la DIE se derogaría el 1 de enero de 2007, si el Consejo así lo hubiese decidido, por unanimidad y basándose en un informe y propuesta de la Comisión, tras comprobar que el nivel del tipo reducido era demasiado bajo para evitar problemas de distorsiones del comercio entre los Estados miembros. Compartimos plenamente el criterio de la Comisión ⁽⁵⁹²⁾ en cuanto esta disposición es una incoherencia en la manera en que se tratan diferentes consumidores de energía en el mercado interior. Por tanto, nos unimos a la demanda por la abolición del artículo 9, apartado 2, de la DIE.

§ 291. Por otra parte, en relación con la electricidad, el artículo 10, apartado 2, de la DIE, dispone que los Estados miembros tienen la opción de determinar la base imponible aplicable, siempre que se respeten los niveles mínimos de imposición y el régimen general de impuestos especiales regulado por la Directiva 2008/119/CE. Esta facultad concuerda con la libertad general de los Estados miembros para constituir los niveles nacionales de imposición en unidades distintas de las establecidas en la DIE ⁽⁵⁹³⁾⁽⁵⁹⁴⁾.

§ 292. En relación con el contenido de la locución «utilización con fines profesionales», nos remitimos a lo dicho al tratar la facultad de los Estados miembros para disponer tipos impositivos diferenciados ⁽⁵⁹⁵⁾.

⁵⁹² COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10.

⁵⁹³ *Vid. supra* § 269.

⁵⁹⁴ En el mismo sentido, BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 542.

⁵⁹⁵ *Vid. supra* § 276.

a) Cuadro de niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los combustibles para calefacción a 1 de julio de 2015.

§ 293. Este cuadro también tiene como fuente directa las *Excise Duty Tables* de la Comisión Europea (⁵⁹⁶). Exponemos los niveles de imposición de los Estados miembros en conformidad con el cuadro C del Anexo I de la DIE, con excepción de la electricidad. El siguiente cuadro nos permite contrastar los niveles de imposición de todos los productos energéticos utilizados como combustibles para calefacción, subdistinguiendo entre utilización con fines profesionales y sin fines profesionales.

Cuadro 8. Niveles de imposición aplicados por los Estados miembros a los combustibles para calefacción a 1 de julio de 2015.

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
BE	18,53 (⁵⁹⁷)	18,53 (⁵⁹⁹)	16,24	16,24	19,43	19,43	18,52 (⁶⁰¹)	18,52 (⁶⁰³)	0,27 (⁶⁰⁵)	0,27	0,40	0,40
	17,14 (⁵⁹⁸)	17,14 (⁶⁰⁰)					18,79 (⁶⁰²)	18,79 (⁶⁰⁴)				
BG	25,56 (⁶⁰⁶)	25,56 (⁶⁰⁷)	25,56	25,56	25,56 (⁶⁰⁸)	25,56 (⁶⁰⁹)	0	0	0,31	0 (⁶¹⁰)	0,31	0,31 (⁶¹¹)
CZ	398,15 (⁶¹²)	398,15	17,16	17,16	398,15	398,15	0	0	0,31	0,31	0,31	0,31

⁵⁹⁶ EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity* [en línea]. Bruselas, julio 2015, REF 1044 (consulta, 11 de octubre de 2015). Disponible en: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#). Los niveles mínimos de imposición están expresados en euros. Los tipos de cambio utilizados se exponen en las *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity*, p. 6.

⁵⁹⁷ >10 mg/kg contenido de azufre.

⁵⁹⁸ ≤10 mg/kg contenido de azufre.

⁵⁹⁹ >10 mg/kg contenido de azufre.

⁶⁰⁰ ≤10 mg/kg contenido de azufre.

⁶⁰¹ Butano. GLP para usos de calefacción comercial (artículos 5, 11 y 17 de la DIE): * Una empresa de elevado consumo energético con un acuerdo con objetivos de protección ambiental (impuesto especial 0 € (butano) o 0 € (propano)). * Una empresa con un acuerdo con objetivos de protección ambiental (impuesto especial 9,2365 € (butano) o 9,3703 € (propano)).

⁶⁰² Propano.

⁶⁰³ Butano.

⁶⁰⁴ Propano.

⁶⁰⁵ Una contribución general de 0,1105 € por GJ es recaudada en todas las situaciones. Artículo 11 de la DIE.

⁶⁰⁶ Gasóleo marcado de acuerdo con la Directiva 95/60/CE y Decisión 2011/544/UE.

⁶⁰⁷ Gasóleo marcado de acuerdo con la Directiva 95/60/CE y Decisión 2011/544/UE.

⁶⁰⁸ Queroseno para objetivos de calefacción – vigente desde el 1.01.2009.

⁶⁰⁹ Queroseno para objetivos de calefacción – vigente desde el 1.01.2009.

⁶¹⁰ El gas natural usado por los hogares está exento.

⁶¹¹ Exención para el coque y carbón, usado en los hogares – artículo 15, apartado 1, letra h), de la DIE.

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
DK	323,23	323,23	369,98	369,98	323,23	323,23	516,28	516,28	8,54	8,54	9,48	9,48
DE	61,01 ⁽⁶¹³⁾ 46,01 ⁽⁶¹⁴⁾	76,35 ⁽⁶¹⁵⁾ 61,35 ⁽⁶¹⁶⁾	25,00	25,00	654,50	654,50	45,45	60,60	1,14	1,53	0,30 ⁽⁶¹⁷⁾	0,30 ⁽⁶¹⁸⁾
EE	110,95	110,95	15,01	15,01	330,10	330,10	n.a.	n.a.	0,84	0,84	0,30	0,30
EL	330,00	330,00	38,00	38,00	330,00	330,00	60,00	60,00	1,50	1,50	0,30 ⁽⁶¹⁹⁾	0,30 ⁽⁶²⁰⁾
ES	84,71 29,15 ⁽⁶²¹⁾	84,71	15,00 12,00 ⁽⁶²²⁾	15,00 ⁽⁶²³⁾	78,71	78,71	15,00	15,00	0,65 0,15 ⁽⁶²⁴⁾	0,65	0,65 0,15 ⁽⁶²⁵⁾	0,65
FR	76,4	76,4	45,3 ⁽⁶²⁶⁾	45,3 ⁽⁶²⁷⁾	75,70 ⁽⁶²⁸⁾	75,70 ⁽⁶²⁹⁾	0	0	0,81 ⁽⁶³⁰⁾	0,81 ⁽⁶³¹⁾	1,32 ⁽⁶³²⁾	1,32

⁶¹² Gasóleo marcado de acuerdo con la Directiva 95/60/CE y Decisión 2011/544/UE.: reembolso de impuestos especiales de 10 290 CZK/ 1 000 L cuando ha sido debidamente demostrado que el gasóleo ha sido utilizado para fines de calefacción.

⁶¹³ >50 mg/kg contenido de azufre.

⁶¹⁴ ≤50 mg/kg contenido de azufre.

⁶¹⁵ >50 mg/kg contenido de azufre.

⁶¹⁶ ≤50 mg/kg contenido de azufre.

⁶¹⁷ La base imponible para la cantidad de energía de carbón y coque relacionada con el valor calorífico neto es 0,33 EUR per gigajoule.

⁶¹⁸ La base imponible para la cantidad de energía de carbón y coque relacionada con el valor calorífico neto es 0,33 EUR per gigajoule.

⁶¹⁹ Una exención de impuestos especiales se aplica al carbón y coque cuando es usado para la producción de electricidad, en procesos mineralógicos y metalúrgicos y para reducción química.

⁶²⁰ Una exención de impuestos especiales se aplica al carbón y coque cuando es usado para la producción de electricidad, en procesos mineralógicos y metalúrgicos y para reducción química.

⁶²¹ Gasóleo destinado a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de calor y energía eléctrica.

⁶²² Fuelóleo pesado destinado a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de calor y energía eléctrica.

⁶²³ Fuelóleo pesado destinado a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de calor y energía eléctrica.

⁶²⁴ Tipo impositivo para el gas natural y biogas aplicable sólo a usos industriales.

⁶²⁵ Tipo impositivo para usos industriales.

⁶²⁶ Incluye impuesto por CO₂.

⁶²⁷ Incluye impuesto por CO₂.

⁶²⁸ Incluye impuesto por CO₂.

⁶²⁹ Incluye impuesto por CO₂.

⁶³⁰ El tipo impositivo es a 2,93 € por MWh (valor calorífico bajo), aproximadamente 0,81 € por GJ. El tipo impositivo nacional está basado en poder energético (MWh). Incluye impuesto por CO₂.

⁶³¹ El tipo impositivo es a 2,93 € por MWh (valor calorífico bajo), aproximadamente 0,81 € por GJ. El tipo impositivo nacional está basado en poder energético (MWh). Incluye impuesto por CO₂.

⁶³² El tipo impositivo nacional está basado en poder energético: 4,75 € por MWh.

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
HR	55,35 (⁶³³)	55,35 (⁶³⁴)	20,94	20,94	229,24	229,24	13,08	13,08	0,15 (⁶³⁵)	0,29 (⁶³⁶)	0,30	0,30
IE	102,28 (⁶³⁷)	102,28 (⁶³⁸)	77,68	77,68	50,73	50,73	60,07	60,07	1,03	1,03	1,89	1,89
IT	403,21	403,21	63,75 (⁶³⁹) 31,39 (⁶⁴⁰)	128,27 (⁶⁴¹) 64,24 (⁶⁴²)	337,49	337,49	18,99	189,94	0,34 (⁶⁴³)	1,19 (⁶⁴⁴) 4,73 (⁶⁴⁵) 4,59 (⁶⁴⁶) 5,03 (⁶⁴⁷)	0,16 (⁶⁴⁸)	0,32 (⁶⁴⁹)
CY	124,73	124,73	15,00	15,00	124,73	124,73	0	0	2,60	2,60	0,31	0,31
LV	56,91 21,34 (⁶⁵⁰)	56,91 21,34 (⁶⁵¹)	15,65	15,65	56,91 21,34 (⁶⁵²)	56,91 21,34 (⁶⁵³)	0	0	0,46 (⁶⁵⁴)	0,46 (⁶⁵⁵)	0,30 (⁶⁵⁶)	0,30 (⁶⁵⁷)

⁶³³ Gasóleo marcado de acuerdo con la Directiva 95/60/CE y Decisión 2011/544/UE.

⁶³⁴ Gasóleo marcado de acuerdo con la Directiva 95/60/CE y Decisión 2011/544/UE.

⁶³⁵ El tipo impositivo para usos de calefacción comercial es 0,1470 €.

⁶³⁶ El tipo impositivo para usos de calefacción no comercial es 0,2955 €. El gas natural usado por los hogares está exento.

⁶³⁷ Incluye carga por CO₂ de 54,92 € por 1 000 L.

⁶³⁸ Incluye carga por CO₂ de 54,92 € por 1 000 L.

⁶³⁹ Con un contenido de azufre >1%.

⁶⁴⁰ Con un contenido de azufre <1%.

⁶⁴¹ Con un contenido de azufre >1%.

⁶⁴² Con un contenido de azufre <1%.

⁶⁴³ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en m³: 11,73 € por 1 000 m³ y 12,49 € por 1 000 m³ respectivamente.

⁶⁴⁴ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en m³. Al 1 de enero de 2008 los tipos impositivos son para los consumos anuales hasta 120 m³: 0,044 € por m³.

⁶⁴⁵ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en m³. Al 1 de enero de 2008 los tipos impositivos son para los consumos anuales superiores que 120 m³ y hasta 480 m³: 0,175 € por m³.

⁶⁴⁶ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en m³. Al 1 de enero de 2008 los tipos impositivos son para los consumos anuales superiores que 480 m³ y hasta 1 560 m³: 0,170 € por m³.

⁶⁴⁷ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en m³. Al 1 de enero de 2008 los tipos impositivos son para los consumos anuales superiores que 1 560 m³: 0,186 € por m³.

⁶⁴⁸ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en el peso: 4,60 € por 1 000 kg; el mismo tipo impositivo aplicado al lignito.

⁶⁴⁹ Este tipo impositivo es aproximado porque el tipo impositivo nacional está basado en el peso: 9,20 € pr 1 000 kg; el mismo tipo impositivo aplicado al lignito.

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
LT	21,14	21,14	15,06	15,06	330,17	330,17	0	0	0 ⁽⁶⁵⁸⁾	0 ⁽⁶⁵⁹⁾	0,15 ⁽⁶⁶⁰⁾	0,30 ⁽⁶⁶¹⁾
LU	0 ⁽⁶⁶²⁾	0 ⁽⁶⁶³⁾	15,00	15,00	RDC ⁽⁶⁶⁴⁾	RDC ⁽⁶⁶⁵⁾	10,00	10,00	0,15	0,30	0,15	0
HU	365,95	365,95	15,00 ⁽⁶⁶⁶⁾ 128,91 ⁽⁶⁶⁷⁾	15,00 ⁽⁶⁶⁸⁾ 128,91 ⁽⁶⁶⁹⁾	400,26	400,26	0	0	0,30	0,30 ⁽⁶⁷⁰⁾	0,30 ⁽⁶⁷¹⁾	0,30 ⁽⁶⁷²⁾

⁶⁵⁰ Si el biocarburante (aceite de colza o biogasóleo obtenido de aceite de semilla de colza) ha sido agregado a lo menos en un 5 %.

⁶⁵¹ Si el biocarburante (aceite de colza o biogasóleo obtenido de aceite de semilla de colza) ha sido agregado a lo menos en un 5 %.

⁶⁵² Si el biocarburante (aceite de colza o biogasóleo obtenido de aceite de semilla de colza) ha sido agregado a lo menos en un 5 %.

⁶⁵³ Si el biocarburante (aceite de colza o biogasóleo obtenido de aceite de semilla de colza) ha sido agregado a lo menos en un 5 %.

⁶⁵⁴ El gas natural utilizado en sectores específicos de manufactura: 5,65 € por 1 000 m³.

⁶⁵⁵ El gas natural utilizado en sectores específicos de manufactura: 5,65 € por 1 000 m³.

⁶⁵⁶ El tipo impositivo nacional es 8,54 € por tonelada, si el valor calorífico bruto no es conocido.

⁶⁵⁷ El tipo impositivo nacional es 8,54 € por tonelada, si el valor calorífico bruto no es conocido.

⁶⁵⁸ Vid. artículo 15, apartado 1, letra g), de la DIE.

⁶⁵⁹ Vid. artículo 15, apartado 1, letra g), de la DIE.

⁶⁶⁰ Los tipos impositivos nacionales están basados en el peso: usos profesionales - 3,77 € por 1 tonelada para el carbón, 4,63 € por 1 tonelada para el coque y el lignito; uso no profesional - 7,53 € por tonelada para el carbón, 8,98 € por 1 tonelada para el coque y el lignito.

⁶⁶¹ Los tipos impositivos nacionales están basados en el peso: usos profesionales - 3,77 € por 1 tonelada para el carbón, 4,63 € por 1 tonelada para el coque y el lignito; uso no profesional - 7,53 € por tonelada para el carbón, 8,98 € por 1 tonelada para el coque y el lignito.

⁶⁶² Gasóleo de calefacción oil heating – (RDC = *Redevance de contrôle*) – un canon de control de 10 € por 1 000 L (Artículo 9, apartado 2, de la DIE).

⁶⁶³ Gasóleo de calefacción oil heating – (RDC = *Redevance de contrôle*) – un canon de control de 10 € por 1 000 L (Artículo 9, apartado 2, de la DIE).

⁶⁶⁴ Queroseno de calefacción – (RDC = *Redevance de contrôle*) – un canon de control de 10 € por 1 000 L al 1 de febrero de 2008 (Artículo 9, apartado 2, de la DIE).

⁶⁶⁵ Queroseno de calefacción – (RDC = *Redevance de contrôle*) – un canon de control de 10 € por 1 000 L al 1 de febrero de 2008 (Artículo 9, apartado 2, de la DIE).

⁶⁶⁶ Aceites del código CN 2710 19 61 – con un contenido de azufre ≤1 % y una viscosidad aproximada de 4,5 mm²/s a 40 °C – y con respecto a las pruebas de destilación, la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 250 °C no excede de 25 % y la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 350 °C no excede de 80% y la densidad es aproximadamente 860 kg/m³ a 15 °C (en otros casos el monto del impuesto es 116 000,00 HUF).

⁶⁶⁷ Aceites de los códigos CN 2710 19 63, 2710 19 65 y 2710 19 69 – con un contenido de azufre >1 % y una viscosidad aproximada de 4,5 mm²/s a 40 °C – y con respecto a las pruebas de destilación, la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 250 °C no excede de 25 % y la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 350 °C no excede de 80% y la densidad es aproximadamente 860 kg/m³ a 15 °C (en otros casos el monto del impuesto es 116 000,00 HUF).

⁶⁶⁸ Aceites del código CN 2710 19 61 – con un contenido de azufre ≤1 % y una viscosidad aproximada de 4,5 mm²/s a 40 °C – y con respecto a las pruebas de destilación, la cantidad de la porción destilada

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
			373,83	373,83								
MT	202,09	202,09	36,00 0 (⁶⁷³)	36,00	n.a.	n.a.	38,94	38,94	0,84 (⁶⁷⁴)	0,84 (⁶⁷⁵)	0,30 (⁶⁷⁶)	0,30 (⁶⁷⁷)
NL	482,06	482,06	36,15	36,15	482,06	482,06	334,67	334,67	5,43 (⁶⁷⁸)	5,43 (⁶⁸²)	0,53	0,53
									1,92 (⁶⁷⁹)	1,92 (⁶⁸³)		
									0,70 (⁶⁸⁰)	0,70 (⁶⁸⁴)		
									0,34 (⁶⁸¹)	0,34 (⁶⁸⁵)		

hasta una temperatura de 250 °C no excede de 25 % y la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 350 °C no excede de 80% y la densidad es aproximadamente 860 kg/m³ a 15 °C (en otros casos el monto del impuesto es 116 000,00 HUF).

⁶⁶⁹ Oil under CN code 2710 19 63, 2710 19 65 and 2710 19 69 – con un contenido de azufre >1% y una viscosidad aproximada de 4,5 mm²/s a 40 °C – y con respecto a las pruebas de destilación, la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 250 °C no excede de 25 % y la cantidad de la porción destilada hasta una temperatura de 350 °C no excede de 80% y la densidad es aproximadamente 860 kg/m³ a 15 °C (en otros casos el monto del impuesto es 116 000,00 HUF).

⁶⁷⁰ El gas natural usado en los hogares está exento. *Vid.* artículo 15, apartado 1, de la DIE.

⁶⁷¹ El tipo impositivo nacional está basado en el peso: 2516 HUF por 1 000 kg. El carbón y el coque utilizados en los hogares está exento, *vid.* artículo 15, apartado 1, letra h), de la DIE.

⁶⁷² El tipo impositivo nacional está basado en el peso: 2516 HUF por 1 000 kg. El carbón y el coque utilizados en los hogares está exento, *vid.* artículo 15, apartado 1, letra h), de la DIE.

⁶⁷³ Cuando es utilizada en la generación de energía eléctrica.

⁶⁷⁴ Producto no usado en Malta.

⁶⁷⁵ Producto no usado en Malta.

⁶⁷⁶ Producto no usado en Malta.

⁶⁷⁷ Producto no usado en Malta.

⁶⁷⁸ 0 - 170 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁷⁹ 170 000 – 1 000 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁸⁰ 1 000 000 – 10 000 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁸¹ >10 000 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁸² 0 - 170 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁸³ 170 000 – 1 000 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
AT	98,00 ⁽⁶⁸⁶⁾ 128,00 ⁽⁶⁸⁷⁾	98,00 ⁽⁶⁸⁸⁾ 128,00 ⁽⁶⁸⁹⁾	60,00	60,00	397,00	397,00	43,00	43,00	1,66 ⁽⁶⁹⁰⁾	1,66 ⁽⁶⁹¹⁾	1,70	1,70
PL	55,48	55,48	15,31	15,31	435,73 ⁽⁶⁹²⁾ 55,48 ⁽⁶⁹³⁾	435,73 ⁽⁶⁹⁴⁾ 55,48 ⁽⁶⁹⁵⁾	0,31 ⁽⁶⁹⁶⁾	0,31 ⁽⁶⁹⁷⁾	0,31	0,31	0,31	0,31
PT	342,60 ⁽⁶⁹⁸⁾	342,60 ⁽⁶⁹⁹⁾	31,41 ⁽⁷⁰⁰⁾	31,41 ⁽⁷⁰¹⁾	125,67	125,67	22,76 ⁽⁷⁰²⁾	22,76 ⁽⁷⁰³⁾	0,59	0,59	0,59	0,59
RO	430,25 ⁽⁷⁰⁴⁾	430,25 ⁽⁷⁰⁵⁾	16,12	16,12	403,91	403,93	121,97	121,97 ⁽⁷⁰⁶⁾	0,18	0,34 ⁽⁷⁰⁷⁾	0,16	0,32 ⁽⁷⁰⁸⁾

⁶⁸⁴ 1 000 000 – 10 000 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo del impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁸⁵ >10 000 000 m³. LNG (*liquefied natural gas*) es gravado al tipo impositivo de impuesto especial del GLP (334,67 €/1 000 kg al 1.1.2015) con una devolución de 125 €/1 000 kg para los años 2014-2018.

⁶⁸⁶ Gasóleo marcado con contenido de azufre ≤10 mg/kg.

⁶⁸⁷ Gasóleo marcado con contenido de azufre >10 mg/kg.

⁶⁸⁸ Gasóleo marcado con contenido de azufre ≤10 mg/kg.

⁶⁸⁹ Gasóleo marcado con contenido de azufre >10 mg/kg.

⁶⁹⁰ Vid. DIE. El tipo impositivo de la *National Gas Tax* (impuesto sobre el suministro y consumo de gas natural) está basado en el volumen (0,066 € por nm³).

⁶⁹¹ Vid. DIE. El tipo impositivo de la *National Gas Tax* (impuesto sobre el suministro y consumo de gas natural) está basado en el volumen (0,066 € por nm³).

⁶⁹² CN 2710 1925.

⁶⁹³ CN 2710 1921.

⁶⁹⁴ CN 2710 1925.

⁶⁹⁵ CN 2710 1921.

⁶⁹⁶ GLP usado para calefacción está exento bajo determinadas condiciones.

⁶⁹⁷ GLP usado para calefacción está exento bajo determinadas condiciones.

⁶⁹⁸ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 12,60 €/1 000 L.

⁶⁹⁹ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 12,60 €/1 000 L.

⁷⁰⁰ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 15,76 €/1 000 kg.

⁷⁰¹ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 15,76 €/1 000 kg.

⁷⁰² Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 14,77 €/1 000 kg.

⁷⁰³ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 14,77 €/1 000 kg.

⁷⁰⁴ Los productos energéticos utilizados para calefacción están exentos del pago de impuestos especiales cuando son producidos en totalidad de biomasa.

⁷⁰⁵ Los productos energéticos utilizados para calefacción están exentos del pago de impuestos especiales cuando son producidos en totalidad de biomasa.

⁷⁰⁶ Los impuestos especiales por GLP consumidos en los hogares son 0 € por 1 000 kg. Por GLP consumidos en los hogares se entienden los GLP distribuidos en cilindros de gas. Los cilindros de gas son aquellas botellas con una capacidad de hasta un máximo de 12,5 kg. El régimen se aplica desde el 1 de enero de 2004. (Artículo 9, apartado 1, de la DIE).

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
SI	150,73 (709)	150,73 (710)	70,32 (711)	70,32 (712)	62,47 (713)	62,47 (714)	50,11 (715)	50,11 (716)	1,42 (717)	1,42 (718)	1,71 (719)	1,71 (722)
											1,86 (720)	1,86 (723)
											2,14 (721)	2,14 (724)
SK	386,40 (725)	386,40 (727)	111,50	111,50	481,31	481,31	0	0	0,37 (729)	0,37 (730)	0,31 (731)	(732)
	368,00 (726)	368,00 (728)										

⁷⁰⁷ El gas natural utilizado en los hogares y/o en las organizaciones caritativas está exentos del pago de impuestos especiales. (Artículo 15, apartado 1, letra h), de la DIE).

⁷⁰⁸ El carbón y los combustibles sólidos utilizados en los hogares y/o en las organizaciones caritativas están exentos del pago de impuestos especiales. (Artículo 15, apartado 1, letra h), de la DIE).

⁷⁰⁹ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 44,93 € por 1 000 L.

⁷¹⁰ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 44,93 € por 1 000 L.

⁷¹¹ [CN 2702]; Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,026 € por kg (1,57 € por GJ), valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 16,5 GJ.

⁷¹² [CN 2702]; Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,026 € por kg (1,57 € por GJ), valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 16,5 GJ.

⁷¹³ [CN 2704]. Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,054 € por kg (1,85 € por GJ) valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 29 GJ.

⁷¹⁴ [CN 2704]. Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,054 € por kg (1,85 € por GJ) valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 29 GJ.

⁷¹⁵ El impuesto especial por GLP utilizado para calefacción (profesional y no profesional) es 0 €, cifras en el Cuadro sólo muestran el impuesto por CO₂.

⁷¹⁶ El impuesto especial por GLP utilizado para calefacción (profesional y no profesional) es 0 €, cifras en el Cuadro sólo muestran el impuesto por CO₂.

⁷¹⁷ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,912 € por GJ 0,0328 € por m³ (Valor energético: 1 000 m³ = 36 GJ).

⁷¹⁸ Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,912 € por GJ 0,0328 € por m³ (Valor energético: 1 000 m³ = 36 GJ).

⁷¹⁹ [CN 2701]; Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,033 EUR por kg (1,1829 € por GJ), valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 28 GJ.

⁷²⁰ [CN 2702]; Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,022 EUR por kg (1,3091 € por GJ), valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 16,5 GJ.

⁷²¹ [CN 2704]. Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,045 EUR por kg (1,5393 € por GJ) valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 29 GJ.

⁷²² [CN 2701]; Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,033 EUR por kg (1,1829 € por GJ), valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 28 GJ.

⁷²³ [CN 2702]; Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,022 EUR por kg (1,3091 € por GJ), valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 16,5 GJ.

⁷²⁴ [CN 2704]. Incluye impuesto por CO² en la cantidad de 0,045 EUR por kg (1,5393 € por GJ) valor de la energía utilizada: 1 000 kg = 29 GJ.

⁷²⁵ Con contenido de biogasóleo inferior al mínimo de 6,8 % para el 2015.

⁷²⁶ Con un contenido mínimo de biogasóleo de 6,8 % o más para el 2015.

⁷²⁷ Con contenido de biogasóleo inferior al mínimo de 6,8 % para el 2015.

⁷²⁸ Con un contenido mínimo de biogasóleo de 6,8 % o más para el 2015.

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
FI	187,40	187,40	221,20	221,20	740,20	740,20	0	0	4,29	4,29	6,06	6,06
SE	240,38 (733)	447,37	253,03 (734)	470,91	240,38 (735)	447,37	259,38 (736)	492,35	4,75 (737)	9,20	7,26 (738)	13,34

⁷²⁹ El tipo impositivo nacional para el gas natural utilizado como combustible para calefacción, o usado para la producción de CNG utilizado como combustible para calefacción es fijado en 1,32 € por MWh (0,37 € por GJ). El tipo impositivo nacional para el CNG utilizado como carburante de automoción es 0,141 € por kg; el tipo impositivo para el CNG utilizado como combustible de calefacción es de 0,01989 € por kg.

⁷³⁰ El tipo impositivo nacional para el gas natural utilizado como combustible para calefacción, o usado para la producción de CNG utilizado como combustible para calefacción es fijado en 1,32 € por MWh (0,37 € por GJ). El tipo impositivo nacional para el CNG utilizado como carburante de automoción es 0,141 € por kg; el tipo impositivo para el CNG utilizado como combustible de calefacción es de 0,01989 € por kg.

⁷³¹ El tipo impositivo nacional es fijado en 10,62 € por 1 tonelada.

⁷³² El uso para hogares está exento.

⁷³³ Para la imposición del gasóleo para fines de calefacción en los procesos de manufacturación en industrias fuera del Régimen de Comercio de Emisiones así como la agricultura, horticultura, piscicultura, silvicultura. Para los procesos de manufacturación en industria dentro del Régimen de Comercio de Emisiones, no se aplica el impuesto por CO₂ y la cantidad del tipo impositivo del impuesto sobre la energía a 255,00 SEK (28,04 €) por m³. El gasóleo utilizado para fines de calefacción por otros consumidores en el sector profesional se aplica la cantidad a los mismos tipos impositivos que a los usos no profesionales.

⁷³⁴ Para la imposición del fuelóleo pesado para fines de calefacción en los procesos de manufacturación en industrias fuera del Régimen de Comercio de Emisiones así como la agricultura, horticultura, piscicultura, silvicultura. Para los procesos de manufacturación en industria dentro del Régimen de Comercio de Emisiones, no se aplica el impuesto por CO₂ y la cantidad del tipo impositivo del impuesto sobre la energía a 268,42 SEK (29,52 €) por 1 000 kg. El fuelóleo pesado utilizado para fines de calefacción por otros consumidores en el sector profesional se aplica la cantidad a los mismos tipos impositivos que a los usos no profesionales.

⁷³⁵ Para la imposición del queroseno para fines de calefacción en los procesos de manufacturación en industrias fuera del Régimen de Comercio de Emisiones así como la agricultura, horticultura, piscicultura, silvicultura. Para los procesos de manufacturación en industria dentro del Régimen de Comercio de Emisiones, no se aplica el impuesto por CO₂ y la cantidad del tipo impositivo del impuesto sobre la energía a 255,00 SEK (28,04 €) por m³. El queroseno utilizado para fines de calefacción por otros consumidores en el sector profesional se aplica la cantidad a los mismos tipos impositivos que a los usos no profesionales.

⁷³⁶ Para la imposición del GLP para fines de calefacción en los procesos de manufacturación en industrias fuera del Régimen de Comercio de Emisiones así como la agricultura, horticultura, piscicultura, silvicultura. Para los procesos de manufacturación en industria dentro del Régimen de Comercio de Emisiones, no se aplica el impuesto por CO₂ y la cantidad del tipo impositivo del impuesto sobre la energía a 327,60 SEK (36,03 €) por 1 000 kg. El GLP utilizado para fines de calefacción por otros consumidores en el sector profesional se aplica la cantidad a los mismos tipos impositivos que a los usos no profesionales.

⁷³⁷ Para la imposición del gas natural para fines de calefacción en los procesos de manufacturación en industrias fuera del Régimen de Comercio de Emisiones así como la agricultura, horticultura, piscicultura, silvicultura. Para los procesos de manufacturación en industria dentro del Régimen de Comercio de Emisiones, no se aplica el impuesto por CO₂ y la cantidad del tipo impositivo del impuesto sobre la energía a 7,04 SEK (0,77 €) por GJ. El gas natural utilizado para fines de calefacción por otros

Estado miembro	Gasóleo (€ por 1 000 L)		Fuelóleo Pesado (€ por 1 000 L)		Queroseno (€ por 1 000 L)		GLP (€ por 1 000 kg)		Gas natural (€ por GJ)		Carbón/Coque (€ por GJ)	
	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.	con fines prof.	sin fines prof.
UK ⁽⁷³⁹⁾	129,59	129,59	124,47	124,47	0	0	0	0	0	0	0	0

4. *Productos energéticos sin especificación expresa del nivel de imposición por la DIE.*

§ 294. Los diferentes niveles mínimos de imposición fijados por el Derecho de la Unión no consideran todos los productos energéticos contemplados en el ámbito objetivo de aplicación del impuesto especial. En consecuencia, existe la interrogante respecto a cuál nivel de imposición deben ajustarse los productos energéticos accidentales⁽⁷⁴⁰⁾. Esta ausencia de determinación expresa es resuelta por la DIE siguiendo el criterio de la analogía. En concreto, del artículo 2, apartado 3, de la DIE, se desprende que los productos energéticos que no tienen especificado un nivel de imposición deben gravarse, en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible para calefacción equivalente o al carburante de automoción equivalente. Por consiguiente, y de acuerdo con la sentencia *Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*⁽⁷⁴¹⁾, la aplicación del artículo 2, apartado 3, de la DIE exige dos

consumidores en el sector profesional se aplica la cantidad a los mismos tipos impositivos que a los usos no profesionales.

⁷³⁸ Para la imposición del carbón y del coque para fines de calefacción en los procesos de manufacturación en industrias fuera del Régimen de Comercio de Emisiones así como la agricultura, horticultura, piscicultura, silvicultura. Para los procesos de manufacturación en industria dentro del Régimen de Comercio de Emisiones, no se aplica el impuesto por CO₂ y la cantidad del tipo impositivo del impuesto sobre la energía a 6,82 SEK (0,75 €) por GJ. El carbón y el coque utilizado para fines de calefacción por otros consumidores en el sector profesional se aplica la cantidad a los mismos tipos impositivos que a los usos no profesionales. Los tipos impositivos nacionales son expresados en unidades de peso y los tipos impositivos entregados han sido recalculados para ser expresados en GJ.

⁷³⁹ Sin perjuicio de la *Climate Change Levy*.

⁷⁴⁰ Sobre este tipo de productos energéticos, *vid. supra* § 148.

⁷⁴¹ Sentencia *Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service*, C-43/13 y C-44/13, EU:C:2014:216. Esta sentencia interpretó el artículo 2, apartado 3, de la DIE, en el marco de dos litigios acumulados. Por una parte, Kronos, en el proceso de fabricación de polvo de dióxido de titanio, alcanza la temperatura de 1650 °C pulverizando tolueno en el oxígeno insuflado en un quemador. Por la otra parte, Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service utiliza *white spirit* y aceite ligero Exxsol D60 para fabricar revestimientos para superficies empleando un procedimiento térmico. Ambas empresas declararon el respectivo impuesto sobre la energía por los productos utilizados según el tipo impositivo fijado en el artículo 2, apartado 1, número 1, letra b), de la *Energiesteuergesetz* (Ley del impuesto sobre la energía) para la gasolina pero, paralelamente, solicitaron la aplicación de uno de los tipos impositivos inferiores establecidos para otros productos energéticos utilizados como combustibles. El Bundesfinanzhof preguntó al TJUE, en esencia, cómo debe interpretarse el requisito que figura en el artículo 2, apartado 3, de la DIE, según el cual los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo aplicable al combustible o al carburante equivalente (apartado 24).

El TJUE rememoró que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta tanto sus términos como su contexto y finalidades (apartado 25). En cuanto a los términos, varias versiones lingüísticas sugieren que es preciso examinar, en primer lugar, cuál es la

fases consecutivas: primero, examinar la utilización del producto en cuanto si éste es empleado como combustible para calefacción o carburante de automoción y; segundo, determinar su equivalencia con uno de los productos energéticos del Anexo I de la DIE considerando su sustituibilidad o intercambiabilidad.

C. EXENCIONES Y REDUCCIONES IMPOSITIVAS

§ 295. El sistema de niveles de imposición del Derecho de la Unión instituido para la fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad se caracteriza por su complejidad y por su flexibilidad. Debido a estos particulares aspectos, hemos optado por tratar las exenciones y reducciones aplicables no de manera independiente, sino en el marco de los niveles de imposición del impuesto especial.

§ 296. Creemos conveniente, además, coordinar las exenciones y reducciones del nivel de imposición de los productos energéticos dispuestas por la DIE con las exenciones del régimen general establecido por la Directiva 2008/118/CE. En este orden, distinguiremos entre exenciones obligatorias y exenciones facultativas.

1. Exenciones obligatorias.

a) Exenciones obligatorias del régimen general de impuestos especiales: exenciones con causa en las relaciones internacionales.

§ 297. El artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE dispone un catálogo de exenciones obligatorias vinculadas tradicionalmente al ámbito de las relaciones internacionales⁽⁷⁴²⁾. Estas exenciones tienen aplicación cuando los productos sujetos a impuestos especiales estén destinados a ser usados:

«a) en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;

«utilización» concreta del producto de que se trata y, sólo en segundo lugar, determinar qué producto de referencia es «equivalente» (apartado 26). En cuanto al contexto, el Tribunal considera que la sistemática de la DIE se basa en una distinción neta entre los carburantes y los combustibles en función, en particular, del criterio de la utilización (apartado 30). En cuanto a las finalidades, el TJUE interpreta que el criterio de la utilización contribuye al buen funcionamiento del mercado interior, pues evita que un mismo producto sea gravado en algunos Estados miembros como carburante, mientras que en otros Estados miembros quedaría sujeto al tipo de un combustible (apartado 32). Aún más, el criterio de la utilización permite excluir eventuales distorsiones de la competencia entre dos productos que se utilizan para los mismos fines (apartado 33).

En relación con el concepto de «equivalencia de producto», el TJUE señala que debería éste interpretarse desde la perspectiva de la sustituibilidad o intercambiabilidad de los productos energéticos de que se trate (apartado 35).

Por tanto, el TJUE concluyó que el requisito en cuestión que figura en el artículo 2, apartado 3, de la DIE, debe interpretarse en el sentido de que, en una primera fase, procede determinar si el producto de que se trata se utiliza como carburante o como combustible antes de identificar, en una segunda fase, el carburante o el combustible, de entre los que figuran en el correspondiente cuadro del anexo I de dicha Directiva, al que, según los casos, sustituye efectivamente en su utilización o, en su defecto, el carburante o el combustible de entre aquellos que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo (apartado 38).

⁷⁴² SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (y II)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1992, n.º 161, p. 4.

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;

d) por las fuerzas armadas del Reino Unido estacionadas en Chipre en virtud del Tratado constitutivo de la República de Chipre, de 16 de agosto de 1960, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

e) para el consumo, en el marco de un acuerdo celebrado con terceros países u organismos internacionales, siempre que dicho acuerdo se admita o autorice por lo que respecta a la exención del impuesto sobre el valor añadido».

§ 298. Si bien estas exenciones son instituidas por el Derecho de la Unión, las condiciones y los límites de aplicación son fijados por cada Estado miembro de acogida, quienes mantienen, además, la facultad de conceder la exención mediante la devolución del impuesto. El artículo 23 de la Directiva 92/12/CEE enunciaba que este método para determinar la aplicación de las exenciones operaría hasta que se adoptase una política fiscal uniforme. Sin embargo, esta limitación fue abandonada con la nueva Directiva ⁽⁷⁴³⁾.

§ 299. En la transposición española, las exenciones obligatorias de la Directiva 2008/118/CE son implementadas en el artículo 9, apartado 1, letras a), b), c) y d), de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. Paralelamente, los artículos 4 y 5 del Real Decreto 1165/1995 regulan las condiciones de aplicación de estas exenciones. En el caso francés, el *Code des Douanes* realiza una transposición del artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE, casi literal, en el artículo 158 *septies*. El Reino Unido, por su parte, comprende las exenciones obligatorias del Derecho de la Unión en los artículos 13A y 13B de la *Customs and Excise Duties (General Reliefs) Act 1979*. Estas normas permiten a los *Commissioners* disponer de estos beneficios por vía de exención (*remission*) o devolución (*repayment*), las cuales son materializadas en *The Customs and Excise (Personal Reliefs for Special Visitors) Order 1992* ⁽⁷⁴⁴⁾.

b) Exenciones obligatorias exigidas por la Directiva 2003/96/CE.

§ 300. Sin perjuicio de otras disposiciones del Derecho de la Unión, la DIE establece tres exenciones obligatorias en su artículo 14. Conjuntamente con la obligación incondicional ⁽⁷⁴⁵⁾ de instaurar estas exenciones, la DIE impone a los Estados miembros un «deber de control fiscal» que se lleva a cabo con la determinación de las condiciones necesarias para garantizar la franca y correcta aplicación de estas exenciones, como también para evitar cualquier tipo de fraude, evasión o abuso. Como se desprende de la

⁷⁴³ En relación con el procedimiento y con el certificado de exención, *vid. infra* § 520.

⁷⁴⁴ S.I. 1992/3156.

⁷⁴⁵ *Vid.* las sentencias Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291 (nota al pie n.º 751), y la sentencia Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429 (nota al pie n.º 747), en cuanto declaran que la fórmula introductoria del artículo 14, apartado 1, de la DIE, no permite cuestionar el carácter incondicional de la obligación de exención.

sentencia del *TJCE Comisión/Finlandia* (⁷⁴⁶), la evitación de las distorsiones de la competencia constituye el sustento de base de este deber de control fiscal, el cual, a su vez, exige efectividad en su aplicación por parte de los Estados miembros.

i) *Exención obligatoria relacionada con la producción de electricidad.*

§ 301. En virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), de la DIE, están exentos del impuesto especial los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad, como también la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Al respecto, el *TJCE* consideró en la sentencia *Flughafen Köln/Bonn* (⁷⁴⁷) que esta exención es incondicional y suficientemente precisa, de manera

⁷⁴⁶ Sentencia Comisión/Finlandia, C-185/00, EU:C:2003:639. Esta sentencia tiene relación con el deber de control fiscal establecido para los Estados miembros en la aplicación de las exenciones, tanto obligatorias como facultativas. Si bien las normas en discusión pertenecen a la Directiva 92/82/CEE y a la Directiva 92/81/CEE, los términos en que se expresaba el deber de control fiscal en estas disposiciones son similares a los estipulados en la DIE. Por tanto, el criterio del Tribunal de Justicia continúa siendo aplicable. Resumiendo los hechos, el régimen finlandés sobre el uso de gasóleo como carburante se basaba en dos elementos principales. Por un lado, los propietarios o usuarios de automóviles estaban obligados a declarar previamente a las autoridades fiscales su intención de comenzar a usar fueloil (gasóleo suministrado para calefacción) como carburante y a abonar el recargo y/o el impuesto sobre el carburante. Por otro lado, las autoridades velaban por el cumplimiento de estos requisitos mediante controles de tráfico. Las infracciones comprobadas se sancionaban con exacciones fiscales impuestas de pleno derecho, cuyo importe era suficientemente elevado para tener un efecto disuasorio.

El *TJCE* consideró que la normativa finlandesa, en la medida en que preveía la posibilidad de utilizar gasóleo sujeto a un tipo reducido como carburante, no podía considerarse conforme con el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/82/CEE (que exigía que el gasóleo utilizado como carburante estuviese gravado al tipo impositivo mínimo) (apartado 95). Conjuntamente, el *TJCE* reconoció que el artículo 8, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/81/CEE, enumeraba ciertos sectores en los que el uso de hidrocarburos como carburante podía beneficiarse de exenciones o de un tipo impositivo reducido, pero siempre que estuviese sometido a un control fiscal (apartado 97). Este punto es de nuestro especial interés, pues el *TJCE* fija como fundamento general del control fiscal la evitación de las distorsiones de competencia, debiendo los Estados miembros velar porque éstas no se produzcan con la aplicación de las exenciones o de los tipos reducidos. Seguidamente, el Tribunal especifica el control fiscal, identificándolo con la actividad que tiene por objeto impedir el fraude, la evasión o el abuso (apartado 98).

En los términos del *TJCE*, el ejercicio de un control fiscal efectivo constituía (y constituye) un requisito necesario para la aplicación correcta de los diferentes tipos impositivos a los que estaban sujetos los hidrocarburos en función de su uso (apartado 99). En particular, los Estados miembros estaban obligados a incorporar, en su Derecho interno, mecanismos que impidiesen en la práctica la utilización como carburante de los hidrocarburos destinados a ser utilizados con otros fines y, por tanto, sometidos a un tipo impositivo inferior al tipo mínimo fijado (apartado 100). Ahora bien, específicamente en relación con el mecanismo establecido por la normativa finlandesa, el *TJCE* consideró que la falta de restricciones o controles en la distribución del fueloil (el cual se vendía libremente en las estaciones de servicio) creaba inevitablemente una situación de hecho favorable a los comportamientos fraudulentos (apartado 102). El control ejercido por las autoridades policiales y aduaneras en la fase del consumidor final no constituía un medio adecuado de lucha contra el riesgo elevado de abuso que representaba la integración de las estaciones de servicio en la cadena de distribución del fueloil (apartado 103). La insuficiencia del régimen de control establecido por la normativa finlandesa se confirmaba, además, por la magnitud del fraude fiscal que había evocado el Gobierno sueco y que se derivaba de la introducción clandestina en Suecia de fueloil procedente de Finlandia (apartado 104).

⁷⁴⁷ Sentencia Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429. La demandante en el procedimiento principal explotaba el aeropuerto de Colonia-Bonn, en Alemania. Para suministrar electricidad a bordo de las aeronaves, utilizaba grupos electrógenos terrestres. Para producir dicha electricidad, utilizó 585 642 L de gasóleo sujeto a tributación durante 2004. En 2005, la demandante solicitó al Hauptzollamt Köln la

que los particulares pueden invocar directamente la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la DIE, en oposición a una norma nacional contraria.

§ 302. No obstante, esta exención, que en principio es obligatoria, presenta una gran excepción: los Estados miembros pueden someter a gravamen estos productos energéticos y electricidad por motivos de política ambiental. En estos casos la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad. Como explicase BERLIN, en esta disposición aparece el doble objetivo de la DIE, fiscal-presupuestario y de política sectorial, como también su doble enfoque, armonización mínima y libertad de los Estados miembros ⁽⁷⁴⁸⁾. Esta excepción tiene carácter eventual, de manera que no altera ni la incondicionalidad ni la precisión del contenido de la exención. Por ello, los

devolución de dicho impuesto basándose en la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), de la DIE. El *Finanzgericht Düsseldorf* planteó al *TJCE* como cuestión prejudicial si debía interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra a), de la DIE, en el sentido de que una empresa que, para producir electricidad, ha utilizado gasóleo gravado incluido en la partida 2710 de la NC y ha solicitado la devolución de los impuestos, pueda invocar directamente dicha disposición.

El *TJCE* reiteró que en todos los casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, ya sea cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, o bien cuando haya hecho una adaptación incorrecta (apartado 23). En este orden, el *TJCE* estimó que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la DIE, en la medida en que impone a los Estados miembros la obligación de no someter al impuesto establecido en dicha Directiva los productos energéticos utilizados para producir electricidad, es suficientemente preciso, ya que determina con claridad los productos que son objeto de la exención (apartado 29).

Por otra parte, el *TJCE* desprendió de su jurisprudencia que, la circunstancia de que una disposición de una directiva ofrezca a los Estados miembros la facultad de optar no excluye necesariamente que pueda determinarse con suficiente precisión, sobre la base únicamente de las disposiciones de la directiva, el contenido de los derechos así conferidos a los particulares (apartado 30). Así, indicó que de reiterada jurisprudencia se desprende que el margen de apreciación reservado a los Estados miembros mediante una fórmula introductoria, como la que figura en el artículo 14, apartado 1, de la DIE, según la cual, dichos Estados otorgarán las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso», no puede cuestionar el carácter incondicional de una obligación de exención. En efecto, un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que pueda demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención previstas en una directiva el hecho de que ese Estado no haya adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención (apartado 31). El *TJCE* manifestó que esta conclusión no desvirtúa la posibilidad que tienen los Estados miembros, prevista en la disposición cuestionada, de gravar los productos de que se trata por motivos de política medioambiental. En efecto, dicha limitación a la regla de la exención sólo tiene un carácter eventual y un Estado miembro que no haya ejercido dicha facultad no puede invocar su propia omisión para denegar a un contribuyente una exención a la que éste puede legítimamente aspirar en virtud de la DIE (apartado 32).

De ello, el *TJCE* desprendió que la obligación, prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la DIE, de eximir de la tributación prevista en dicha Directiva los productos energéticos utilizados para producir electricidad es suficientemente precisa e incondicional para conferir a los particulares el derecho a invocarla ante el juez nacional con el fin de oponerse a normas nacionales incompatibles con ella (apartado 33).

⁷⁴⁸ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 543.

Estados miembros que no se acojan a esta limitación no podrían oponer su propia omisión para denegar a un contribuyente la aplicación de la exención ⁽⁷⁴⁹⁾.

§ 303. Como exención obligatoria, España la transpone, a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos, en el artículo 51, apartado 4, de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. Sin embargo, esta disposición sólo hace referencia a la fabricación e importación de los productos clasificados en el código NC 2705 (gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos), cuando éstos se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado. En lo relativo con la facultad del Estado español para someter a gravamen productos energéticos en contra de la exención de la Unión en cuestión, ésta se verificaría en la Ley 38/1992: con el artículo 50, apartado 1, Tarifa 1.^a, epígrafe 1.16, el cual fija expresamente un tipo impositivo para los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica y; con el artículo 50, apartado 1, Tarifa 1.^a, epígrafe 1.17, el cual determina expresamente un tipo impositivo para los fuelóleos en las mismas condiciones del supuesto anterior.

§ 304. Finalmente, en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad español, el artículo 94, número 7, de la misma Ley, declara exenta la «energía eléctrica consumida en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica para la realización exclusiva de estas actividades».

§ 305. En Francia, en lo que atañe con la TICPE, el artículo 265 *bis*, apartado 3, letra a), del *Code des Douanes*, exime los productos energéticos sujetos cuando éstos son utilizados para la producción de electricidad, pero excluye expresamente a los productos utilizados en las instalaciones mencionadas en el artículo 266 *quinquies* A y a los productos utilizados para sus propias necesidades por los pequeños productores de electricidad en el sentido del 4º del V del artículo L. 3333-2 del *code général des collectivités territoriales*.

§ 306. En el mismo sentido, el *Code des Douanes* recoge la exención para la TICGN en el artículo 266 *quinquies*, apartado 5, letra a), pero también excluye expresamente a los productos utilizados para sus propias necesidades por los pequeños productores de electricidad en el sentido del 4º del V del artículo L. 3333-2 del *code général des collectivités territoriales*. Al respecto, agrega que la exención no se aplica a los productos sujetos a la TICGN destinados a ser utilizados en las instalaciones dispuestas en el artículo 266 *quinquies* A y que se benefician de un contrato de compra de electricidad concluido en aplicación del artículo L. 314-1 del *code de l'énergie* o en el artículo L. 121-27 del mismo código.

§ 307. En cuanto a la TICC, el artículo 266 *quinquies* B, apartado 5, número 1, declara exentos los productos que son utilizados para la producción de electricidad, pero dispone una exclusión expresa de productos en el mismo sentido que para la TICGN.

⁷⁴⁹ *Vid. supra* nota al pie n.º 747. En el mismo sentido: MOSBRUCKER, Anne-Laure: «Conditions de l'effet direct des directives». En *Europe*, octubre de 2008, n.º 10, comentario 291, p. 8.

§ 308. En los que se refiere a la *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité* francesa, el artículo 266 *quinquies* C, apartado 5, número 1, del *Code des Douanes*, ordena que la electricidad está exenta del impuesto especial cuando es utilizada para la producción de electricidad o para la mantención de la capacidad de producción de electricidad.

§ 309. El Reino Unido, por su parte, dispone en el artículo 14 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, en el marco de la *Climate Change Levy*, una exención para los suministros de productos sujetos utilizados por una persona en la producción de electricidad en una estación de generación, siempre que no sea una estación de generación combinada de calor y electricidad exenta total o parcialmente y que no se trate de un autosuministro de electricidad sujeto en virtud artículo 23, apartado 3, de la misma *Schedule*. Posteriormente, el artículo 17 de la *Schedule 6*, declara exentos de la *Climate Change Levy* el autosuministro de electricidad en los términos del artículo 23, apartado 3, cuando éste es producido en una estación de generación combinada de calor y electricidad total o parcialmente exenta, en una pequeña estación de generación o en un generador de reserva. Por otra parte, *The Biofuels and Other Fuel Substitutes (Payment of Excise Duties etc.) Regulations 2004* ⁽⁷⁵⁰⁾, estipula en su parte 7 un beneficio fiscal (*relief*) por generación de electricidad. Específicamente, el artículo 21 dispone un beneficio fiscal sobre la cantidad de *biofuel* que ha sido gravada con el impuesto especial (en virtud de la HODA) y que ha sido utilizada como combustible en un generador para producir electricidad.

§ 310. En sentido contrario, el artículo 24A considera expresamente como un suministro sujeto a la *Climate Change Levy* el uso de carbón en la producción de la electricidad, en las condiciones que exige la norma: que sea llevado o llegue a un sitio en Gran Bretaña en el cual se encuentre una estación generadora; que el producto sujeto esté destinado a ser utilizado para la producción de electricidad en dicha estación; que ésta última no sea una estación de generación combinada de calor y electricidad total o parcialmente exenta y; que no se trate de una pequeña estación de generación ni un generador de reserva.

ii) *Exención obligatoria relacionada con la navegación aérea.*

§ 311. Según el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, están exentos del impuesto especial «los productos energéticos suministrados para la utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada». Su fundamento se encuentra en el respeto de las obligaciones internacionales y en el mantenimiento de la posición competitiva de las empresas de la Unión Europea. Esta exención obligatoria contiene, sin embargo, una serie de limitaciones facultativas para los Estados miembros en el apartado 2 del artículo 14. Ahora bien, este margen de maniobra no ostenta la aptitud suficiente para habilitar la negación a los particulares del derecho a invocar directamente esta exención frente a una norma nacional incompatible. En concordancia con el criterio indicado por el TJCE en la sentencia *Braathens* ⁽⁷⁵¹⁾⁽⁷⁵²⁾,

⁷⁵⁰ S.I. 2004/2065.

⁷⁵¹ Sentencia *Braathens*, C-346/97, EU:C:1999:291. Esta petición de decisión prejudicial interpretó el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81/CEE, el cual establecía una exención sobre los hidrocarburos en términos similares que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE. En Suecia, la *lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik* (en lo sucesivo, «Ley de 1988») sometía el tráfico aéreo

la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, es suficientemente clara, precisa e incondicional, de manera que puede ser aplicada de forma autónoma.

§ 312. Aparte de los límites facultativos que dispone el artículo 14, apartado 2, de la DIE, la exención contiene en sí misma un límite en su ámbito de aplicación que es, probablemente, el más importante: la exención no opera en la «navegación aérea de recreo privada», la cual a efectos de la DIE es entendida como

«la utilización de una aeronave por su propietario o por la persona física o jurídica que pueda utilizarla en virtud de arrendamiento o de cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines

interior de carácter comercial a un impuesto de protección del medio ambiente, calculado en función del consumo de hidrocarburos y de las emisiones de monóxido de nitrógeno. Las autoridades tributarias giraron liquidaciones a Braathens, reclamándole el pago del dicho impuesto de protección ambiental. El órgano jurisdiccional sueco planteó al *TJCE* las siguientes cuestiones prejudiciales: En primer lugar, si los actos de liquidación tributaria adoptados de conformidad con la Ley de 1988 vulneraban la Directiva 92/81/CEE, en lo que respecta con la exención de la letra b) del artículo 8, apartado 1. En segundo lugar, si la respuesta a la primera fuese afirmativa, si podía considerarse que la letra b) del artículo 8, apartado 1, de la Directiva tenía efecto directo, de tal manera que la disposición pudiese ser invocada ante un órgano jurisdiccional nacional por un particular frente a una autoridad estatal. Y en tercer lugar, si la Directiva sobre hidrocarburos se aplicaba al presente caso, si podía diferenciarse, en los actos de liquidación controvertidos, una parte conforme con el Derecho comunitario y otra no conforme con dicho Derecho, en razón de que el impuesto sueco de protección del medio ambiente se calculaba en parte en función del consumo de carburante y en parte en función de las emisiones de hidrocarburos y monóxido de nitrógeno. En relación con las cuestiones primera y tercera, el *TJCE* estimó que existía una relación directa e indisoluble entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes que son emitidas al producirse dicho consumo, por lo que debía considerarse que el impuesto discutido gravaba el consumo de carburante en sí mismo a efectos de la aplicación de las Directivas 92/12/CEE y 92/81/CEE (apartado 23). A este respecto, el *TJCE* infirió del artículo 8, apartado 1, letra b), en cuestión que un impuesto como el discutido era incompatible con el régimen del impuesto especial armonizado que establecían las Directivas citadas. Permitir que los Estados miembros gravasen con otro impuesto indirecto los productos que debían quedar exentos del impuesto especial armonizado de conformidad con la letra b) del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE, privaría a ésta de todo efecto útil (apartado 24). Por otra parte, agregó el *TJCE* que un Estado miembro que ha establecido un impuesto de tales características no puede invocar la facultad prevista en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado (apartado 25).

En relación con la cuestión segunda, el *TJCE* reiteró que en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva son, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado (apartado 29). Para el *TJCE*, si bien la Directiva 92/81/CEE reconocía a los Estados miembros un margen de apreciación más o menos amplio para la ejecución de algunas de sus disposiciones, no se puede, sin embargo, negar a los particulares el derecho a invocar aquellas disposiciones que, habida cuenta de su propio objeto, pueden ser separadas del conjunto y aplicadas de forma autónoma (apartado 30). En este contexto, la letra b) del artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE, imponía a los Estados miembros, por un lado, una obligación clara y precisa de no someter al impuesto especial armonizado el carburante utilizado en la navegación aérea, con exclusión de la navegación aérea de recreo privada. Por otro lado, el margen de apreciación que concedía a los Estados miembros la fórmula introductoria del apartado 1 del citado artículo 8, según el cual los Estados miembros concederían las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso», no obstaba al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por dicha disposición (apartado 31).

⁷⁵² En relación con los efectos de la sentencia Braathens, *vid.* la sentencia Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, en lo relativo con los requisitos para la devolución e indemnización en los supuestos de tributos nacionales incompatibles con el Derecho de la Unión.

distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas».

La determinación en negativo de navegación aérea de recreo privada que efectúa la DIE esconde, bajo una aparente simplicidad, una naturaleza compleja. En efecto, esta definición ha generado conflictos interpretativos sustanciales, los cuales han resultado determinantes en la aplicación de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b). El TJUE, tanto en la sentencia *Systeme Helmholtz* ⁽⁷⁵³⁾ como en la sentencia

⁷⁵³ Sentencia *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797. Con ocasión de esta sentencia el TJUE interpretó los artículos 14, apartado 1, letra b), y 15, apartado 1, letra j) [*vid. infra* § 339, n.º (10)], de la DIE. *Systeme Helmholtz* explotaba una empresa dedicada al desarrollo y comercialización de componentes electrónicos y aplicaciones informáticas. En este contexto, era propietaria de un avión que su gerente utilizaba tanto con fines privados como para efectuar vuelos con el fin de desplazarse a otras empresas y a ferias comerciales, así como para realizar vuelos de mantenimiento y de formación. *Systeme Helmholtz* llevaba un registro mensual del uso del avión, en el que se indicaban la fecha, el trayecto, la duración y la finalidad del vuelo. En 2005, solicitó la devolución del impuesto sobre los hidrocarburos en concepto de vuelos con fines profesionales. El Hauptzollamt desestimó esa solicitud de devolución basándose en que *Systeme Helmholtz* no era una empresa de transporte aéreo. El Bundesfinanzhof planteó al TJUE, entre otras, las siguientes cuestiones prejudiciales. Primero, si debe interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra b), párrafo primero, de la DIE, en el sentido de que la exclusión de la navegación aérea de recreo privada de la exención del impuesto significa que la exención de los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea sólo puede concederse a empresas de transporte aéreo, o en el sentido de que esa exención es aplicable a todos los carburantes utilizados en la navegación aérea, siempre que el avión se utilice para fines profesionales. Segundo, si debe interpretarse el artículo 15, apartado 1, letra j), de la DIE, en el sentido de que también se refiere al carburante que necesita un avión para realizar los vuelos de ida y vuelta a un taller de mantenimiento aeronáutico, o en el sentido de que la exención sólo es aplicable a las empresas cuyo objeto propiamente dicho sea la fabricación, el desarrollo, la realización de pruebas y el mantenimiento de aeronaves.

Para responder a la primera cuestión, el TJUE analizó el concepto de «navegación aérea de recreo privada» y determinó que de la expresión «distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso» se deduce que la navegación aérea comprendida en el ámbito de aplicación de esta exención se refiere a la utilización del carburante cuando la aeronave se utilice directamente para la prestación de servicios aéreos a título oneroso. De este modo, el concepto de «navegación» exige que la prestación de servicios a título oneroso sea inherente a los desplazamientos de la aeronave (apartado 21). Además, el Tribunal deduce de la finalidad de la DIE («según la cual los Estados miembros gravarán los productos energéticos») que ésta no pretende establecer exenciones de carácter general (apartado 23). De ésta y otras consideraciones, el TJUE resuelve que las operaciones de navegación aérea efectuadas por una empresa como *Systeme Helmholtz*, consistentes en transportar a su personal para visitar a clientes o asistir a ferias comerciales en un avión del que es propietaria, no pueden equipararse a la utilización de una aeronave con fines comerciales en el sentido y a efectos de la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE y, en consecuencia, no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención fiscal para el carburante utilizado en la navegación aérea establecida en dicha disposición, en la medida en que se trata de operaciones de navegación aérea que no se utilizan directamente para la prestación de un servicio aéreo a título oneroso (apartado 27).

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el TJUE señaló, en primer lugar, que del tenor del artículo 15, apartado 1, letra j), de la DIE, de su formulación y, en particular, de la utilización de las palabras *bei der* en la versión alemana, de *field* en la versión inglesa y de *domaine* en la versión francesa, se desprende que la posibilidad de acogerse a la exención fiscal se reserva a los usos de carburante por las empresas que se dedican concretamente a las actividades indicadas en ella (apartado 36). En segundo lugar, por lo que se refiere a la estructura general de la DIE, expuso el TJUE que, aunque la exención obligatoria del artículo 14, apartado 1, letra b), pretende fomentar fiscalmente las utilizaciones de carburante para la navegación aérea con fines comerciales, su artículo 15, apartado 1, letra j), establece, en cambio, una exención facultativa que tiene por objeto fomentar específicamente una serie de actividades comerciales a las que se dedican los constructores de aviones y los talleres de mantenimiento aeronáutico, que implican, en particular, el consumo de carburante en el suelo y que no pertenecen al ámbito de actividad habitual de las empresas que operan en el sector de la navegación aérea (apartado

Haltergemeinschaft LBL ⁽⁷⁵⁴⁾, ha restringido ⁽⁷⁵⁵⁾⁽⁷⁵⁶⁾ *a contrario sensu* el concepto general de «navegación aérea para fines comerciales» al identificar exclusivamente su contenido con el transporte de viajeros o mercancías y la prestación de servicios ejecutados a título oneroso, sin considerar el resto de supuestos de navegación aérea para fines comerciales, en los cuales el carácter oneroso se manifiesta indirectamente, como serían, a modo de ejemplo, los vuelos por un empresa propietaria del avión o que lo alquila, con el fin de trasladar al personal para visitar clientes o asistir a ferias comerciales. Todavía más, a efectos de aplicar la exención, el TJUE ha agregado expresamente una distinción según las operaciones de navegación aérea sean utilizadas

37). De ello resulta que el artículo 15, apartado 1, letra j), de la DIE no se refiere al combustible consumido por una aeronave para realizar vuelos de ida y vuelta a un taller de mantenimiento aeronáutico (apartado 38).

⁷⁵⁴ Sentencia *Haltergemeinschaft LBL*, C-250/10, EU:C:2011:862. Esta sentencia también interpreta el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE. *Haltergemeinschaft* es una sociedad creada para adquirir y explotar una aeronave. La empresa no dispone de una licencia de explotación en conformidad con la ley de navegación aérea (*Luftverkehrsgesetz*), la cual es obligatoria para las empresas de transporte aéreo en Alemania. *Haltergemeinschaft* fleta el avión a sus socios y a otras empresas, quienes lo utilizan principalmente con fines comerciales y, en una mínima parte, con fines de recreo. El precio comprende el carburante sujeto al impuesto energético. La empresa solicita la devolución del impuesto energético relacionado con el carburante de los vuelos comerciales de sus clientes. Las autoridades aduaneras de Düsseldorf rechazan la devolución por considerar que *Haltergemeinschaft* no es una empresa de transporte aéreo debidamente autorizada. Finalmente, el Finanzgericht Düsseldorf pregunta como cuestión prejudicial si, en el supuesto de que una empresa que no es empresa de transporte aérea pueda beneficiarse de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, puede el arrendador o fletador que alquila o fleta su aeronave con el carburante beneficiarse de la dicha exención.

El TJUE estimó que, en el marco de un arrendamiento o flete de una aeronave con el carburante, el otorgamiento o rechazo de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, depende de la manera en que la aeronave sea utilizada por el arrendatario o fletante, esto es, si la aeronave es utilizada con fines comerciales o para la navegación aérea de recreo privada. En consecuencia, no podría considerarse que el arrendamiento de una aeronave con el carburante, como actividad comercial, de lugar a la exención fiscal prevista por esta disposición independientemente de la manera en que la aeronave sea utilizada por el arrendatario o fletante (apartado 22).

Para determinar si la aeronave ha sido utilizada con fines comerciales o para la navegación aérea de recreo privada, el TJUE recurrió a la sentencia *Systeme Helmholtz*, reiterando que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, no reserva el beneficio de la exención que prevé únicamente a las empresas de transporte aéreo, pero ella no se aplica, sin embargo, sino cuando la aeronave sirva directamente a la prestación de servicios aéreos a título oneroso (apartado 24). En concreto, el Tribunal de Justicia consideró que, en la medida de que se trata de operaciones de navegación aérea que no sirven directamente a la prestación, por sus socios o las otras empresas, de un servicio aéreo a título oneroso, estas utilizations no pueden ser asimiladas a la utilización de una aeronave con fines comerciales en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE (apartado 25).

Por tanto, el TJUE respondió a la cuestión prejudicial que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto que prevé en favor de los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada no puede reconocerse a una empresa como la del procedimiento principal cuando alquila o fleta con el carburante una aeronave de su propiedad a empresas cuyas operaciones de navegación aérea no contribuyen directamente a la prestación por estas empresas de un servicio aéreo a título oneroso.

⁷⁵⁵ LARCHÉ, Marion: «Taxation des produits énergétiques». En *Europe*, febrero de 2012, n.º 2, comentario 95, p. 36: «On ne peut alors que déduire de telles solutions que la Cour ne retient qu'une interprétation restrictive du champ d'application des exonérations fiscales prévues pour les carburants utilisés pour la navigation aérienne par la directive 2003/96/CE».

⁷⁵⁶ GRARD, Loïc: «Droit européen des transports. 15 novembre 2011/15 février 2012». En *Revue de Droit des Transports et de la Mobilité*, enero de 2012, n.º 1, crónica 1, p. 6: «La Cour consacre un critère matériel et non organique de l'activité commerciale susceptible d'être éligible à l'exonération».

«directa» o «indirectamente» para la prestación de servicios a título oneroso (*Systeme Helmholtz*, apartados 27, 32 y 33; *Haltergemeinschaft LBL*, apartados 24 y 25). No obstante, un análisis detallado de la definición de «navegación aérea de recreo privada» puede conducirnos a una interpretación diferente de aquella dispuesta por el TJUE.

§ 313. De la expresión «por su propietario o por la persona física o jurídica que pueda utilizarla en virtud de arrendamiento o de cualquier otro título» se desprende que ni la identidad del sujeto que despliegue la navegación aérea ni el título que lo habilite para realizarla son relevantes en la determinación de la definición. De este modo, es intrascendente si la empresa que lleva a cabo la operación es o no una empresa de transporte aéreo. Esta conclusión es pacífica y confirmada por el TJUE, quien reiteró expresamente en la sentencia *Haltergemeinschaft LBL* precitada que esta disposición no reserva el beneficio de la exención que ella prevé solamente a las empresas de transporte aéreo (apartado 24).

§ 314. Sentado lo anterior, podemos deducir que la noción fundamental del concepto de «navegación aérea de recreo privada» es la utilización de una aeronave para fines no comerciales. Específicamente, los «fines no comerciales» constituyen el elemento esencial y concluyente del concepto. Tanto es así, que el propio TJUE expone la definición de navegación aérea de recreo privada cercenando todo aquello que le sigue a la expresión «fines no comerciales» [sentencia *Haltergemeinschaft LBL* precitada, apartado 20 ⁽⁷⁵⁷⁾]. Este sentido principal de la definición concuerda con los objetivos que motivaron la exención y presenta, además, características suficientes de precisión (en cuanto distingue con efectos determinantes entre fines comerciales y no comerciales), claridad e incondicionalidad para permitir su aplicación autónoma. Por tanto, fuerza decir que los «fines no comerciales» constituyen en sí mismos un concepto general y, respetando la disposición, deberíamos entender *a contrario sensu* que todas las utilidades de una aeronave para fines comerciales entrarían en el ámbito de aplicación de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE. De ahí que la disyuntiva que ofrece la disposición sea determinar correctamente cuándo una utilización tendría carácter comercial y cuándo no.

§ 315. Al respecto, la definición de «navegación aérea de recreo privada» agrega la expresión «y, en particular, para fines distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas». Es precisamente esta parte de la definición la que genera diferencias interpretativas con efectos en la aplicación de la exención. Hemos dicho ya que el TJUE identifica los fines comerciales exclusivamente con el transporte de viajeros o mercancías o con la prestación de servicios a título oneroso. Sin embargo, existe previamente en la expresión señalada del artículo 14, apartado 1, letra b), una locución que es clave para su interpretación: esta es, «en particular». Tanto en español, como en francés (*en particulier*) o en inglés (*in particular*), por mencionar

⁷⁵⁷ Apartado 20: «À cet égard, il convient de rappeler que l'article 14, paragraphe 1, sous b), de la directive 2003/96 impose aux États membres une obligation de ne pas soumettre à la taxation les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée. Au deuxième alinéa de cette disposition, la notion d' "aviation de tourisme privée" est définie comme étant "l'utilisation d'un aéronef par son propriétaire ou la personne physique ou morale qui peut l'utiliser à la suite d'une location ou à un autre titre, à des fins autres que commerciales"».

algunos ejemplos, se puede entender que la utilización de la locución adverbial «en particular» no conlleva necesariamente un carácter excluyente. En efecto, sin forzar el lenguaje podríamos entender que la locución «en particular» cumpliría una función ejemplarizadora en el artículo 14, apartado 1, letra b), y, conjuntamente, aportaría certeza jurídica en cuanto a que los supuestos expresamente indicados corresponden con casos de utilización para fines comerciales, salvaguardándolos de todo eventual conflicto interpretativo y manteniendo la relación con las razones originales que fundamentaron el establecimiento de la exención. Esta interpretación general de navegación aérea de recreo privada es la que mejor concuerda con lo dicho por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* ⁽⁷⁵⁸⁾, en cuanto declara que cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención en cuestión (apartado 23).

§ 316. En relación con el requisito extra que exige el TJUE para aplicar la exención en las sentencias *Systeme Helmholtz* (apartados 27, 32 y 33) y *Haltergemeinschaft LBL* (apartados 24 y 25), en cuanto requiere que las operaciones de navegación sean «directamente» utilizadas para la prestación de servicios a título oneroso, es ineludible señalar que esta distinción entre utilización «directa/indirecta» es arbitraria y discriminadora. Este nuevo requisito es manifiestamente contrario con los argumentos fijados en las sentencias *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, *Jan De Nul* y *Partrederiet Sea Fighter* ⁽⁷⁵⁹⁾, en cuanto establecen que la exención no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada, pues las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate. Además, una interpretación divergente a la obligación de no gravar con el impuesto especial los productos energéticos utilizados como carburante en las actividades que enuncia la Directiva podría crear desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados. Podemos concluir que la utilización de una aeronave para fines comerciales no siempre tiene por antecedente directo un título oneroso, sin embargo, siempre debe ser inherente, directa o indirectamente, a una actividad comercial que la justifique ⁽⁷⁶⁰⁾.

§ 317. Los argumentos por los cuales el TJUE restringe los supuestos de utilización de una aeronave para fines comerciales son susceptibles de cuestionamientos. Primero, cuando el TJUE recurre a los trabajos preparatorios de la DIE, concluye que la Comisión distinguió entre aviación comercial y aviación privada a efectos de la exención fiscal para el carburante utilizado en la navegación aérea (sentencia *Systeme Helmholtz*, apartado 22). Sin embargo, esta conclusión en nada habilita para distinguir a efectos de la aplicación de la exención entre los distintos tipos de aviación comercial ni para considerar que algunos de ellos deban ser identificados con la aviación privada.

§ 318. Segundo, resulta forzado el razonamiento del TJUE en cuanto señala que, del hecho de que la finalidad de la DIE sea que los Estados miembros graven los productos energéticos, se deduce que ésta no pretende establecer exenciones de carácter general

⁷⁵⁸ Vid. *infra* nota al pie n.º 771.

⁷⁵⁹ Vid. sentencias *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, apartados 21, 25 y 26 (nota al pie n.º 771.); *Jan De Nul*, apartados 23 y 36 (nota al pie n.º 773) y *Sea Fighter*, apartado 16 (nota al pie n.º 774).

⁷⁶⁰ Vid. *infra* § 328, el ejemplo de la pesca en relación con la exención sobre la navegación marítima.

(*Systeme Helmholtz*, apartado 23; *Haltergemeinschaft LBL*, apartado 23). En otros ámbitos, el Tribunal de Justicia ha defendido la operatividad de las exenciones dispuestas por la DIE, afirmando que permitir el gravamen con otros impuestos indirectos de los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, privaría a la exención de todo efecto útil [sentencia *Braathens*, apartado 24 ⁽⁷⁶¹⁾; sentencia *Comisión/Italia*, apartado 31 ⁽⁷⁶²⁾]. Este razonamiento del TJUE adquiere su máxima aplicación en el caso del artículo 14, apartado 1, letra b), pues si se gravan con el propio impuesto especial sobre productos energéticos los productos que la DIE ordena eximir, se privaría directamente de todo efecto útil la exención prevista. Además, desde el punto de vista del contribuyente, la imposición de los productos energéticos constituye una normativa excepcional, en cuanto restringe sus derechos. En este sentido, el TJUE ha reconocido la base del principio por el cual las disposiciones que establecen excepciones deben ser objeto de interpretación estricta [sentencia *Transportes Jordi Besora*, apartado 29 ⁽⁷⁶³⁾]. Conforme a ello, parece razonable concluir que las exenciones deben interpretarse en sentido amplio. El fundamento del principio *in dubio magis contra fiscum est respondendum* mantiene su vigencia en el contexto actual.

§ 319. Tercero, el TJUE afirma que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, se basa en el respeto de las obligaciones internacionales y en el mantenimiento de la posición competitiva de las empresas comunitarias (*Systeme Helmholtz*, apartado 24), lo cual concuerda plenamente con el considerando vigésimo tercero de la DIE. Este argumento es de especial importancia. Efectivamente, la exención en cuestión tiene en su génesis el cumplimiento a las disposiciones previstas en el Convenio sobre Aviación Civil Internacional ⁽⁷⁶⁴⁾, como también los acuerdos bilaterales de servicios aéreos celebrados entre la Unión Europea y/o sus Estados miembros y los Estados terceros y entre los propios Estados miembros. El TJUE indica, con acierto, que la imposición de un impuesto sobre el combustible utilizado para los vuelos intracomunitarios o internacionales efectuados por las compañías aéreas europeas reduciría la competitividad de esas empresas de forma significativa con respecto a las empresas de transporte aérea de terceros Estados (*Systeme Helmholtz*, apartado 26). Sin embargo, ¿habilita la protección de la competitividad de las empresas aéreas frente a terceros Estados para que el TJUE restrinja el beneficio de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, sólo a las empresas europeas que ofrezcan servicios aéreos directamente a título oneroso? Es más, ¿por qué debería ser protegida sólo la competitividad de las empresas aéreas, cuando es pacífico que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE no reserva el beneficio de la exención sólo para este tipo de empresas? En concreto, la interpretación restringida del TJUE del concepto de navegación aérea de recreo privada sitúa a las empresas europeas (como *Haltergemeinschaft LBL*) dedicadas al alquiler de aeronaves para ser utilizadas para fines comerciales en una grave posición de desventaja competitiva frente a las empresas aéreas tradicionales que sólo alquilan el asiento del pasajero o el espacio para el transporte de mercaderías, en razón que sólo estas últimas empresas se beneficiarán de

⁷⁶¹ *Vid. supra* nota al pie n.º 751.

⁷⁶² *Vid. supra* nota al pie n.º 320.

⁷⁶³ *Vid. supra* nota al pie n.º 338.

⁷⁶⁴ ESTADOS PARTES: «Convention on International Civil Aviation». Chicago, 7 de diciembre de 1944, Número de Registro 102. NACIONES UNIDAS: *Treaty Series*, 1948, vol. 15, p. 296.

la exención por los carburantes utilizados en la navegación aérea. Desde otro punto de vista, la interpretación restringida del TJUE del concepto de navegación aérea de recreo privada fuerza a las empresas europeas a contratar los servicios de una empresa aérea tradicional (entendida como aquella que alquila el asiento del pasajero o el espacio para la mercadería) para satisfacer las necesidades de navegación aérea que los fines comerciales de su actividad exigen, obstaculizando a las empresas europeas optar por las alternativas de alquilar una aeronave integralmente (como en el caso *Haltergemeinschaft LBL*) o de comprar una aeronave (como en el caso *Systeme Helmholz*), pues en estos últimos supuestos la utilización de dicho vehículo no se beneficiaría de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE. Objetivamente, la interpretación del TJUE introduce desigualdades de tratamiento en los operadores económicos. La interpretación restringida de navegación aérea de recreo privada que ha adoptado el TJUE (no así el tenor del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE) genera en la práctica distorsiones de la competencia y desajusta el funcionamiento del mercado interior. En consecuencia, todos los argumentos que podrían sostener el sentido restringido de navegación aérea de recreo privada se anulan frente al artículo 3, apartado 3, del TUE, y artículos 26, apartado 1, y 113 del TFUE, en cuanto ordenan garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Es en concordancia con estas normas de los Tratados que debe entenderse la obligación clara y precisa del artículo 14 de la DIE de no gravar con el impuesto especial los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en las actividades que detalla [sentencia *Braathens*, apartado 31 ⁽⁷⁶⁵⁾; sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, apartado 20 ⁽⁷⁶⁶⁾], exigiendo paralelamente un control fiscal que tiene en su base el fin de evitar distorsiones de la competencia [sentencia *Comisión/Finlandia*, apartado 98 ⁽⁷⁶⁷⁾].

§ 320. Finalmente, sólo quedan dos acotaciones. Primero, que el TJUE jamás se ha pronunciado expresamente por el sentido de la locución adverbial «en particular» que contiene la definición de navegación de recreo privada del artículo 14 de la DIE. Segundo, que las aprensiones frente a una concepción amplia de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, debidas a los eventuales efectos ambientales perjudiciales, si bien son justificadas, no permiten transgredir la legalidad del Estado de Derecho.

§ 321. Dicho esto, en relación con las limitaciones facultativas, el artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE, permite a los Estados miembros limitar el ámbito de aplicación de esta exención a los suministros de queroseno de aviación (código NC 2710 19 21). Además, el artículo 14, apartado 2, de la DIE, faculta a los Estados miembros: a) para limitar el ámbito de aplicación al transporte internacional e intracomunitario y; b) en los casos en que un Estado miembro haya celebrado un acuerdo bilateral con otro Estado miembro, para suprimir esta exención y aplicar un nivel de imposición inferior al nivel mínimo establecido por la DIE. Si un Estado miembro ejerce una de las facultades del artículo 14, apartado 2, de la DIE, deberá informar de ello a la Comisión en virtud del artículo 26 de la misma Directiva.

⁷⁶⁵ *Vid. supra* nota al pie n.º 751.

⁷⁶⁶ *Vid. infra* nota al pie n.º 771.

⁷⁶⁷ *Vid. supra* nota al pie n.º 746.

§ 322. En cuanto a la transposición de esta exención en España, ésta se lleva a cabo a efectos del Impuesto sobre Hidrocarburos en el artículo 51, apartado 2, letra a), de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. El concepto de «aviación privada de recreo» es definido en el artículo 4, apartado 4, de la misma Ley, en similares términos que en la DIE.

§ 323. En el caso francés, la transposición de la exención se realiza con motivo de la TICPE en el artículo 265 *bis*, apartado 1, letra b), del *Code des Douanes*. Como particularidad, esta disposición no reproduce el concepto de «navegación aérea de recreo privada» porque realiza una transposición en positivo de la navegación aérea sujeta a la exención ⁽⁷⁶⁸⁾.

§ 324. En el Reino Unido, la HODA identifica en su artículo 1, apartado 3D, como uno de los aceites sujetos al impuesto especial a la «gasolina de aviación» (*aviation gasoline*), caracterizándola como el aceite ligero especialmente producido como carburante para aeronaves, el cual a 37,8 °C tiene una presión de vapor Reid de no menos de 38 kPa y no más de 49 kPa, y que es entregado para ser usado únicamente como carburante para aeronaves. No obstante, el artículo 6, apartado 1A, letra aa, de la HODA, establece para la gasolina de aviación un tipo impositivo de 0,3770 £ por litro, el cual, por lo menos, es inferior que el tipo establecido para el resto de aceites ligeros.

§ 325. Ahora bien, el artículo 13AC de la HODA prohíbe que el queroseno con tipo reducido (en virtud del artículo 11, apartado 1, letra c) sea utilizado como carburante para la navegación aérea de recreo privada y, para definir este último concepto, la norma se remite directamente al artículo 14, apartado 1, letra b), de la DIE. En caso de que el queroseno reducido sea utilizado, deberá hacerse una declaración en este sentido y el respectivo pago en los términos dispuestos por la *Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* ⁽⁷⁶⁹⁾⁽⁷⁷⁰⁾.

iii) *Exención obligatoria relacionada con la navegación marítima.*

§ 326. En virtud del artículo 14, apartado 1, letra c), de la DIE, están exentos del impuesto especial

«los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo y la electricidad producida a bordo de las embarcaciones».

⁷⁶⁸ Artículo 265 *bis*, apartado 1, letra b), del *Code des Douanes*: «b) Comme carburant ou combustible à bord des aéronefs utilisés par leur propriétaire ou la personne qui en a la disposition à la suite d'une location, d'un affrètement ou à tout autre titre à des fins commerciales, notamment pour les besoins d'opérations de transport de personnes, de transport de marchandises ainsi que pour la réalisation de prestations de services à titre onéreux. L'exonération s'applique également aux aéronefs utilisés pour les besoins des autorités publiques».

⁷⁶⁹ S.I. 2008/2599.

⁷⁷⁰ El artículo 18 de la DIE autorizaba al Reino Unido a seguir aplicando las reducciones de los tipos impositivos aplicables a la navegación aérea, excepto la prevista en la letra b) del apartado 1 del artículo 14 de la misma Directiva. En virtud del artículo 18, apartado 1, párrafo 2, de la DIE, esta autorización expiraba el 31 de diciembre de 2006 o en la fecha especificada en el anexo II.

§ 327. En términos similares a la navegación aérea de recreo privada, la letra c) del artículo 14 de la DIE entiende a sus efectos por «embarcaciones privadas de recreo» a

«las embarcaciones utilizadas por su propietario o por la persona física o jurídica que las pueda utilizar en virtud de arrendamiento o por cualquier otro medio, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas».

§ 328. Del mismo modo que con la exención obligatoria sobre la navegación aérea, la exención relacionada con la navegación marítima ha sido objeto de peticiones de decisión prejudicial. Específicamente, la sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (⁷⁷¹) sentó un criterio fundamental al afirmar que cualquier operación de navegación para fines comerciales quedaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención (apartado 23). Con ello, el *TJCE* reconoció a los fines comerciales su carácter esencial y, especialmente, su carácter general, al declarar que

⁷⁷¹ Sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, EU:C:2004:214. Esta sentencia interpreta el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE, antecedente del artículo 14, apartado 1, letra c), de la DIE. *Deutsche See* era una empresa funeraria que utilizaba tres buques para organizar funerales en alta mar. La empresa solicitó autorización al Hauptzollamt Kiel para utilizar hidrocarburos exentos del impuesto especial en sus buques. El Hauptzollamt Kiel denegó la solicitud, indicando que las funerarias no tenían derecho a la exención. El Finanzgericht Hamburg estimó que la apreciación del litigio no ofrecía una solución clara, ya que el legislador comunitario no había definido el concepto de navegación en aguas comunitarias. Por ello, planteó al *TJCE* si debía entenderse por navegación, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), párrafo primero, de la Directiva 92/81/CEE, la circulación a bordo de embarcaciones por aguas comunitarias para fines distintos de los de recreo.

El *TJCE* determinó que las exenciones aplicables a los productos regulados por la Directiva 92/81/CEE debían recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de las disposiciones de que se trate y en los objetivos que perseguía esta Directiva (apartado 19). Esta interpretación autónoma de las exenciones era tanto más necesaria cuanto que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE, imponía a los Estados miembros la obligación de no gravar con el impuesto especial armonizado los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en determinadas actividades enunciadas en esta disposición (apartado 20). Cualquier interpretación divergente en el ámbito nacional de las mencionadas obligaciones de exención no sólo perjudicaría a los objetivos de la normativa comunitaria y a la seguridad jurídica, sino que también podría crear desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados (apartado 21).

El *TJCE* estimó que cualquier operación de navegación para fines comerciales quedaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto especial armonizado prevista en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE (apartado 23). Esta interpretación se vería corroborada por la voluntad del legislador de definir con cuidado el concepto de embarcaciones privadas de recreo y de precisar al mismo tiempo el ámbito de aplicación de este concepto en relación con la utilización de embarcaciones para la prestación de servicios a título oneroso (apartado 24). Destacó que la norma no contenía distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada y que, en efecto, las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la Directiva pretendían evitar podían producirse fuese cual fuese el tipo de navegación comercial de que se trate (apartado 25). Añadió también que, si, además de la navegación a bordo de embarcaciones privadas de recreo, el legislador hubiese querido que algunos tipos de navegación de carácter comercial no tuviesen derecho a la exención controvertida, habría sido necesario precisar tal limitación de la exención de manera expresa en el párrafo primero de la disposición (apartado 26). Habida cuenta de estos elementos, señaló el *TJCE* que la mención «incluida la pesca», que figuraba entre paréntesis en dicho párrafo, debía considerarse una mera precisión relativa a la finalidad de la exención prevista para la navegación comercial (apartado 27).

Por tanto, el *TJCE* concluyó que el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE, debía interpretarse en el sentido de que el concepto de navegación en aguas comunitarias (incluida la pesca), con exclusión de la navegación en embarcaciones privadas de recreo, englobaba cualquier forma de navegación, con independencia del objeto del trayecto, cuando ésta se realizase para fines comerciales (apartado 29).

todas estas operaciones tienen la aptitud para activar la exención. Seguidamente, el *TJCE* añadió que esta amplia interpretación se veía corroborada por la voluntad del legislador de precisar el ámbito de aplicación del concepto de embarcaciones privadas de recreo en relación con la utilización de embarcaciones para la prestación de servicios a título oneroso (apartado 24). En cuanto a esta relación en negativo, creemos que el verbo «precisar» (*to make clear*) que utiliza el Tribunal de Justicia no debería tener un sentido ni exclusivo ni excluyente, sino más bien ejemplarizador y clarificador, del mismo modo en el que el propio *TJCE*, en la misma sentencia (apartado 27), entiende que la mención «incluida la pesca» que figura en la misma disposición «debe considerarse una mera precisión» (*a simple clarification*), esto es, que ejemplariza, concede seguridad jurídica y no excluye otros supuestos de navegación para fines comerciales. En efecto, esta ejemplificación tiene una fuerza interpretativa excepcional. La pesca es un caso expreso e irrefutable de «navegación en aguas comunitarias», el cual cumple cabalmente la idea de utilización de una embarcación para fines comerciales. Sin embargo, la pesca no siempre se ajusta al concepto de «transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso». En el supuesto de propietarios de embarcaciones utilizadas por ellos mismos para la pesca, evidentemente para fines comerciales, ¿cómo se cumple con la exigencia «a título oneroso»? La venta de los pescados recolectados como actividad comercial que justifica la navegación puede ser externa a la utilización de la embarcación propiamente tal. Una interpretación restringida y excluyente (⁷⁷²) del artículo 14, apartado 1, letra c), de la DIE, calificaría a estas embarcaciones como embarcaciones privadas de recreo y las excluiría del ámbito de aplicación de la exención, privándola de todo efecto útil. La pesca constituye una prueba irrefutable de que no todas las operaciones de navegación para fines comerciales se utilizan para un transporte o prestación de servicios ligados directamente a título oneroso. *A contrario sensu*, la pesca es una prueba irrefutable de que, en ocasiones, las navegaciones para fines comerciales se enmarcan en una actividad en donde la onerosidad sólo se aprecia indirectamente. En definitiva, sólo la interpretación general que considera que la utilización de una embarcación para fines del «transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso» es sólo un ejemplo de navegación para fines comerciales, permite cumplir el fin de evitar las distorsiones de la competencia. Como ha indicado el *TJCE* (apartado 25), estas distorsiones pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate.

§ 329. La sentencia *Jan De Nul* (⁷⁷³) tuvo entre sus objetivos la delimitación del concepto de «aguas comunitarias» utilizado en la exención. Al respecto, el *TJCE*

⁷⁷² Como la que realiza el Tribunal de Justicia en la sentencia *System Helmholtz*, apartado 27 (*vid. supra* nota al pie n.º 753) o en la sentencia *Haltergemeinschaft LBL*, apartados 24 y 25 (*vid. supra* nota al pie n.º 754).

⁷⁷³ Sentencia *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126. La empresa de ingeniería hidráulica *Jan De Nul* solicitó disfrutar de la exención del impuesto especial por los hidrocarburos consumidos en el funcionamiento de una draga-gánguil, por lo que se refiere a operaciones de dragado realizadas en el Elba, en el sector del río comprendido entre Hamburgo y Cuxhaven. El *Hauptzollamt* desestimó la reclamación. El *Finanzgericht Hamburg* planteó al *TJCE* dos cuestiones prejudiciales. Primero, cómo debía delimitarse el concepto de aguas comunitarias recogido en la exención obligatoria del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE, respecto del concepto de «vías navegables interiores» recogido en la exención facultativa del artículo 8, apartado 2, letra b), de dicha Directiva [antecedente del artículo 15, apartado 1, letra f), de la DIE, *vid. infra* § 339, n.º (6)]. Segundo, si la explotación en aguas

declaró que este concepto se refiere a todas las aguas que pueden surcar la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos los de mayor tamaño, que pueden circular por vías marítimas con fines comerciales (apartado 41). La argumentación general de esta interpretación amplia de «aguas comunitarias» se encuentra en el deber de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. Este deber general, en el caso concreto, exigía garantizar la igualdad de condiciones económicas entre los puertos marítimos de la Unión Europea, con independencia de su ubicación geográfica en relación con la costa.

§ 330. Por su parte, en la sentencia *Sea Fighter* ⁽⁷⁷⁴⁾ se delimitó el concepto de navegación. El TJUE declaró que la exención debe aplicarse al consumo de

comunitarias de una draga succionadora de arrastre debía considerarse en su conjunto como navegación en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE o si había de distinguirse entre los diferentes tipos de actividades que se realizan durante una intervención.

El TJCE estimó que la finalidad de las exenciones previstas en la Directiva 92/81/CEE era promover el establecimiento y el correcto funcionamiento del mercado interior (apartado 21). En específico, señaló que la exención obligatoria de los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación en aguas comunitarias tenía por objetivo facilitar los intercambios comerciales intracomunitarios, en particular el tráfico de mercancías y la libre prestación de servicios que pudiesen realizarse en las aguas mencionadas (apartado 24). De ello, el TJCE dedujo que el concepto de aguas comunitarias incluía todas aquellas en las que se practicara normalmente la navegación marítima con fines comerciales. La citada navegación se refería a la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos aquellos de mayor capacidad (apartado 26). Únicamente tal interpretación garantizaría la igualdad de condiciones económicas entre los puertos marítimos de la Comunidad, independientemente de la situación geográfica de cada puerto con respecto a la costa más cercana, a partir de los cuales se realizan las actividades antes mencionadas (apartado 27).

En relación con las exenciones facultativas del artículo 8, apartado 2, de la Directiva 92/81/CEE, el TJCE declaró que este régimen y, en particular, el concepto de navegación en vías navegables interiores, no podía constituir un elemento de interpretación determinante por lo que respecta al alcance de las exenciones obligatorias previstas en el apartado 1 del mismo artículo (apartado 29). De este modo, el régimen facultativo previsto en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81/CEE únicamente podía tener carácter residual, en el sentido de que sólo sería aplicable a la navegación en las vías navegables interiores cuando ésta se realizase fuera de las aguas en las que pueda practicarse la navegación marítima con fines comerciales (apartado 31).

Por tanto, el TJCE respondió a la primera cuestión planteada que el concepto de aguas comunitarias, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE, se refería a todas las aguas que pudiesen surcar la totalidad de los buques utilizados para el transporte marítimo, incluidos los de mayor capacidad, que pudiesen circular por vías marítimas con fines comerciales (apartado 41).

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el TJCE reiteró que cualquier operación de navegación para fines comerciales quedaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del artículo 8, apartado 1, letra c), citado (apartado 36) (*vid.* sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, nota al pie nº 771, *supra*). Así, el TJCE desprendió que el objeto del trayecto realizado es irrelevante, siempre que se trate de una navegación que implique una prestación de servicios a título oneroso (apartado 37). En relación con la exención facultativa del artículo 8, apartado 2, letra g), de la Directiva 92/81/CEE (antecedente de la exención del artículo 15, apartado 1, letra k), de la DUE sobre los carburantes de automoción utilizados para las operaciones de dragado en vías navegables y puertos), el Tribunal de Justicia señaló que esta facultad de exención concedida a los Estados miembros no podía influir en la interpretación que debía darse al apartado 1 del mismo artículo (apartado 39)

Por consiguiente, el TJCE respondió a la segunda cuestión que las maniobras realizadas por una dragagánguil durante operaciones de succión y vertido de materiales, es decir, los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado, estaban comprendidas dentro del ámbito de aplicación del concepto de navegación, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE (apartado 41).

⁷⁷⁴ Sentencia *Sea Fighter*, C-505/10, EU:C:2011:725. M/S *Grethe Fighter* era un buque explotado por *Sea Fighter*, construido especialmente para dragado y otras labores en el agua. Dicho buque disponía de una

hidrocarburos que esté ligado al desplazamiento de un buque (apartado 19)⁽⁷⁷⁵⁾. Sin embargo, el Tribunal de Justicia declaró también que la navegación requiere que la prestación de servicios a título oneroso sea inherente al desplazamiento del buque (apartado 18). Esta afirmación no debería inducir a error, sino entenderse en el sentido general de que la navegación objeto de la exención requiere, simplemente, que el fin comercial sea inherente al desplazamiento del buque.

§ 331. Finalmente, la DIE también dispone facultades de limitación a la exención sobre la navegación en aguas comunitarias del artículo 14, apartado 1, letra c). Primero, los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación al transporte internacional e intracomunitario. Segundo, en los casos en que un Estado miembro haya celebrado un acuerdo bilateral con otro Estado miembro, podrán suprimir esta exención y aplicar un nivel de imposición inferior al nivel mínimo establecido en la DIE. Si un Estado miembro ejerce una de estas facultades dispuestas en artículo 14, apartado 2, de la DIE, deberá informar de ello a la Comisión en virtud del artículo 26 de la misma Directiva.

excavadora instalada en la cubierta de forma permanente, provista de su propio motor y de su propio depósito de carburante. La excavadora funcionaba con independencia del motor de propulsión del buque. Cuando la excavadora se utilizaba en tareas de dragado, el buque estaba anclado, pero se desplazaba cuando el material excavado se descargaba en el mar. Sea Fighter solicitó la devolución del impuesto especial por el consumo de hidrocarburos. En su oportunidad procesal, el Højesteret planteó al TJUE si debía interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE, en el sentido de que los hidrocarburos suministrados para ser utilizados en una excavadora instalada de forma permanente en un buque pero que, por tener su propio motor y depósito de carburante separados, funcionaba de forma independiente del motor de propulsión del buque, estaban exentos del impuesto.

El TJUE reiteró que cualquier operación de navegación para fines comerciales quedaba comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE, sin que deba hacerse distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación considerada (apartado 16). En este orden, reiteró que los desplazamientos inherentes a la ejecución de actividades de dragado estaban comprendidos dentro del ámbito de aplicación del concepto de navegación, a lo cual agregó que este concepto requería que la prestación de servicios a título oneroso fuese inherente al desplazamiento del buque (apartado 18). En cambio, el TJUE señaló que la disposición en cuestión no podía interpretarse en el sentido de que pudiese aplicarse a toda prestación de servicios realizada desde un buque en las aguas de la Unión, es decir, al consumo de hidrocarburos que no estuviese ligado al desplazamiento de un buque (apartado 19). En efecto, expuso que del texto de la disposición resultaba que la exención estaba condicionada al hecho de que los hidrocarburos fuesen utilizados como carburante para la navegación en aguas de la Unión (apartado 20).

En consecuencia, el TJUE respondió que el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81/CEE debía interpretarse en el sentido de que no estaban exentos del impuesto especial los hidrocarburos suministrados para ser utilizados en una excavadora que estaba instalada de forma permanente en un buque, pero que, al disponer de un motor y un depósito de carburante autónomos, funcionaba con independencia del motor de propulsión del buque.

⁷⁷⁵ *Vid.*, en sentido contrario: MICHEL, Valérie: «Accises». En *Revue Europe*, enero de 2008, n.º 1, comentario 41, p. 40: «La conclusion peut surprendre car l'indépendance de la motorisation de l'excavateur ne doit pas occulter l'unité de la prestation. L'on est ainsi enclin à partager la position de l'Avocat général Bot qui notait "que les équipements permanents du navire qui consomment des huiles minérales sont intimement liés à l'objet même de la navigation (...). Autrement dit, sans les travaux effectués à l'aide de tels équipements, le type de navigation commerciale en cause n'aurait plus lieu d'être. En cela, le déplacement du navire et la réalisation, par ce dernier, de prestations de services telles que des travaux maritimes constituent un ensemble indivisible". En dissociant l'excavatrice et le navire, la Cour s'éloigne d'une réalité pourtant clairement exposée par l'Avocat Général: "Sans l'excavatrice, le navire perd sa raison d'être, qui est de naviguer en vue d'effectuer des travaux maritimes. Sans le navire, l'excavatrice n'a plus d'utilité, car, installée de manière permanente sur le navire, cet engin ne peut pas servir à des travaux sur la terre ferme. La réalisation de travaux maritimes ne peut être distinguée de l'objet même de la navigation, et en constitue donc l'accessoire indispensable"».

§ 332. La transposición en España de esta exención de la DIE se cumple, en el marco del Impuesto sobre Hidrocarburos, en el artículo 51, apartado 2, letra b), de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales. A su vez, el concepto de «navegación privada de recreo» es transpuesto casi literalmente en el artículo 4, apartado 21, de la misma Ley.

§ 333. Francia, por su parte, transpone la exención con motivo de la TICPE en el artículo 265 *bis*, apartado 1, letra c), del *Code des Douanes*. Del mismo modo que con la exención referente con la navegación aérea⁽⁷⁷⁶⁾, el *Code des Douanes*, estampa una exención en positivo sobre la navegación marítima, evitando mencionar a las «embarcaciones privadas de recreo»⁽⁷⁷⁷⁾.

§ 334. El Reino Unido, por su parte, dispone en el artículo 14A de la HODA una reducción del impuesto especial sobre el biogasóleo a un tipo impositivo de 0,1114 £ por litro menor que el tipo impositivo fijado por el artículo 6AA⁽⁷⁷⁸⁾, cuando no es utilizado como carburante, o como aditivo o expansor en cualquier sustancia, para la navegación de recreo privada. Conjuntamente, el artículo 14C señala que el biogasóleo reducido no debe ser utilizado como carburante, o como aditivo o expansor en cualquier sustancia, para la navegación de recreo privada. Asimismo, el artículo 14E prohíbe que los aceites pesados con tipos reducidos y las biomezclas reducidas sean utilizadas como carburante para la navegación de recreo privada. En estas tres últimas normas la navegación de recreo privada tiene, por remisión expresa, el significado concedido en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la DIE. La declaración del uso en este sentido y el respectivo pago deben hacerse en conformidad con la *Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008*⁽⁷⁷⁹⁾⁽⁷⁸⁰⁾.

2. Exenciones facultativas.

a) Exención facultativa del régimen general de impuestos especiales: los *duty free shops*.

§ 335. El artículo 14 de la Directiva 2008/118/CE integra una exención facultativa en el régimen general de impuestos especiales relacionada con las ventas a los viajeros que

⁷⁷⁶ *Vid. supra* § 323.

⁷⁷⁷ Artículo 265 *bis*, apartado 1, letra c), del *Code des Douanes*: «c) Comme carburant ou combustible à bord des navires de pêche, des navires utilisés par leur propriétaire ou la personne qui en a la disposition à la suite d'une location, d'un affrètement ou à tout autre titre à des fins commerciales, notamment pour les besoins d'opérations de transport de personnes, de transport de marchandises ainsi que pour la réalisation de prestations de services à titre onéreux. L'exonération s'applique également aux navires utilisés pour les besoins des autorités publiques».

⁷⁷⁸ El artículo 6AA, apartado 3, de la HODA determina que el tipo impositivo aplicable al biogasóleo es el mismo que aquel aplicable a los aceites pesados. El artículo 6, apartado 1A, letra c), de la HODA, fija como tipo impositivo para los aceites pesados 0,5795 £ por litro.

⁷⁷⁹ S.I. 2008/2599.

⁷⁸⁰ El artículo 18 de la DIE autorizaba al Reino Unido a seguir aplicando las reducciones de los tipos impositivos o las exenciones previstas sobre la navegación en embarcaciones privadas de recreo. En virtud del artículo 18, apartado 1, párrafo 2, de la DIE, esta autorización expiraba el 31 de diciembre de 2006 o en la fecha especificada en el anexo II.

abandonan el territorio de la Unión, efectuadas en tiendas conocidas habitualmente como *duty free shops*. En específico, los Estados miembros tienen la posibilidad de eximir de impuestos especiales los productos entregados por tiendas libres de impuestos y que sean transportados en el equipaje personal de los viajeros que se trasladen a un tercer país o territorio, sea por vía aérea o marítima. Las entregas efectuadas a bordo de una aeronave o de un buque durante un vuelo o una travesía marítima a un tercer país o territorio son asimiladas a las entregas efectuadas por tiendas libres de impuestos. En consideración con los términos de la exención, ésta encuentra su aplicación plena en relación con los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas y sobre las labores del tabaco ⁽⁷⁸¹⁾.

b) Exenciones, devoluciones, condonaciones y reducciones facultativas en el nivel de imposición dispuestas por la Directiva 2003/96/CE.

i) Catálogo de exenciones y/o reducciones facultativas.

§ 336. La DIE considera que los Estados miembros deben tener la posibilidad de establecer exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia. Esta facultad debe ejercerse sin perjuicio de otras disposiciones del Derecho de la Unión y bajo un efectivo control fiscal ⁽⁷⁸²⁾.

§ 337. Sin embargo, a pesar de los límites y requisitos exigidos, el establecimiento de un régimen de exenciones y reducciones del nivel de imposición facultativo para los Estados miembros se posiciona en sentido contrario a la armonización europea de la estructura del impuesto especial sobre los productos energéticos. Esta selección optativa por los Estados miembros resta eficacia a los objetivos que fundamentan dichos beneficios fiscales que, en consideración con su valor, debieran ser comunes a la Unión Europea y no solamente propios a los Estados miembros que los implanten. La autonomía fiscal de los Estados miembros y la flexibilidad del régimen general de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad deberían encontrar su cabida en el amplio margen que permite la fijación de los niveles de imposición por sobre los mínimos establecidos por el Derecho de la Unión, pero las decisiones de cuándo y por qué declarar exentos y/o reducir la imposición de determinados productos deberían responder a argumentos de consenso entre los Estados miembros, tendentes a la formación de una estructura impositiva única europea y, en definitiva, al

⁷⁸¹ A efectos de la exención, la citada disposición define «tienda libre de impuestos», entendiéndose por tal «todo establecimiento situado en el recinto de un aeropuerto o de un puerto que cumpla los requisitos establecidos por las autoridades de los Estados miembros, de conformidad, en particular, con lo dispuesto en el apartado 3». El citado apartado 3 del artículo 14 establece una obligación para los Estados miembros de adoptar las medidas necesarias para que estas exenciones se apliquen de modo tal que se prevenga cualquier posible fraude, evasión o abuso. Este deber de control fiscal por parte de los Estados miembros se encuentra en plena sintonía con aquel dispuesto en los artículos 14 y 15 de la DIE. Conjuntamente, la Directiva 2008/118/CE define al «viajero con destino a un tercer país o territorio», identificándolo con «todo pasajero en posesión de un título de transporte, por vía aérea o marítima, en el que figure como destino final un aeropuerto o puerto situado en un tercer país o territorio».

⁷⁸² En relación con el deber de control fiscal, *vid. supra* nota al pie n.º 746, sentencia Comisión/Finlandia.

asentamiento de una política tributaria de la Unión Europea ⁽⁷⁸³⁾. De esta manera se podría establecer el equilibrio entre los requerimientos que exige el adecuado funcionamiento del mercado interior, por una parte, con aquellos que demandan las particulares circunstancias de cada Estado miembro, por otra. Frente a la actual situación, es el TJUE quien debe velar por la correcta aplicación de las exenciones y reducciones impositivas facultativas ⁽⁷⁸⁴⁾.

§ 338. Los Estados miembros que estipulen alguna de estas exenciones o reducciones del nivel de imposición deberán informar de ello a la Comisión, por disposición del artículo 26, apartado 1, de la DIE. Además, estas medidas podrán constituir ayuda estatal, de modo que los Estados miembros deberán notificar a la Comisión su utilización, en virtud del artículo 88, apartado 3, del Tratado.

§ 339. En específico, en virtud del artículo 15 de la DIE, los productos sobre los cuales los Estados miembros pueden aplicar, bajo control fiscal, exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición, son los siguientes:

(1) Los productos sujetos al impuesto especial utilizados, bajo control fiscal, en el ámbito de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medio ambiente o por lo que respecta a los combustibles obtenidos a partir de recursos renovables. Los beneficios fiscales sobre estas mercancías constituyen una política de estímulo para la creación de productos acordes con los objetivos ambientales que exige la misión del mercado interior. En este contexto, esta exención debería ser obligatoria para todos los Estados miembros. Como nota particular, cabe destacar la reiteración de la exigencia de control fiscal para ejercer la exención.

A modo de ejemplo, España recoge esta exención en el ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos, en el artículo 51, apartado 3, de la Ley 38/1992, declarando exentas la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes. A sus efectos, la disposición determina que son «proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes» aquellos

«proyectos de carácter experimental y limitados en el tiempo, relativos a la producción o utilización de los productos indicados y dirigidos a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados».

Esta definición destaca por la circunscripción estricta tanto del carácter experimental de los proyectos, como de su carácter temporal. Con esta delimitación, la exención potencia la legitimidad de su fundamento.

Conjuntamente, el artículo 52, letra c), de la Ley 38/1992, reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas en concepto de Impuesto sobre Hidrocarburos en los supuestos en que se utilicen productos sujetos al impuesto especial en proyectos

⁷⁸³ En este sentido, el CESE, en su Dictamen sobre la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos*, «se cuestiona si en el caso de las excepciones con fines ecológicos (por ejemplo: exoneraciones fiscales para las energías renovables) no deberían adoptarse disposiciones más vinculantes con objeto de evitar distorsiones de la competencia» (DO C 19 de 21.1.1998, p. 92).

⁷⁸⁴ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, pp. 545-546, 549-550.

piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables.

Francia crea en el artículo 266 *sexies* del *Code des Douanes* una *Taxe générale sur les activités polluantes*. Ahora bien, en virtud del apartado II, número 6, de la misma disposición, el *Code des Douanes* decide no aplicar esta *Taxe* a los lubricantes biodegradables, no eco-tóxicos (*écotoxiques*) y de origen renovables. Además, la *Taxe générale sur les activités polluantes* tiene una aplicación supletoria sobre determinados productos sujetos a la TICPE, en virtud del artículo 266 *quindecies* del mismo Código. No obstante, esta última disposición disminuye el tipo impositivo aplicable cuando se trate de energía renovable.

El Reino Unido, por su parte, considera expresamente esta exención en el artículo 20AB de la HODA, el cual permite a los Commissioners establecer beneficios fiscales (*repayments o rebates*) en relación con los impuestos especiales gravados sobre los combustibles (*fuel*) utilizados en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos más respetuosos del medio ambiente.

(2) La segunda exención o reducción del nivel de imposición optativa recae sobre la electricidad:

- «- de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico,
- de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas,
- generada a partir de biomasa y productos elaborados a partir de la biomasa,
- generada por metano emitido por minas de carbón abandonadas.
- generada por pilas de combustible”.

Para la imposición de la electricidad, la Comisión propuso como alternativa una armonización basada en el gravamen de la propia electricidad (impuesto sobre la producción), desestimando aquella que grava los combustibles para su producción (impuesto sobre los insumos). Sin embargo, la opción propuesta no permitía a los Estados miembros diferenciar los niveles de imposición directamente en función de la calidad medioambiental de los combustibles utilizados ⁽⁷⁸⁵⁾. Como solución a este problema, la DIE ofrece la exención en cuestión y, conjuntamente, el apartado 2 del artículo 15 dispone para los Estados miembros la posibilidad de devolver al productor, total o parcialmente, el impuesto pagado por el consumidor sobre la electricidad producida a partir de alguno de estos productos especificados.

Al respecto, nos parece que éste es uno de aquellos casos en que operaría mejor una reducción del nivel impositivo que una exención. Esta reducción se legitimaría porque esta electricidad, al proceder de procedimientos o productos menos contaminantes, no justificaría del todo el cobro del impuesto especial en su parte relacionada con los fines de protección ambiental. No obstante, el consumo de este tipo de electricidad no deja de constituir una manifestación de capacidad económica, de manera que la parte relativa con los fines recaudatorios del impuesto especial si estarían justificadas.

Como destaca la redacción la disposición, esta exención o reducción impositiva ofrece varias alternativas. En este orden, España dispone en el artículo 94, número 6, de la Ley 38/1992, en relación con el Impuesto Especial sobre la Electricidad, una exención sobre la energía eléctrica suministrada que haya sido generada por pilas de combustible. De modo general, en cambio, el Reino Unido establece en el artículo 19 de la *Schedule 6* de

⁷⁸⁵ COM(97) 30 final de 12.3.1997, p. 5.

la *Finance Act 2000*, en el marco de la *Climate Change Levy*, una exención sobre la electricidad proveniente de recursos renovables. Al mismo tiempo, la exención británica es desarrollada por la Parte IV «Renewable Source Electricity» de la *Climate Change Levy (General) Regulations 2001* ⁽⁷⁸⁶⁾.

(3) En el marco de las opciones ofrecidas a los Estados miembros para aplicar políticas ambientales más ambiciosas ⁽⁷⁸⁷⁾, es posible establecer exenciones o reducciones impositivas sobre los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad ⁽⁷⁸⁸⁾.

La Ley 38/1992 española, aplica esta alternativa exclusivamente a los productos del código NC 2705 en el artículo 51, apartado 4, declarando exentas la fabricación y la importación de tales productos cuando se destinen a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas ⁽⁷⁸⁹⁾. Una opción diferente sigue la mencionada Ley cuando en el artículo 50, apartado 1, Tarifa 1.^a, en los epígrafes 1.16 y 1.17, fija un tipo impositivo reducido para los gasóleos y fuelóleos, respectivamente, destinados a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en las instalaciones que especifica. En relación con el gas natural, el artículo 50 de la Ley 38/1992, en su apartado 4 en conjunto con su apartado 1, Tarifa 1.^a, epígrafes 1.10.1 y 1.10.2, regula su imposición cuando es utilizado en procesos de cogeneración de energía eléctrica y energía térmica. Por otra parte, en el ámbito del Impuesto Especial sobre el Carbón, el artículo 84, apartado 2, de la misma Ley, regula, de modo proporcional, los tipos impositivos aplicables al carbón utilizado en una planta de cogeneración de energía eléctrica.

La legislación francesa, en el artículo 266 *quinquies* A, del *Code des Douanes*, establece que la entrega de gas natural y de aceites minerales destinados a ser utilizados en las instalaciones de cogeneración, para la producción combinada de calor y de electricidad o de calor y energía mecánica, están exentas de las *Taxes intérieures de consommation* de los artículos 265 y 266 *quinquies*. No obstante, esta exención es temporal, con un duración de cinco años a contar de la puesta en servicio de las instalaciones y, en el caso del fuelóleo pesado (*fioul lourde*) con una cantidad de azufre superior a 1 % en las instalaciones de cogeneración equipadas de dispositivos de desulfuración de humos en conformidad con las reglas vigentes, con una duración de 10 años. Todavía más, esta exención se aplica a las instalaciones puestas en servicio, a más tardar, al 31 de diciembre de 2007, de manera que sólo seguiría vigente para el fuelóleo pesado.

El Reino Unido también opta por la exención en el artículo 15 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, en relación con la *Climate Change Levy*, en el cual declara exentos los suministros de productos sujetos (que no sea autosuministros) destinados a ser

⁷⁸⁶ S.I. 2001/838.

⁷⁸⁷ COM(97) 30 final de 12.3.1997, p. 7.

⁷⁸⁸ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 546, nota al pie n.º 208: «La cogénération est un principe de production simultanée d'électricité et de chaleur étant issue de la production électrique ou l'inverse».

⁷⁸⁹ A efectos de la mencionada disposición, se considera central combinada la «instalación cuya actividad de producción de electricidad o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizadas con arreglo a lo establecido en el Capítulo II del Título IV de dicha Ley».

utilizados en una estación de generación combinada de calor y electricidad total o parcialmente exenta, en la producción de cualquier producto de la estación.

(4) En estrecha relación con la alternativa anterior, es posible declarar exenta o reducir el nivel de imposición de la electricidad producida por la generación combinada de calor y electricidad, con la condición de que los generadores combinados sean respetuosos con el medio ambiente. El artículo 15, letra d), de la DIE, no define qué debe entenderse por «respetuoso con el medio ambiente». En consecuencia, permite que sean los Estados miembros quienes den contenido a esta expresión hasta que el Consejo adopte una definición común. La delimitación en el Derecho de la Unión de la locución «respetuoso con el medio ambiente» a efectos de esta exención es apremiante, teniendo en consideración las eventuales repercusiones en la imposición sobre los productos energéticos que pueden generar las diferencias sobre este concepto entre los Estados miembros ⁽⁷⁹⁰⁾.

A modo de ejemplo, el Reino Unido instituye en el artículo 16 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, en el marco de la *Climate Change Levy*, una exención sobre los suministros (otros que los autosuministros) de electricidad producida en una estación de generación combinada de calor y electricidad parcialmente exenta, y realizados desde dicha estación. Además, el artículo 20A de la mencionada *Schedule* declara exenta la electricidad producida en estaciones de generación combinada de calor y electricidad, bajo cumplimiento de los requisitos que enuncia, si la electricidad es suministrada antes del 1 de abril de 2018. Esta última exención es desarrollada en la *Climate Change Levy (General) Regulations 2001*, en su Parte IVA «Combined Heat and Power Stations».

(5) La letra e) del artículo 15, apartado 1, de la DIE, considera a efectos de exención o reducción del nivel de imposición a los productos energéticos y la electricidad utilizados para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús. La Comisión, en su propuesta que aspiraba a modificar la DIE ⁽⁷⁹¹⁾, incluía esta alternativa dentro del conjunto de exenciones y reducciones que pretendía limitar. Sin embargo, debe tenerse en consideración el efecto de estos beneficios fiscales en el incentivo del transporte público, en el entendido de que este último es conveniente para la protección del ambiente al evitar la masificación del transporte privado y el consecuente aumento de emisiones de CO₂.

En cuanto a su transposición, España decide, en el artículo 51, apartado 2, letra d), de la Ley 38/1992, declarar exentos del Impuesto sobre Hidrocarburos la fabricación e importación de productos sujetos que se utilicen como carburante en el transporte por ferrocarril.

Francia, en el ámbito de la *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité*, declara exenta la electricidad utilizada para el transporte de personas y de mercancías por tren, metro, tranvía y trolebús, en el artículo 266 *quinquies C*, apartado 5, número 2, del *Code des Douanes*.

El Reino Unido, en relación con la *Climate Change Levy*, también ejerce esta facultad y declara exentos, en el artículo 12 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, los

⁷⁹⁰ En el mismo sentido, BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 546, nota al pie 209.

⁷⁹¹ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10.

suministros de productos sujetos al impuesto especial usados en los medios de transporte que especifica.

(6) La letra f) del artículo 15, apartado 1, de la DIE, tiene en consideración los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburantes para la navegación por vías navegables interiores, incluida la pesca, distinta de la navegación de recreo privada y la electricidad producida a bordo de las embarcaciones. La sentencia *Jan De Nul* ⁽⁷⁹²⁾ dilucidó el concepto de «navegación por vías navegables interiores», declarando que esta navegación no constituye un elemento de interpretación determinante del alcance de la exención obligatoria relacionada con la «navegación en aguas comunitarias». En consecuencia, esta exención facultativa sólo tiene una aplicación residual en oposición a la exención obligatoria del artículo 14, apartado 1, letra c), de la DIE, en el sentido de que sólo es aplicable cuando la navegación en las vías navegables interiores se realiza fuera de las aguas en las que pueda practicarse la navegación marítima con fines comerciales ⁽⁷⁹³⁾. Por otra parte, la Comisión aboga por la mantención de estas exenciones o reducciones, pues se basan en convenios internacionales.

Como ejemplo de transposición tenemos el caso francés que, en virtud del artículo 265 *bis*, apartado 1, letra e), del *Code des Douanes*, declara exentos los productos sujetos a las *taxes intérieures de consommation* cuando son destinados a ser utilizados como carburante o combustible para el transporte de mercaderías sobre las vías navegables interiores.

(7) La DIE permitía disponer exenciones o reducciones en el nivel de imposición del gas natural en los Estados miembros cuya cuota de gas natural en energía final hubiese sido inferior al 15 % en el año 2000. Esta disposición tenía como objetivo reforzar la seguridad de abastecimiento de la Unión mediante la diversificación de las fuentes de energía ⁽⁷⁹⁴⁾. Sin embargo, el artículo 15, apartado 1, letra g), limitó la aplicación de estos beneficios fiscales hasta un máximo de diez años tras la entrada en vigor de la DIE o hasta que la cuota nacional de gas natural alcance el 25% del consumo final de energía, dependiendo de lo que se produjese antes.

(8) Justificadas por razones sociales, la DIE ofrece la posibilidad de disponer exenciones o reducciones impositivas sobre la electricidad, el gas natural, el carbón y los combustibles sólidos que sean utilizados para uso doméstico y por organizaciones reconocidas como caritativas por el Estado miembro. El artículo 15, apartado 1, letra h), ofrece alternativas complementarias en el caso de organizaciones caritativas: a) los Estados miembros pueden limitar la exención o reducción impositiva al uso para actividades no profesionales; b) cuando tenga lugar un uso mixto, la imposición debe aplicarse proporcionalmente a cada tipo de uso; c) si un uso resulta insignificante, puede ser considerado como nulo.

Esta facultad se verifica en el artículo 79, apartado 3, letra d), de la Ley 38/1992 española, en relación con el Impuesto Especial sobre el Carbón, el cual declara exentas las operaciones de puesta a consumo de carbón cuando impliquen su empleo como

⁷⁹² Vid. *supra* nota al pie n.º 773.

⁷⁹³ Vid. *supra* § 326 y ss.

⁷⁹⁴ COM(97) 30 final de 12.3.1997, p. 7.

combustible en el ámbito del consumo doméstico y residencial. A estos efectos, se presume que el carbón se destina a esta utilización cuando es objeto de venta o entrega a consumidores finales no industriales.

El Reino Unido, por su parte, en el marco de la *Climate Change Levy*, dispone en el artículo 8 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000* la exclusión del impuesto especial de aquellos suministros de productos sujetos destinados al uso doméstico o a usos de carácter caritativo. El apartado 2 de la mencionada disposición aclara que, para sus efectos, los suministros para usos de caridad son aquellos en los cuales los productos suministrados son para un uso de caridad diferente al desarrollado en el curso o fomento de un negocio. No obstante, la norma considera la posibilidad de suministros parciales. Es más, si un suministro es 60 % destinado a un uso doméstico o caritativo debe considerarse completamente destinado a este uso.

(9) Otra posibilidad son las exenciones o reducciones sobre el gas natural y el GPL utilizados como carburante. No obstante, la Comisión ha propuesto suprimir gradualmente esta posibilidad ya que estos productos no son de origen renovable ⁽⁷⁹⁵⁾. Por nuestra parte, nos parece que éste es otro de aquellos casos en que la alternativa de una reducción del nivel impositivo despliega toda su utilidad. Una reducción tendría en consideración el carácter no renovable de estos productos, pero, al mismo tiempo, incentivaría su uso por sobre el resto de productos energéticos más contaminantes.

Esta opción no es escogida en España, donde la Ley 38/1992, en relación con el Impuesto sobre los Hidrocarburos, fija un tipo impositivo para el GLP y el gas natural en el artículo 50, tarifa 1ª, epígrafes 1.6 y 1.9, respectivamente, que considera estos usos.

En Francia, el artículo 266 *quinquies*, apartado 4, letra a), número 1, del *Code des Douanes*, excluye de la TICGN los productos sujetos que son utilizados de un modo diferente al de combustible. Sin embargo, esta exención se hace bajo reserva de lo dispuesto en el artículo 265, que establece la TICPE y grava el uso como carburante.

El Reino Unido instaura en el artículo 8 de la HODA un impuesto especial sobre el gas utilizado como carburante de carretera (*road fuel gas*). Cuando se trata de gas natural, la norma aplica un tipo reducido. En consonancia con lo dicho, el artículo 3, apartado 2, letra a), de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, dispone que el gas carburante de carretera, en el significado de la HODA, no es un producto sujeto a la *Climate Change Levy*.

(10) Los carburantes de automoción utilizados en el sector de la fabricación, el desarrollo, la realización de pruebas y el mantenimiento de aeronaves y buques. En el ámbito aéreo, el TJUE indicó en la sentencia *Systeme Helmholtz* ⁽⁷⁹⁶⁾ que esta exención tiene por objeto fomentar las actividades comerciales a las que se dedican los constructores de aviones y los talleres de mantenimiento aeronáutico, las cuales implican, en particular, el consumo de carburante en el suelo y no pertenecen al ámbito de actividad habitual de las empresas que operan en el sector de la navegación aérea. Conforme a ello, el TJUE indicó que esta exención facultativa se reserva a los usos de

⁷⁹⁵ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10.

⁷⁹⁶ *Vid. supra* nota al pie n.º 753.

carburante por las empresas que se dedican concretamente a las actividades indicadas en ella.

Esta exención es recogida por la Ley 38/1992 española, en el artículo 51, apartado 2, letra e), según el cual quedan exentas la fabricación e importación de productos sujetos que se destinen a la utilización en la construcción, modificación, pruebas y mantenimiento de aeronaves y embarcaciones.

Esta alternativa también es transpuesta en Francia. El *Code des Douanes*, en el artículo 265 *bis*, apartado 2, declara exentos de tasas interiores de consumo los carburantes destinados a los motores de avión cuando son utilizados en el marco de la construcción, desarrollo, de la puesta a punto, de pruebas o de la mantención de las aeronaves o de sus motores.

(11) Por constituir operaciones complementarias a la navegación en aguas comunitarias, la letra k) del artículo 15, apartado 1, de la DIE, permite exenciones y reducciones del nivel de imposición sobre los carburantes de automoción utilizados para las operaciones de dragado en vías navegables y puertos.

Esta exención es transpuesta por la Ley 38/1992 española, en el artículo 51, apartado 2, letra f), según el cual quedan exentas la fabricación e importación de productos sujetos que se destinen a la utilización en operaciones de dragado de vías navegables y puertos.

(12) Por último, la letra l) del artículo en cuestión permite las exenciones y reducciones sobre los productos incluidos en el código NC 2705 utilizados para calefacción⁽⁷⁹⁷⁾. En el caso del gas de hulla, la Comisión propuso mantener la posibilidad de declararlo exento o de aplicar un nivel reducido, pues concluyó que someterlo a imposición crearía una carga administrativa desproporcionada, tanto para las empresas como para las administraciones⁽⁷⁹⁸⁾. Frente a este argumento, sólo queda interceder por la aplicación de una exención obligatoria en estos supuestos, pues las reducciones del nivel de imposición no constituyen obstáculo para las cargas administrativas que se pretenden evitar.

Aun así, en España se cobra el Impuesto sobre Hidrocarburos sobre estos productos en virtud del artículo 50, apartado 1, Tarifa 2.^a, epígrafes 2.12, 2.13.1 y 2.13.2, de la Ley 38/1992. En cambio en Francia, los productos del código NC 2705 están exentos de la TICGN en el artículo 266 *quinquies*, apartado 7, del *Code des Douanes*.

ii) *Exenciones o tipos reducidos sobre los biocarburantes y biocombustibles.*

§ 340. Los fines de protección ambiental de la DIE se manifiestan con los beneficios dispuestos para los biocarburantes y biocombustibles. Estos productos presentan ventajas interesantes en contraposición con los combustibles fósiles convencionales: son neutros en emisiones de CO₂, pueden producirse a través de cultivos en la Unión Europea y, en consecuencia, pueden fomentar la economía rural. Sin embargo, como

⁷⁹⁷ El código NC 2705 corresponde con el gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos.

⁷⁹⁸ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10.

advirtió la Comisión en la Propuesta que pretendía modificar la DIE ⁽⁷⁹⁹⁾, los combustibles renovables tienen un contenido en energía más bajo que los combustibles fósiles, de manera que, en el marco de un sistema fiscal basado en la relación volumen/tipo impositivo, la competitividad de los biocarburantes y biocombustibles es deficiente. Por ello, los combustibles renovables requieren el establecimiento de incentivos fiscales para los productores y distribuidores de estos productos, tendentes a reducir los costes de producción ⁽⁸⁰⁰⁾.

§ 341. El contexto previamente mencionado justifica el artículo 16 de la DIE, el cual ofrece a los Estados miembros la posibilidad de aplicar una exención o un tipo impositivo reducido, bajo control fiscal, a los productos sujetos al impuesto especial sobre los productos energéticos y electricidad, cuando estén constituidos o contengan uno o varios de los productos siguientes:

- «– los productos incluidos en los códigos NC 1507 a 1518 ^[801],
- los productos incluidos en los códigos NC 3824 90 55 ^[802] y 3824 90 80 a 3824 90 99 para sus componentes obtenidos a partir de biomasa ^[803],
- los productos incluidos en los códigos NC 2207 20 00 ^[804] y 2905 11 00 ^[805] que no sean de origen sintético.
- los productos obtenidos a partir de biomasa, comprendidos los productos incluidos en los códigos NC 4401 ^[806] y 4402 ^[807]».

§ 342. Asimismo, cuando los productos sujetos al impuesto sobre los productos energéticos y la electricidad contengan agua (códigos NC 2201 y 2851 00 10)⁽⁸⁰⁸⁾, el artículo 16 permite a los Estados miembros, bajo control fiscal, aplicar un tipo impositivo reducido.

⁷⁹⁹ COM(2011) 169 final de 13.11.2011.

⁸⁰⁰ *Vid. supra* § 85 y ss. en relación con la Directiva 2003/30/CE y con la Directiva 2009/28/CE.

⁸⁰¹ Los cuales corresponden con aceites y grasas animales o vegetales, identificados en el § 145 n.º (1).

⁸⁰² Código NC 3824 90 55: [3824: Preparaciones aglutinantes para moldes o núcleos de fundición; productos químicos y preparaciones de la industria química o de las industrias conexas, incluidas las mezclas de productos naturales, no expresados ni comprendidos en otra parte:] Mezclas de mono-, di- y triestearatos de ácidos grasos de glicerina (emulsionantes de grasas).

⁸⁰³ Los cuales corresponden con: 3824 90 80: Mezcla de aminas obtenidas de ácidos grasos dimerizados, con un peso molecular medio superior o igual a 520 pero inferior o igual a 550. 3824 90 85: 3-(1-Etil-1-metilpropil)isoxazol-5-ilamina, en forma de solución en tolueno. 3824 90 87: Mezclas formadas principalmente por metilfosfonato de (5-etil-2-metil-2-óxido-1,3,2- dioxafosforina-5-il)metil metilo y metilfosfonato de bis[(5-etil-2-metil-2-óxido-1,3,2-dioxafosforina-5-il)metilo]; mezclas formadas principalmente por metilfosfonato de dimetilo, oxirano y pentóxido de difósforo. 3824 90 97: Los demás.

⁸⁰⁴ El código NC 2207 20 00 corresponde con [2207: Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación:] Alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación.

⁸⁰⁵ En relación con el código NC 2905 11 00, *vid. supra* § 145, n.º (4).

⁸⁰⁶ Código NC 4401: Leña; madera en plaquitas o partículas; aserrín, desperdicios y desechos, de madera, incluso aglomerados en leños, briquetas, «pellets» o formas similares.

⁸⁰⁷ Código NC 4402 : Carbón vegetal, comprendido el de cáscaras o de huesos (carozos) de frutos, incluso aglomerado.

⁸⁰⁸ Código NC 2201: Agua, incluidas el agua mineral natural o artificial y la gaseada, sin adición de azúcar u otro edulcorante ni aromatizada; hielo y nieve. En el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 2015/1754 [*vid. supra* § 46] el Código NC 2851 no aparece definido.

§ 343. A efectos de la aplicación de la exención o del tipo impositivo reducido, el apartado 1 del artículo 16 de la DIE determina qué debe entenderse por «biomasa», señalando por tal

«la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos procedentes de la agricultura (incluidas las sustancias de origen vegetal y animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y urbanos».

La posibilidad de obtener carburantes a partir de la biomasa es valorada, entre otras razones, por constituir una fuente de energía alternativa a los combustibles fósiles, la cual permite afrontar las constantes crisis del petróleo y disminuir el alto grado de dependencia de los países europeos ⁽⁸⁰⁹⁾.

§ 344. La DIE efectúa una regulación minuciosa de los beneficios fiscales considerados para los biocarburantes y biocombustibles. Además del control fiscal que exige el apartado 1 del artículo 16, el apartado 2 de la disposición fija límites a su aplicación. En específico, la exención o reducción del impuesto que resulte de la aplicación del tipo reducido no puede ser superior al importe del impuesto que se adeudaría por el volumen de los productos habilitantes ⁽⁸¹⁰⁾ presente en los productos energéticos que pueden beneficiarse de dicha reducción. De este modo, la Directiva impide que la aplicación de la exención o reducción se extienda al resto de productos energéticos. Ahora bien, como contrapartida a la aplicación estricta exigida, el apartado 2 del artículo 16 permite a los Estados miembros aplicar niveles de imposición inferiores a los niveles mínimos de imposición fijados por la DIE a los productos constituidos por los productos habilitantes o que contienen los productos habilitantes. Además, los apartados 3 y 5 del artículo 16 regulan las formas para establecer las exenciones o tipos impositivos reducidos. El apartado 6, por su parte, fija una derogación condicional de estos beneficios fiscales. Por último, en virtud del apartado 7 de la misma disposición, los Estados miembros deben comunicar a la Comisión, cada doce meses, la lista de exenciones o reducciones fiscales aplicadas a los biocarburantes y biocombustibles.

§ 345. En cuanto a la transposición de estos beneficios fiscales, España incorpora los biocarburantes y biocombustibles en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos ⁽⁸¹¹⁾. En específico, la Ley 38/1992 establece en el artículo 50 bis los tipos impositivos aplicables, remitiéndose a los epígrafes 1.13, 1.14 y 1.15 del artículo 50 de la misma Ley. No obstante, advertimos que los tipos estatales fijados en dichos epígrafes son exactamente los mismos que aquellos fijados para los combustibles fósiles: el epígrafe 1.13 dispone para el bioetanol y biometanol los mismos tipos impositivos que para la gasolina sin plomo de 98 octanos o de octanaje superior y para las demás gasolinas sin plomo; el epígrafe 1.14 fija para el biodiesel usado como

⁸⁰⁹ ESCOBAR LASALA, Juan José: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». En De Bunes Ibarra, José Manuel (coord.); *et al.*: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 649: «En primer lugar, constata que ya desde la primera crisis del petróleo acaecida en 1973, se ha prestado atención a la biomasa como una fuente de energía alternativa a los combustibles fósiles, valorándose su potencial en la obtención de carburantes alternativos dada la casi exclusiva dependencia del petróleo por parte del sector transporte. Se destacan los aceites vegetales, la remolacha, cereales y otros cultivos, así como ciertos residuos orgánicos (por ejemplo, el aceite de fritura usado) como fuentes de obtención de esos carburantes alternativos».

⁸¹⁰ *Vid. supra* § 341 y § 342.

⁸¹¹ *Vid. supra* § 155.

carburante los mismos tipos que para los gasóleos de uso general y; el epígrafe 1.15 dispone para el biodiesel usado como carburante en determinados motores y, en general, como combustible, y para el biometanol usado como combustible, el mismo tipo reducido que el dispuesto para el gasóleo en los mismos usos. Sentado lo anterior, en concordancia con el artículo 16, apartado 2, primer párrafo, de la DIE, el artículo 50 bis de la Ley española exige que los tipos impositivos de los biocarburantes y biocombustibles se apliquen exclusivamente sobre el volumen de dichos productos, sin que puedan aplicarse a otros con los pudieran utilizarse mezclados.

§ 346. Francia ha optado por dar un tratamiento fiscal favorable a los biocarburantes. El *Code des Douanes*, en el artículo 265 bis A, establece en relación con la TICPE una reducción de los tipos impositivos para los combustibles renovables ⁽⁸¹²⁾. El artículo 266 *quinquies*, apartado 7, declara exento de la TICGN el biogás del código NC 2711 29, cuando no está mezclado con gas natural. Además, en virtud del artículo 266 *quindecies*, apartado III, del *Code des Douanes*, los tipos impositivos de la tasa suplementaria de la *taxe générale sur les activités polluantes* se reducen en proporción a la cantidad de biocarburantes incorporados en los carburantes sujetos ⁽⁸¹³⁾⁽⁸¹⁴⁾.

§ 347. Como hemos señalado a propósito de la transposición del ámbito objetivo de los impuestos especiales sobre los productos energéticos en el Reino Unido ⁽⁸¹⁵⁾, la HODA grava el biogasóleo (artículo 6AA), las mezclas de biogasóleo y aceites pesados (artículo 6AB), el bioetanol (artículo artículo 6AD) y las mezclas de bioetanol y aceites de hidrocarburos (artículo 6AE). No obstante, los tipos impositivos dispuestos son los mismos que los establecidos para los aceites pesados en el caso del biogasóleo y sus mezclas, y que los establecidos para la gasolina sin plomo en el caso del bioetanol y sus mezclas. El artículo 14A dispone una reducción de los impuestos especiales sobre el biogasóleo cuando no es utilizado como carburante en vehículos de transporte por carretera, ni como carburante en las embarcaciones privadas de recreo, ni como aditivo o expansor en cualquier sustancia utilizada en los modos previamente mencionados ⁽⁸¹⁶⁾. El artículo 14B, por su parte, fija una reducción del impuesto especial sobre las mezclas de biogasóleo (*bioblend*) que no se utilicen como carburante en vehículos de transporte por carretera.

§ 348. En relación con la *Climate Change Levy*, el artículo 13 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000* declara exentos del impuesto especial, bajo ciertas condiciones, el

⁸¹² Según el artículo 265 bis, apartado 1, del *Code des Douanes*, los productos objeto de la reducción son: 1) ésteres metílicos de aceites vegetales incorporados al gasóleo o al fuelóleo doméstico; 2) ésteres metílicos de aceite animal o regenerado/usado incorporados al gasóleo o al fuelóleo doméstico; 3) contenido alcohólico de los derivados del alcohol etílico incorporados a los carburantes de octanaje elevado cuyo componente alcohólico es de origen agrícola, con la nomenclatura aduanera combinada NC 220710; 4) alcohol etílico de origen agrícola, con nomenclatura aduanera combinada NC 220710, incorporado a los carburantes de octanaje elevado o al superetanol E85 incluido en el índice de identificación 55; 5) biogasóleo sintético; 6) ésteres etílicos de aceite vegetal incorporados al gasóleo o al fuelóleo doméstico.

⁸¹³ En relación con el tratamiento fiscal de los biocarburantes en Francia, *vid.* LANDBECK, Dominique: «Le régime juridique des biocarburants». En *Revue Environnement et Développement Durable*, junio de 2007, n.º 6, estudio 8, pp. 11-17.

⁸¹⁴ *Vid. infra* § 366.

⁸¹⁵ *Vid. supra* § 162.

⁸¹⁶ *Vid. supra* § 334.

suministro de productos sujetos si éstos son utilizados en la producción de biogasóleo, de mezclas de biogasóleo, de bioetanol y de mezclas de bioetanol.

iii) *Reducciones impositivas a favor de empresas de elevado consumo energético.*

§ 349. El artículo 17 de la DIE instituye diversas posibilidades de reducción del nivel de imposición a favor de determinadas entidades empresariales. Tal como indicase la Comisión ⁽⁸¹⁷⁾, el objetivo de estos beneficios fiscales es que tanto la ampliación del ámbito objetivo llevada a cabo por la DIE como la fijación de los nuevos niveles mínimos de imposición no afecten la competitividad de las empresas europeas frente a las de terceros países. Una de estas reducciones tiene por beneficiario a las «empresas de elevado consumo energético» ⁽⁸¹⁸⁾. El apartado 1 de la disposición en cuestión, letra a), permite que los Estados miembros apliquen a estas empresas reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción, para motores estacionarios, para plantas y maquinarias utilizadas en construcción, ingeniería civil u obras públicas y, por último, para la electricidad, siempre que los niveles mínimos de imposición de la DIE sean respetados por término medio por cada empresa.

§ 350. En el caso de que un Estado miembro disponga una reducción impositiva para las empresas de elevado consumo energético deberá informarlo a la Comisión, en virtud del artículo 26, apartado 1, de la DIE. El apartado 2 del artículo 26 exige que también se notifiquen estas medidas a la Comisión en virtud del apartado 3 del artículo 88 del Tratado, pues pueden constituir ayuda estatal.

§ 351. La facultad del artículo 17, apartado 1, de la DIE, es ejercida por España en el artículo 98, letra f), de la Ley 38/1992, el cual aplica sobre la base imponible del Impuesto Especial sobre la Electricidad una reducción del 85 % sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a actividades industriales cuyas compras o consumos de

⁸¹⁷ COM(97) 30 final de 12.3.1997.

⁸¹⁸ El artículo 17, apartado 1, de la DIE, entrega una serie de definiciones a objeto de determinar la aplicación de la reducción impositiva. Por «empresa de elevado consumo energético» entiende «la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11 [vid. *supra* § 276], cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. Los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas, a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector».

Las «compras de productos energéticos y de electricidad» son definidas como «el coste real de la energía comprada o generada en una empresa. Únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8 [para motores estacionarios o respecto de plantas y maquinarias utilizadas en construcción, ingeniería civil y obras públicas]. Se incluyen todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible».

El «valor de producción» es definido como «el volumen de negocios, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio del producto, más o menos la variación de cotizaciones de los productos acabados, el trabajo en curso y los bienes y servicios comprados para su reventa, menos las compras de bienes y servicios para su reventa».

Finalmente, el «valor añadido» es definido como «el volumen de negocios total objeto de IVA, incluidas las ventas de exportación, menos la compra total objeto de IVA, incluidas las importaciones».

electricidad representen al menos el 5 % del valor de la producción. De este modo, España hace más severo el criterio para calificar a una empresa como de elevado consumo energético, al requerir unas compras o consumos de electricidad por sobre el 3 % del valor de la producción que exige la DIE.

§ 352. Francia, por su parte, ejerce la facultad del artículo 17 de la DIE en el artículo 265 *nonies* del *Code des Douanes*, disponiendo tres supuestos en los cuales se permite aplicar un tipo impositivo anterior al vigente. El primer supuesto tienen lugar con aquellas personas que explotan empresas de elevado consumo energético (con remisión expresa al significado del artículo 17 de la DIE) y que ejercen una actividad mencionada en el Anexo I de la Directiva 2003/87/CE ⁽⁸¹⁹⁾, a las cuales se les permite aplicar sobre el consumo de productos usados como combustibles para las necesidades de sus instalaciones el tipo impositivo de la *taxe intérieure de consommation* vigente al 31 de diciembre de 2013. El segundo supuesto dice relación con los mismos usos y con el mismo tipo impositivo anterior, cuando estas empresas son incluidas en los sistemas de intercambio de cuotas de emisión de gases de efecto invernadero, de conformidad con el artículo 24 de la Directiva 2003/87/CE, a contar de la fecha en que la Comisión Europea haya aprobado la demanda de inclusión prevista por el artículo 24 señalado. El tercer supuesto aplica, para el periodo 2015-2019, el tipo impositivo vigente al 31 de diciembre de 2014 a los mismos usos previamente señalados, respecto con las personas que explotan empresas de elevado consumo energético sin que estén sujetas a la Directiva 2003/87/CE, que ejerzan en sus instalaciones una actividad del Anexo I de dicha Directiva mencionada en la lista de sectores y subsectores considerados como expuestos a un riesgo importante de fuga de carbono.

§ 353. Con ocasión de la *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité*, el artículo 266 *quinquies C*, apartado 5, número 5, del *Code des Douanes*, no fija una reducción impositiva, sino que declara exenta la electricidad de una potencia contratada superior a 250 kW y utilizada por personas de elevado consumo energéticos sujetos a autorización para la emisión de gases de efecto invernadero para las necesidades de las instalaciones mencionadas en el artículo L.229-5 del *Code de l'environnement*.

§ 354. También se considera una exención (y no una reducción impositiva) por esta causal en el ámbito de la TICC. El artículo 266 *quinquies B*, apartado 5, número 4, del *Code des Douanes*, declara exentos los productos sujetos cuando son utilizados por empresas de valorización de biomasa cuyas compras de combustible y de electricidad utilizados para esta valorización representan al menos el 3 % de su volumen de negocios, bajo reserva de que estén sujetas al régimen de cuotas de emisión de gases de efecto invernadero prevista en los artículos L.229-5 a L.229-19 del *Code de l'environnement* o que apliquen acuerdos voluntarios de reducción de gases de efecto invernadero que permitan alcanzar objetivos ambientales equivalentes o aumentar su eficiencia energética.

§ 355. En el Reino Unido, el artículo 51 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, en el marco de la *Climate Change Levy*, describe cuáles son las instalaciones que se consideran empresas de elevado consumo energético. Estas empresas están relacionadas

⁸¹⁹ DO L 275 de 25.10.2003, pp. 32-46.

con los «acuerdos sobre el cambio climático» y, por esta vía, puede tener aplicación un tipo reducido en virtud del artículo 42 del mismo Anexo (⁸²⁰).

iv) *Reducciones impositivas por acuerdos o regímenes de permisos negociables de protección ambiental o de eficiencia energética.*

§ 356. El artículo 17, apartado 1, letra b), de la DIE, faculta a los Estados miembros para aplicar reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción, para motores estacionarios, para plantas y maquinarias utilizadas en construcción, ingeniería civil u obras públicas, y para la electricidad, cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes. La aplicación de estas reducciones impositivas requieren el cumplimiento de dos requisitos: primero, que los acuerdos o regímenes habilitantes conduzcan a alcanzar objetivos de protección ambiental o a mejorar la eficiencia energética; segundo, que los niveles mínimos de imposición de la DIE sean respetados por término medio por cada empresa.

§ 357. Los Estados miembros deben informar a la Comisión de las reducciones impositivas adoptadas en razón de la letra b) del artículo 17 de la DIE, por orden del artículo 26, apartado 1, de la misma Directiva. Además, como estas medidas pueden constituir ayuda estatal, deben ser notificadas a la Comisión en virtud del artículo 88, apartado 3, del Tratado.

§ 358. Podemos observar en el Reino Unido como el régimen de la *Climate Change Levy* recoge esta posibilidad de reducción impositiva. En específico, el artículo 42 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, al fijar el monto a pagar en concepto del impuesto especial, reconoce la existencia de «suministros de tipo impositivo reducido» (*reduced-rate supply*). A efectos de la *Schedule 6*, el artículo 44 declara como «suministros de tipo impositivo reducido» los suministros de productos imponibles a una instalación (*facility*) especificada en un certificado otorgado por un Administrador a los Commissioners como una instalación que es considerada bajo el amparo de un acuerdo sobre el cambio climático (*climate change agreement*) por un periodo especificado en el certificado, y que son realizados durante dicho periodo. Los artículos 46, 47 y 48 regulan qué debe considerarse como «acuerdo sobre el cambio climático», distinguiendo entre acuerdos directos y combinaciones de acuerdos generales y subyacentes (*combination of umbrella and underlying agreements*). Uno de los requisitos que los artículos 47 y 48 exigen, respectivamente, para considerar un acuerdo como directo o como general es que éstos expresen que han sido suscritos a los efectos del tipo impositivo reducido de la *Climate Change Levy*. Por su parte, el artículo 50 indica cuáles son las instalaciones a las cuales puede aplicarse un acuerdo sobre el cambio climático, remitiéndose en la letra a) del apartado 2 de la norma, a las empresas de elevado consumo energético del artículo 51. De este modo, el Reino Unido transpone ambas letras del apartado 1 del artículo 17 de la DIE.

⁸²⁰ *Vid. infra* § 358.

v) *Aplicación de nivel impositivo cero a favor de empresas de elevado consumo energético.*

§ 359. El artículo 17, apartado 2, de la DIE, permite que los Estados miembros apliquen a las «empresas de elevado consumo energético» ⁽⁸²¹⁾ un nivel impositivo cero sobre los usos de los productos energéticos y electricidad sujetos al impuesto especial. Sin embargo, el citado apartado concede esta facultad «[n]o obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4» de la DIE, esto es, en cumplimiento de la exigencia de que los niveles mínimos de imposición aplicados por los Estados miembros no sean inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos por la DIE. La redacción del artículo 17, apartado 2, de la DIE, es contradictoria ⁽⁸²²⁾.

§ 360. Como requisito para el beneficio fiscal, las empresas de elevado consumo energético beneficiadas deben suscribir acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes que conduzcan a alcanzar objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética. La consecución de estos objetivos debe ser equivalente, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos del Derecho de la Unión.

§ 361. En caso de que un Estado miembro ejerza la facultad de establecer un tipo impositivo cero, deberá cumplir con las obligaciones de informar a la Comisión que dispone el artículo 26 de la DIE.

vi) *Reducción del nivel de imposición al 50% del nivel mínimo de imposición a favor de entidades empresariales que no sean de elevado consumo energético.*

§ 362. Las entidades empresariales ⁽⁸²³⁾ que no califican en la categoría de «empresas de elevado consumo energético» también son consideradas por el artículo 17 de la DIE. El apartado 3 de la disposición permite que los Estados miembros apliquen a estas empresas un nivel de imposición reducido al 50 % de los niveles mínimos por los productos energéticos y la electricidad que utilicen.

§ 363. Del mismo modo que con las empresas de elevado consumo energético que se benefician de un tipo impositivo cero, las entidades empresariales beneficiadas con la reducción del 50 % deben suscribir acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes que tengan como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética, en términos tales que sean equivalentes, en general, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos del Derecho de la Unión. Los Estados miembros, por su parte, que ejerzan esta facultad del artículo 17, apartado 3, deben cumplir con las obligaciones de informar a la Comisión del artículo 26 de la DIE.

⁸²¹ *Vid. supra* nota al pie n.º 818.

⁸²² En el mismo sentido, BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 548, nota al pie n.º 223.

⁸²³ *Vid. supra* § 276.

vii) *Aplicación de tipo impositivo cero por labores agrarias, hortícolas, piscícolas y de silvicultura.*

§ 364. El artículo 15, apartado 3, de la DIE, faculta a los Estados miembros para aplicar un tipo impositivo cero a los productos energéticos y a la electricidad utilizados en labores agrarias, hortícolas, piscícolas y en silvicultura. Sobre esta opción concedida por la DIE, la Comisión señalaba en la Propuesta que pretendía su modificación⁽⁸²⁴⁾ que ésta supone una incoherencia en la manera en que se trata a diferentes sectores en el mercado interior. Al respecto, consideraba necesario vincular la aplicación de esta facultad con la obtención de avances en el campo de la eficiencia energética.

§ 365. España ejerce esta facultad de manera parcial en el marco del Impuesto sobre Hidrocarburos. El artículo 52 ter de la Ley 38/1992 reconoce un derecho a la devolución parcial del impuesto por el gasóleo empleado efectivamente en la agricultura, horticultura, ganadería y silvicultura. Entre los requisitos exigidos para la devolución, la norma exige que se trate de agricultores que hayan tenido derecho al tipo reducido del petróleo del artículo 50, apartado 1, epígrafe 1.4. En este orden, el artículo 54, apartado 2, letra a), de la misma Ley, incluye expresamente en este epígrafe la utilización de gasóleo en los motores de tractores y maquinaria agrícola, autorizados para circular por vías y terrenos públicos, empleados en la agricultura, incluida la horticultura, la ganadería y la silvicultura.

§ 366. El *Code des Douanes* francés autoriza en su artículo 265 ter, apartado 2, la utilización de los aceites vegetales puros como carburante agrícola por los agricultores que hayan producido las plantas de las cuales los aceites han sido extraídos. A estos efectos, la disposición entiende por «aceite vegetal puro» (*huile végétale pure*) el aceite, crudo o refinado, producido a partir de plantas oleaginosas sin modificación química por presión, extracción o procedimientos comparables. En este orden, el apartado finaliza declarando exentos de la TICPE los aceites vegetales puros utilizados en las condiciones del mismo artículo 265 ter y del 265 quater⁽⁸²⁵⁾, esto es, como carburante agrícola y para el avituallamiento de naves de pesca profesional⁽⁸²⁶⁾. Esta exención se ubica entre aquellas establecidas para los biocarburantes en el artículo 16 de la DIE y el tipo impositivo cero que permite el artículo 15, apartado 3, de la misma Directiva. Lo que destaca positivamente en esta exención es que, además de beneficiar las labores, en general, agrícolas, está relacionada directamente con la protección del medioambiente.

§ 367. En el caso del Reino Unido, la HODA no establece un tipo impositivo cero, pero sí una reducción del tipo impositivo. En virtud del artículo 13AA de la mencionada *Act*, los supuestos de queroseno entregado para uso doméstico que sea destinado a ser utilizado como carburante de automoción en un «vehículo exceptuado» (o en un motor

⁸²⁴ COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 11.

⁸²⁵ Con exclusión de su uso como carburante para los vehículos de flotas cautivas de administraciones locales y sus agrupaciones.

⁸²⁶ Cabe mencionar que el artículo 269 del *Code des Douanes* sujeta a una tasa a los vehículos de transporte de mercaderías que hacen uso de la red de carreteras (*Taxe nationale sur les véhicules de transport des marchandises*). No obstante, el artículo 271 no considera como vehículos de transporte de mercaderías, entre otros, a los vehículos y materiales agrícolas definidos reglamentariamente, a los vehículos cisterna exclusivamente utilizados para la colecta de leche en las granjas y a los vehículos destinados al transporte de desechos animales u osamentas animales no destinados al consumo humano.

que no es usado ni para la propulsión de un vehículo ni para calefacción), se aplica el tipo impositivo reducido del gasóleo [artículo 11, apartado 1, letra b)] en lugar del tipo impositivo en vigor para los aceites pesados del artículo 11, apartado 1, letra c). Ahora bien, el artículo 27 de la HODA indica que un «vehículo exceptuado» es aquel que es descrito como tal en la *Schedule 1*, la cual incluye a los tractores agrícolas, a los vehículos agrícolas livianos, los vehículos controladores de material agrícola, entre otros.

§ 368. Por otra parte, el artículo 17 de la HODA permite que un productor hortícola pueda beneficiarse de una devolución de las cantidades pagadas en concepto de impuestos especiales (menos las reducciones permitidas) por los aceites pesados por él utilizados, en términos generales, en la calefacción para el crecimiento de los productos hortícolas para la venta o en la esterilización de la tierra u otro de medio de crecimiento de los productos hortícolas. A efectos de esta disposición, la *Schedule 2* de la HODA especifica el significado de «productos hortícolas».

viii) *Introducción por los Estados miembros de exenciones o reducciones por políticas específicas.*

§ 369. Además de todas las exenciones y reducciones impositivas previamente mencionadas, el artículo 19 de la DIE establece que los Estados miembros pueden introducir más exenciones o reducciones por motivos vinculados a políticas específicas, previa autorización del Consejo, por unanimidad, y a propuesta de la Comisión.

§ 370. La DIE exige expresamente que la Comisión examine las peticiones de los Estados miembros considerando el funcionamiento adecuado del mercado interior, la necesidad de garantizar una competencia leal y las políticas de la Unión Europea en materia de sanidad, medio ambiente, energía y transporte, entre otras cosas. En el caso de ser autorizada la petición, ésta se concederá por un período máximo de 6 años con posibilidad de renovación.

§ 371. Por otra parte, la Comisión debe presentar propuestas adecuadas al Consejo cuando considere que estas exenciones o reducciones por políticas específicas no pueden mantenerse por más tiempo, especialmente por motivos de competencia leal o distorsión del funcionamiento del mercado interior o por motivos relacionados con las políticas de la Unión Europea en los ámbitos de la salud, protección del medio ambiente, energía y transporte.

ix) *Devoluciones por productos energéticos contaminados o mezclados.*

§ 372. En otro ámbito, el artículo 23 de la DIE faculta a los Estados miembros para devolver los impuestos especiales ya pagados sobre productos energéticos contaminados o mezclados accidentalmente que se envíen a un depósito fiscal a objeto de ser reciclados. Este derecho a la devolución es reconocido en España en el artículo 52, letra d), de la Ley 38/1992, en términos similares, salvo la mención al reciclaje que

se omite. Del mismo modo, el Reino Unido recoge esta devolución en el artículo 20 de la HODA.

x) *Devoluciones y condonaciones determinadas por los Estados miembros para impedir fraudes o abusos.*

§ 373. En el marco del régimen general de impuestos especiales del Derecho de la Unión, la Directiva 2008/118/CE, en su artículo 11, reconoce la facultad de los Estados miembros para determinar situaciones y condiciones en las que pueden devolver o condonar los impuestos especiales sobre los productos despachados a consumo en su territorio, a petición de la persona interesada, a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso. Esta facultad se entiende en conjunto con las consideradas en los supuestos de ventas a distancia ⁽⁸²⁷⁾, de tenencia en otro Estado miembro ⁽⁸²⁸⁾ y de irregularidades en la circulación de productos ya despachados a consumo ⁽⁸²⁹⁾, así como en las respectivas Directivas que regulan de manera específica los diversos impuestos especiales ⁽⁸³⁰⁾. No obstante, el artículo 11, párrafo 2, advierte que esta devolución o condonación no puede dar lugar a exenciones distintas de las previstas en la Directiva 2008/118/CE o en las Directivas que regulan cada uno de los impuestos especiales. Por tanto, más que una nueva devolución o condonación, la facultad del artículo 11 de la Directiva 2008/118/CE se proyecta como una alternativa más del ejercicio de las exenciones del Derecho de la Unión en el sentido de ampliar, por una parte, la flexibilidad del régimen de impuestos especiales y, por otro, de garantizar la recaudación y correcta aplicación por medio de un estricto control fiscal (en consonancia en el caso de los productos energéticos y electricidad con aquel exigido en los artículos 14, 15 o 16 de la DIE). Por último, señalar que los Estados miembros, en el ejercicio de esta facultad, deben tener en consideración el artículo 9, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, que, como regla general, ordena que se apliquen los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los productos de otros Estados miembros.

SECCIÓN V

OPERADORES Y DETERMINACIÓN DEL DEUDOR

A. OPERADORES DEL SISTEMA DE IMPUESTOS ESPECIALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN

§ 374. La Directiva 2008/118/CE ha reconfigurado el esquema de operadores de los impuestos especiales establecido en la Directiva 92/12/CEE. Actualmente, el régimen distingue entre depositarios autorizados, destinatarios registrados y expedidores registrados.

⁸²⁷ *Vid. infra* § 550 y ss.

⁸²⁸ *Vid. infra* § 534 y ss.

⁸²⁹ *Vid. infra* § 564 y ss.

⁸³⁰ *Vid. supra* § 142.

1. El depositario autorizado y el depósito fiscal.

§ 375. La concepción del depositario autorizado no ha cambiado con la Directiva 2008/118/CE. El artículo 4, número 1), nos indica que «depositario autorizado» es

«toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal».

§ 376. De la definición de depositario autorizado podemos destacar dos alcances. Primero, que la amplitud de las facultades concedidas al depositario autorizado reafirman su carácter de operador principal del sistema de impuestos especiales del Derecho de la Unión ⁽⁸³¹⁾. Segundo, que el depositario autorizado, desde su concepción, se encuentra estrechamente ligado con otro elemento esencial del sistema, cual es el «depósito fiscal», definido en el artículo 4, número 11, de la Directiva 2008/118/CE, como

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

§ 377. La regla en materia de apertura y explotación de depósitos fiscales es que estos hechos sean autorizados por las autoridades competentes del Estado miembro donde estén situados los depósitos. Como límite, el artículo 16 de la Directiva 2008/118/CE exige que estas autorizaciones se supediten a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso, en concordancia con el deber de control fiscal que transversalmente impone la Directiva a los Estados miembros.

§ 378. Del mismo modo, la Directiva 2008/118/CE, en su artículo 15, mantiene en los Estados miembros la facultad de establecer la normativa en materia de fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales, sin perjuicio de lo que ella disponga. Y en relación con esta última reserva, debe destacarse dos importantes requerimientos.

§ 379. En primer lugar, el artículo 15, apartado 2, exige que la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo se realice exclusivamente en un depósito fiscal.

§ 380. En segundo lugar, el artículo 16, apartado 2, dispone un conjunto de obligaciones para el depositario autorizado, cuales son:

a) prestar, si procede, una garantía que cubra el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales ^[832];

b) cumplir con las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal;

⁸³¹ En este sentido, *vid.* BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 567, quien califica al depositario autorizado como la base de todo el régimen.

⁸³² Las condiciones de esta garantía deben ser establecidas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que se autorice el depósito fiscal, en conformidad con el último párrafo del apartado 2, del artículo 16, de la Directiva 2008/118/CE.

- c) llevar una contabilidad, por cada depósito fiscal, de las existencias y de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales;
- d) introducir en su depósito fiscal y de consignar en las cuentas, al final de la circulación, todos los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo, a menos que sea aplicable el artículo 17, apartado 2 [⁸³³];
- e) someterse a cualesquiera controles o recuentos de existencias».

§ 381. En la transposición española efectuada en la Ley 38/1992, el artículo 4, apartado 8, define a los depositarios autorizados como «la persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal» (⁸³⁴). Como puede observarse en la definición, la legislación española realiza una distinción que no aparece en la Directiva 2008/118/CE, entre fábrica y depósito fiscal. La diferencia se encuentra en las competencias que se pueden desarrollar en estos establecimientos. En el caso de la fábrica española, según el artículo 4, apartado 17, de la Ley 38/1992, puede extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos sujetos a impuestos especiales. En cambio, los depósitos fiscales españoles, por disposición del artículo 4, apartado 10, de la misma Ley, son establecimientos o red de oleoductos o gasoductos donde sólo pueden almacenarse, recibirse, expedirse y, en su caso, transformarse, en régimen suspensivo, productos sujetos a impuestos especiales. En efecto, el artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales española exige que la fabricación de los productos sujetos a impuestos especiales de fabricación se realice en fábricas, en régimen suspensivo. Sólo excepcionalmente podría realizarse en los depósitos fiscales las operaciones de desnaturalización o de adición de trazadores o marcadores, así como otras operaciones de transformación determinadas reglamentariamente.

§ 382. En Francia, el artículo 158 *octies*, apartado I, del *Code des Douanes*, define al depositario autorizado en términos similares que el artículo 4, número 1, de la Directiva 2008/118/CE. La definición francesa no señala expresamente que el depositario autorizado debe desempeñar las competencias otorgadas «en el ejercicio de su profesión». No obstante, el apartado III del artículo 158 *octies* estipula que a dicho operador se le puede retirar la autorización en tres supuestos: a) si incumple con sus obligaciones; b) en los supuestos de incumplimiento de la garantía o; c) en los casos de denuncia por esta garantía de su compromiso. Esta exigencia podría explicar que el apartado II del artículo 158 *octies*, el cual transpone las obligaciones del depositario autorizado, no considere aquella de la letra b) del apartado 2 del artículo 16 de la Directiva 2008/118/CE, en cuanto a cumplir las obligaciones establecidas por el Estado miembro en cuyo territorio se halle el depósito fiscal.

§ 383. En relación con el depósito fiscal, el *Code des Douanes* también realiza una distinción según las competencias asignadas y los productos almacenados. En primer lugar, el artículo 158A determina que el depósito fiscal de almacenamiento de productos derivados del petróleo (*entrepôt fiscal de stockage des produits pétroliers*) es

⁸³³ Esto es, que se trate de un supuesto de circulación hasta un lugar de entrega directa, *vid. infra* § 422, letra (f).

⁸³⁴ Las entidades a que hace referencia el artículo 35, apartado 4, de la Ley 58/2003, son las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

el depósito en el cual dichos productos son recibidos, almacenados y expedidos, en régimen suspensivo de *taxes intérieures de consommation* (de los artículos 265 y 266 *quater*). La misma norma establece como único titular de estos depósitos al depositario autorizado, en su apartado 3.

§ 384. En segundo lugar, el artículo 158 D del *Code des Douanes* crea el depósito fiscal de productos energéticos (*entrepôt fiscal de produits énergétiques*), el cual tiene por objeto fabricar, almacenar, recibir y enviar, en suspensión de las *taxes intérieures de consommation* del artículo 265 y 266 *quater*, los productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante o combustibles otros que los productos derivados del petróleo, el gas natural, el lignito, la hulla y el coque. Este depósito es creado en los mismos términos que el «depósito fiscal de almacenamiento de productos derivados del petróleo» y, de acuerdo a ello, el único titular posible de dicho establecimiento es un depositario autorizado.

§ 385. En tercer lugar, el artículo 163 del *Code des Douanes* crea las «fábricas especializadas» (*usine exercée*), que son aquellos depósitos fiscales en donde se realiza la fabricación de aceites minerales en régimen de suspensión de tasas e impuestos (*redevances*), correspondiendo dichos aceites con todos los productos identificados en los cuadros B y C del artículo 265 ⁽⁸³⁵⁾. Del mismo modo que en los otros depósitos mencionados, el único operador que puede explotar una fábrica especializada es el depositario autorizado.

§ 386. En el Reino Unido, el depositario autorizado (*authorised warehousekeeper*) es definido en el artículo 3 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, distinguiendo entre aquellos relacionados con el Reino Unido de aquellos relacionados con otro Estado miembro. Mientras que para identificar los destinatarios registrados relacionados con otro Estado miembro realiza una definición similar a la señalada en el artículo 4, número 1, de la Directiva 2008/118/CE, para los relacionados con el Reino Unido los identifica por diferentes remisiones:

«(i) the occupier of an excise warehouse who is approved in accordance with regulations made under section 93(1) of CEMA 1979 ^[836];

(ii) a person who is registered under section 41A or 47 of ALDA 1979 ^[837];

(iii) a person who holds an excise licence under section 54(2) or 55(2) of ALDA 1979;

(iv) a person who is registered in accordance with section 62(2) of ALDA 1979;

(v) the occupier of premises registered for the manufacture or safe storage of tobacco products in accordance with regulations made under section 7(1)(b) or (ba) of TPDA 1979 ^[838]».

§ 387. En relación con el depósito fiscal (*tax warehouse*), el artículo 3 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* también realiza una

⁸³⁵ *Vid. supra* § 159.

⁸³⁶ El artículo 93, apartado 1, letra a) de la CEMA dispone : «The Commissioners may by regulations under this section (referred to in this Act as 'warehousing regulations') — (a) prohibit the deposit or keeping of goods in a warehouse except where the occupier of the warehouse has been approved by the Commissioners in accordance with the regulations and where such conditions as may be prescribed in relation to that occupier are satisfied».

⁸³⁷ *Alcoholic Liquor Duties Act 1979*, 1979 c. 4.

⁸³⁸ *Tobacco Products Duty Act 1979*, 1979 c. 7.

distinción según el lugar en que estos estén situados. Cuando los depósitos fiscales están situados en otro Estado miembro, la disposición entrega una definición en sintonía con el artículo 4, número 11, de la Directiva 2008/118/CE. Cuando están situados en el Reino Unido, la norma los identifica con:

- «(i) an excise warehouse;
- (ii) any premises registered under section 41A or 47 of ALDA 1979;
- (iii) any premises in respect of which a person holds an excise licence under section 54(2) or 55(2) of ALDA 1979;
- (iv) any premises in respect of which a person is registered in accordance with section 62(2) of ALDA 1979;
- (v) any premises registered for the manufacture or safe storage of tobacco products in accordance with regulations made under section 7(1)(b) or (ba) of TPDA 1979»

En relación con los depósitos de impuestos especiales (*excise warehouse*) mencionados en el subapartado (i) anterior, la *Regulations* se remite a la CEMA, artículo 1, apartado 1, el cual los define como un lugar de seguridad aprobado por los Commissioners bajo el apartado 1 (o puede ser también aprobado bajo el apartado 2) de su artículo 92, y, excepto en dicho artículo, también incluye los depósitos de destilerías [⁸³⁹].

2. El destinatario registrado.

§ 388. El destinatario registrado es definido por el artículo 4, número 9), de la Directiva 2008/118/CE, entendiéndose por tal

«cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro».

§ 389. Como se desprende de la definición, la característica esencial de estos operadores es que solamente están facultados para recibir productos en régimen suspensivo. Por ello, el artículo 19 de la Directiva 2008/118/CE prohíbe que los destinatarios registrados tengan en su poder o expidan productos sujetos a impuestos especiales bajo dicho régimen.

§ 390. Al igual que con los depositarios autorizados, la Directiva 2008/118/CE, en su artículo 19, apartado 2, determina *mutatis mutandis* un conjunto de obligaciones mínimas para los destinatarios registrados. Estas obligaciones son:

⁸³⁹ Artículo 92, apartado 1, de la CEMA: «(1) The Commissioners may approve, for such periods and subject to such conditions as they think fit, places of security for the deposit, keeping and securing—
(a) of imported goods chargeable as such with excise duty (whether or not also chargeable with customs duty) without payment of the excise duty;
(b) of goods for exportation or for use as stores, being goods not eligible for home use; (c) of goods manufactured or produced in the United Kingdom [or the Isle of Man] 1 and permitted by or under the customs and excise Acts to be warehoused without payment of any duty of excise chargeable thereon;
(d) of goods imported into or manufactured or produced in the United Kingdom [or the Isle of Man] 1 and permitted by or under the customs and excise Acts to be warehoused on drawback, subject to and in accordance with warehousing regulations; and any place of security so approved is referred to in this Act as an “excise warehouse”».

«a) antes de la expedición de productos sujetos a impuestos especiales, garantizar el pago de los impuestos especiales en las condiciones que establezcan las autoridades competentes del Estado miembro de destino;

b) consignar en las cuentas, al final de la circulación, los productos sujetos a impuestos especiales recibidos en régimen suspensivo;

c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos».

§ 391. El destinatario registrado sustituyó tanto al «operador registrado» como al «operador no registrado» establecidos en la Directiva 92/12/CEE, los cuales se diferenciaban entre ellos, principalmente, en que este último estaba facultado para recibir productos sujetos en régimen suspensivo sólo a título ocasional y, además, en que no estaba inscrito en el registro de las autoridades fiscales de su Estado miembro. Actualmente, aunque la Directiva 2008/118/CE haya eliminado la posibilidad de operar sin registrarse, continúa incluyendo la posibilidad de que los destinatarios registrados reciban productos sujetos a impuestos especiales tan solo de manera ocasional. Para este fin, el artículo 19, apartado 3, exige copulativamente que la autorización para recibir productos otorgada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino se limite a una cantidad determinada de productos, a un único expedidor y a un período de tiempo específico. La disposición señalada incorpora también la posibilidad de que los Estados miembros limiten la autorización a una única circulación.

§ 392. El artículo 4, apartado 11, de la Ley 38/1992 española, define al destinatario registrado como

«cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [⁸⁴⁰], autorizada en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, a recibir en un depósito de recepción del que será titular, productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. El destinatario registrado podrá ser autorizado, con cumplimiento de las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, a recibir sólo a título ocasional, en régimen suspensivo, una determinada expedición de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación procedentes de otro Estado miembro. En este último caso, no será necesariamente titular de un depósito de recepción».

A estos efectos, la mencionada Ley española crea, en el artículo 4, apartado 9, el «depósito de recepción» donde el destinatario registrado no ocasional puede recibir los productos sujetos a impuestos especiales que circulen desde otro Estado miembro.

§ 393. En Francia, el destinatario registrado es definido en el artículo 158 *nonies*, apartado I, del *Code des Douanes*, en similares términos que la Directiva 2008/118/CE. Ahora bien, en relación con el destinatario registrado ocasional, el apartado III del artículo 158 *nonies* ejerce la facultad concedida en la Directiva 2008/118/CE, en cuanto limita la autorización a una sola circulación.

§ 394. En el Reino Unido, el destinatario registrado (*registered consignee*) es definido en el artículo 3 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, diferenciando entre aquellos destinatarios del Reino Unido y aquellos de los otros Estados miembros. El destinatario registrado del Reino Unido corresponde con una

⁸⁴⁰ Las entidades a que hace referencia el artículo 35, apartado 4, de la Ley 58/2003, son las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

persona que es aprobada y registrada de acuerdo con la Parte 3 «UK Registered Consignees» de la mencionada *Regulations*. A su vez, el artículo 3, al definir al *UK registered consignee*, se remite al artículo 22, apartado 2, el cual señala que es el operador de ingresos que ha sido aprobado y registrado según el apartado 1, que se remite al artículo 100G de la CEMA. En cambio, la definición de los destinatarios registrados en otros Estados miembros es más simple: el artículo 3 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* se remite expresamente al artículo 4, número 9, de la Directiva 2008/118/CE.

§ 395. Por otra parte, el artículo 3 de la mencionada *Regulations* también define al «destinatario registrado ocasional» (*temporary registered consignee*), identificándolo con aquel que sólo ocasionalmente importa productos sujetos a impuestos especiales desde otro Estado miembro en régimen suspensivo y cuya autorización es limitada a una única circulación de una cantidad específica de tales bienes, de parte de un único expedidor por un periodo de tiempo especificado. El artículo 29 señala los requisitos que debe cumplir el destinatario registrado ocasional antes del despacho y después de recibido los productos.

3. El expedidor registrado.

§ 396. Finalmente, el régimen de impuestos especiales del Derecho de la Unión reconoce como operador al «expedidor registrado», quien, según dispone el artículo 4, número 10), de la Directiva 2008/118/CE, es

«cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a enviar solo productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 [⁸⁴¹]».

De este modo, la figura del expedidor registrado integra en el régimen al importador, permitiéndole iniciar la circulación de productos en régimen suspensivo desde el lugar de importación. Sin embargo, el expedidor registrado no está facultado para tener en su poder los productos bajo régimen suspensivo.

§ 397. El reconocimiento del expedidor registrador en la Ley 38/1992 española se produce en el artículo 4, apartado 15, identificándolo con

«cualquier persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [⁸⁴²], autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de importación a enviar, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo sólo desde el lugar de su importación en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92».

§ 398. En Francia, el artículo 158 *decies* del *Code des Douanes* regula a los

⁸⁴¹ DO L 302 de 19.10.1992, pp. 1-50. Artículo 79: «El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria. El despacho a libre práctica implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados».

⁸⁴² *Vid supra* nota al pie n.º 840.

expedidores registrados en similares términos que la Directiva 2008/118/CE.

§ 399. En el Reino Unido, el expedidor registrado (*registered consignor*) es definido en el artículo 3 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, diferenciando nuevamente entre los destinatarios del Reino Unido y aquellos de los otros Estados miembros. El expedidor registrado en el Reino Unido corresponde con la persona que es aprobada y registrada de acuerdo con la Parte 4 «UK Registered Consignors» de la citada *Regulations*. En virtud del artículo 30, apartado 2, se entiende que será conocido como expedidor registrado del Reino Unido una operador de ingresos que ha sido aprobado y registrado de acuerdo con lo especificado en el propio apartado 1 de la disposición (que se remite al artículo 100G de la CEMA). Por otra parte, para definir al expedidor registrado en otro Estado miembro, el artículo 3 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* se remite al artículo 4, número 10), de la Directiva 2008/118/CE.

B. LA DETERMINACIÓN DEL DEUDOR EN EL SISTEMA DE IMPUESTOS ESPECIALES DEL DERECHO DE LA UNIÓN

§ 400. En la Directiva 92/12/CEE no existía una referencia directa en torno a quién debía ser considerado deudor del impuesto especial. En consecuencia, los Estados miembros disponían de un considerable margen de libertad para definir a quién le correspondía el pago de la cuota tributaria y demás obligaciones formales ^[843]. El cambio de tratamiento se produce con la Directiva 2008/118/CE que destina su artículo 8 a delimitar quién es el deudor del impuesto exigible. Celebramos esta avance en la armonización del impuesto especial pues esta determinación es indispensable para que no sólo las condiciones del devengo, sino también sus efectos, sean idénticos en todos los Estados miembros, tal como requiere el adecuado funcionamiento del mercado interior. Para llevar a cabo esta determinación, la Directiva ha optado por distinguir según sea el supuesto de despacho a consumo: la salida del régimen suspensivo, la tenencia de productos fuera de dicho régimen, la fabricación o la importación de productos sujetos a impuestos especiales. En todos ellos prima el interés por obtener la recaudación efectiva de la deuda tributaria. En coherencia con esta idea, el apartado 2 del artículo 8 instituye la responsabilidad solidaria en el pago de la deuda.

§ 401. En primer lugar, el artículo 8, apartado 1, letra a), determina el deudor en los supuestos en que el despacho a consumo se realice por la salida, incluso irregular, de los productos sujetos del régimen suspensivo ^[844], diferenciando entre dos situaciones. En la primera de ellas, que podemos calificar como el supuesto general, la norma dispone que el deudor será el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales. Ahora bien, en la hipótesis de salida irregular del depósito fiscal, la Directiva amplía la designación del deudor a cualquier otra persona que haya participado en dicha salida.

⁸⁴³ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1992, n.º 160, p. 8.

⁸⁴⁴ *Vid. supra* § 192 y ss.

§ 402. En la segunda situación que distingue la letra a) del artículo 8, se fija quién es el deudor en los supuestos de irregularidades en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo ^[845]. En estos casos, el pago de la deuda exigible corresponderá al depositario autorizado, al expedidor registrado o a cualquier otra persona que haya garantizado el pago de los derechos ⁽⁸⁴⁶⁾, o cualquier persona que haya participado en la salida irregular y tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo.

§ 403. En segundo lugar, la letra b) del primer apartado del artículo 8 determina quién es el deudor en las hipótesis en que el despacho a consumo se materializa por la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de régimen suspensivo ⁽⁸⁴⁷⁾, sin haberse percibido los impuestos especiales con arreglo al Derecho de la Unión y a la legislación nacional. El deudor del impuesto será la persona en cuya posesión se hallen los productos o toda otra persona que haya participado en su tenencia.

§ 404. En tercer lugar, la letra c) del artículo 8 en cuestión, establece que en los supuestos en que el despacho se concrete por la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales fuera de régimen suspensivo ⁽⁸⁴⁸⁾, el deudor será la persona que fabrique tales productos o, en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación.

§ 405. Finalmente, la letra d) del artículo 8, apartado 1, dispone que en los supuestos en los cuales el despacho a consumo se efectúa por la importación de productos sujetos a impuestos especiales ⁽⁸⁴⁹⁾, el deudor será la persona que declare tales productos o por cuya cuenta se declaren éstos en el momento de la importación. En caso de importación irregular, la designación del deudor se amplía a cualquier otra persona implicada en la importación.

§ 406. En la transposición española, los obligados tributarios son establecidos en el artículo 8, apartado 1, de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, el cual, de modo tautológico, considera como tales a las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la misma Ley impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. En este orden, en los apartados siguientes del artículo 8 la transposición española ejecuta una determinación pormenorizada del «deudor» del impuesto especial.

§ 407. El apartado 2 de la disposición declara como sujetos pasivos del impuesto especial en calidad de contribuyentes a:

«a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo.

b) Las personas físicas o jurídicas y entidades obligadas al pago de la deuda aduanera cuando el devengo se produzca con motivo de una importación.

c) Los destinatarios registrados en relación con el impuesto devengado a la recepción de los productos.

d) Los receptores autorizados en relación con el impuesto devengado con ocasión de la recepción de los

⁸⁴⁵ *Vid. supra* § 196 y ss.

⁸⁴⁶ *Vid. infra* § 427 y ss.

⁸⁴⁷ *Vid. supra* § 217 y ss.

⁸⁴⁸ *Vid. supra* § 201.

⁸⁴⁹ *Vid. supra* § 211 y ss.

productos a ellos destinados.

e) Los depositarios autorizados y los destinatarios registrados en los supuestos de entregas directas.

f) En los casos previstos en el apartado 13.b) del artículo 7, los titulares de los establecimientos desde los que se produzca la reexpedición de los productos con destino al territorio de una Comunidad Autónoma distinta de aquella en que se encuentran».

§ 408. El apartado 3 del artículo 8 de la Ley 38/1992 identifica como sujetos pasivos en calidad de sustitutos del contribuyente a los «representantes fiscales»⁽⁸⁵⁰⁾ y a quienes realicen los suministros de gas natural a título oneroso en el marco de un contrato de suministro de gas natural. El apartado 4 resuelve que los depositarios autorizados estarán obligados al pago de la deuda tributaria en los supuestos en que los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro no hayan sido recibidos por el destinatario. El apartado 5 fija que las personas físicas o jurídicas y entidades que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera deberán responder solidariamente en los supuestos de importaciones al pago del impuesto especial. El apartado 6 determina que, en los supuestos de irregularidades en la circulación dentro de la Unión, los responsables solidarios del pago del impuesto especial serán quienes deban garantizar tal circulación. El apartado 7 estipula para los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, que los obligados al pago del impuesto especial y a las eventuales sanciones son, en términos generales, los expedidores y los destinatarios. El apartado 8 califica obligados al pago de la deuda tributaria a aquellos que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos de circulación intracomunitaria que fija la Ley 38/1993, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España. Por último, el apartado 9 considera que, en los supuestos de productos expedidos en régimen suspensivo que no han sido recibidos por el destinatario, los obligados al pago de la deuda tributaria sean los expedidores registrados.

§ 409. En Francia, la determinación del deudor del impuesto especial es más dispersa que en la transposición española. El artículo 158 *octies*, apartado II, letra a), del *Code des Douanes*, indica que el depositario autorizado está obligado a ofrecer una garantía solidaria a fin de cubrir los riesgos inherentes a la fabricación, a la transformación y a la tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales y a garantizar el pago de los derechos. Del artículo 158 *nonies*, apartado II, se deduce que en los supuestos en que opera un destinatario registrado el impuesto especial es debido por dicho operador. En virtud del artículo 158 *decies*, apartado II, el expedidor registrador está obligado a garantizar el pago de los derechos.

§ 410. Las disposiciones mencionadas anteriormente deben entenderse en conjunto con el artículo 158 *quinquies* del *Code des Douanes*. El apartado I, letra a), de la

⁸⁵⁰ El artículo 4, apartado 28, de la Ley 38/1992, determina que representante fiscal es «la persona o entidad designada por un vendedor dentro del sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado miembro de la Comunidad y autorizada por la Administración Tributaria española, previo cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, para garantizar el pago, así como para efectuarlo posteriormente, en lugar del vendedor a distancia, de los impuestos especiales de fabricación correspondientes a los productos enviados por el vendedor que representa».

disposición, estipula que en los supuestos de despacho a consumo en Francia, el impuesto es debido, precisamente, por quien despacha a consumo los productos. La letra c) del artículo 158 *quinquies*, apartado I, prescribe que en los supuestos en los cuales los productos son tenidos en Francia con fines comerciales sin haber pagado los impuestos especiales en dicho país, el impuesto especial es debido por la persona que detente los productos. Por último, el apartado II del artículo 158 *quinquies* es la disposición encargada de establecer la solidaridad en los casos de pluralidad de deudores de impuestos especiales.

§ 411. El Reino Unido determina el obligado al pago de los impuestos especiales en la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, según los diferentes supuestos que considera. En los casos de despacho a consumo por salida del régimen suspensivo ⁽⁸⁵¹⁾, el artículo 8 dispone que el obligado al pago del impuesto especial es el depositario autorizado, el destinatario registrado en el Reino Unido o cualquier otra persona que despache los productos sujetos o en cuyo nombre sean despachados a consumo del régimen suspensivo. El apartado 2 del artículo 8 establece que en los supuestos de salida irregular cualquier otra persona involucrada en tal salida es, en conjunto con las personas mencionadas en el apartado 1, solidariamente responsable del pago de la deuda.

§ 412. El artículo 9 de la *Regulations* mencionada previamente fija el obligado al pago del impuesto especial en los supuestos en los cuales los productos sujetos son despachados a consumo por causa de una irregularidad en la circulación en régimen suspensivo que ocurre, o que es considerada que ocurre, en el Reino Unido ⁽⁸⁵²⁾. En estos casos debe distinguirse entre los supuestos en los cuales existe garantía de aquellos en los que no la hay. Cuando existe una garantía el obligado al pago es la persona que la ha proveído. Cuando no fue requerida una garantía, el obligado es: a) el depositario autorizado del despacho cuando los productos han sido despachados desde un depósito fiscal en el Reino Unido o; b) el expedidor registrado en el Reino Unido, cuando los productos han sido despachados a libre circulación en dicho Estado miembro de acuerdo con el artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 ⁽⁸⁵³⁾. El apartado 2 del artículo 9 instituye la solidaridad al pago de la deuda, en conjunto con los mencionados previamente, para cualquier otra persona que haya participado en la irregularidad y que supiera, o razonablemente debiese haber sabido, que se trataba de una irregularidad.

§ 413. El obligado al pago del impuesto especial en el supuesto de despacho a consumo por tenencia de un producto fuera del régimen suspensivo ⁽⁸⁵⁴⁾ es la persona que en tal momento tiene los productos sujetos, por disposición del artículo 10 de la *Regulations*. El apartado 2 del artículo 10 extiende la responsabilidad solidariamente a cualquier persona involucrada en la tenencia de los productos.

§ 414. El supuesto de despacho a consumo compuesto por la fabricación de productos sujetos fuera de régimen suspensivo ⁽⁸⁵⁵⁾ tiene por obligado al pago, en virtud del artículo 11 de la *Regulations*, al fabricante de los productos sujetos a impuestos

⁸⁵¹ *Vid. supra* § 209.

⁸⁵² *Vid. supra* § 210.

⁸⁵³ DO L 302 de 19.10.1992, pp. 1-50.

⁸⁵⁴ *Vid. supra* § 221.

⁸⁵⁵ *Vid. supra* § 209.

especiales. En coherencia con las otras normas, el apartado 2 del artículo 11 extiende solidariamente la responsabilidad a cualquier otra persona involucrada.

§ 415. El obligado al pago del impuesto especial en el supuesto de despacho a consumo verificado por la importación de productos imponible que no han sido producidos o que no están en libre circulación en la Unión Europea es, según el artículo 12 de la *Regulations*, la persona que declara los productos sujetos o en cuyo nombre han sido declarados en la importación. En virtud de los apartados 2 y 3 del artículo 12, en los casos de importación irregular cualquier persona involucrada en la importación es solidariamente obligada al pago del impuesto especial.

§ 416. La *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* también define los obligados al pago en los supuestos en que los productos ya han sido despachados a consumo en otro Estado miembro. El artículo 17 de la *Regulations* señala que, en los casos de irregularidad en la circulación de productos ya despachados a consumo, el obligado al pago es: a) la persona que prestó la garantía de conformidad con el artículo 69, apartado 1; b) en el caso de circulación por ventas a distancia⁽⁸⁵⁶⁾, el vendedor o el representante fiscal del vendedor en el Reino Unido. El apartado 3 del artículo 17 extiende la responsabilidad solidariamente a cualquier otra persona que haya causado la irregularidad, en conjunto con los mencionados en el apartado 2. El apartado 4 considera los casos en que no ha habido garantía, estipulando que cualquier persona que haya participado en la irregularidad es obligado al pago del impuesto especial, y si es más de uno, todos son obligados solidariamente.

§ 417. En los supuestos en que el devengo se produce por el incumplimiento de algún requisito para una exención o beneficio fiscal, el artículo 18 de la *Regulations* resuelve que la persona obligada es aquella que tiene los productos en el momento del devengo.

§ 418. Finalmente, el artículo 19 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* fija el obligado al pago del impuesto especial en tres supuestos relacionados con el incumplimiento: a) en los casos de contravención en la exportación de productos sujetos en régimen suspensivo, el obligado es el depositario autorizado; b) en los supuestos de contravenciones en la circulación en régimen suspensivo completamente desarrollada en el Reino Unido y en los supuestos de contravenciones en procedimientos simplificados de circulación en régimen suspensivo completamente desarrollada en el Reino Unido, el obligado es el depositario autorizado o, en su caso, el expedidor registrado; c) en los casos de contravenciones en la importación de productos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, el obligado es la persona que hace la entrega de los bienes, el tenedor de los productos destinados a la entrega o la persona que aparece como destinatario de los productos en el documento de acompañamiento. Para todos estos casos, el apartado 8 del artículo 19 declara que cualquier persona cuya conducta ha causado una contravención que ha dado lugar al despacho a consumo es obligado solidariamente al pago del impuesto especial, en conjunto con las personas anteriormente indicadas.

⁸⁵⁶ *Vid. infra* § 559.

CAPÍTULO II

EL SISTEMA DE CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

§ 419. Este Capítulo tiene por objeto el sistema de circulación de productos sujetos a impuestos especiales dentro de la Unión Europea. En primer lugar, trataremos el procedimiento de circulación en régimen suspensivo, para lo cual especificaremos los supuestos en que puede producirse y los respectivos momento de inicio y de finalización. Valoraremos la obligación de prestar garantía por los riesgos inherentes a la circulación. Seguido, explicaremos en qué consiste el nuevo Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales, EMCS. Por último, sistematizaremos y coordinaremos el procedimiento distinguiendo cada una de sus fases. En segundo lugar, nos enfocaremos en los procedimientos de circulación de productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo. En específico, analizaremos el régimen de adquisición por particulares, el régimen de tenencia en otro Estado miembro y el régimen de venta a distancia. Asimismo, examinaremos los supuestos de pérdidas y destrucción de productos, y los supuestos de irregularidades. En tercer lugar, coordinaremos y analizaremos las marcas fiscales. En cada uno de las materias tratadas, haremos referencia a la transposición de las normas del Derecho de la Unión en los ordenamientos jurídicos de España, Francia y Reino Unido.

SECCIÓN I

LA CIRCULACIÓN DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES EN RÉGIMEN SUSPENSIVO

A. LOS SUPUESTOS DE CIRCULACIÓN EN RÉGIMEN SUSPENSIVO: DETERMINACIÓN DE SUS RESPECTIVOS MOMENTOS DE INICIO Y DE FINALIZACIÓN

§ 420. La configuración del sistema original de circulación de productos sujetos a impuestos especiales tuvo en consideración, por una parte, que estos productos soportan generalmente una carga fiscal elevada que representa un alto porcentaje de su precio de venta y, por otra parte, la ingente diferencia entre los tipos impositivos que aplican por este concepto cada Estado miembro. Desde entonces, se hizo evidente el alto riesgo de fraude, tanto de aquellos dirigidos directamente a evitar el pago del impuesto, como de aquellos que intentan evitar la aplicación del principio de imposición en el país de destino cuando éste último contempla un tipo impositivo mayor. En consecuencia, la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales se constituyó como el principal sistema de movimientos de productos sujetos, elevándolo en la práctica a la condición de espina dorsal del funcionamiento de la imposición sobre consumos específicos en el Derecho de la Unión ⁽⁸⁵⁷⁾. Sin embargo, los Estados miembros no deseaban una proliferación de depósitos donde los productos pudiesen entrar, almacenarse y expedirse sin devengo del impuesto. Por ello, la regulación de la circulación en régimen suspensivo resultó ser excesivamente compleja y saturada de tecnicismos ⁽⁸⁵⁸⁾.

§ 421. La reacción a este exceso de formalidades se materializó en la Directiva 2008/118/CE, la cual pretende, en general, simplificar y modernizar los procedimientos de impuestos especiales, pero sin menoscabar las capacidades de control de las autoridades competentes. Estos objetivos exigieron actualizar y refundir el texto normativo, restableciendo las disposiciones básicas de la circulación en régimen de suspensión. En este orden, el artículo 17, apartado 1, de la Directiva, declara expresamente que los productos sujetos a impuestos especiales pueden circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión, incluso cuando los productos transiten a través de un tercer país o territorio tercero. Pero aquello que verdaderamente destaca en la nueva redacción de esta norma es la identificación precisa de los supuestos de circulación en régimen suspensivo. Si a estos supuestos agregamos el artículo 20 de la Directiva 2008/118/CE, el cual fija los momentos de inicio y de finalización de la circulación en régimen suspensivo, podemos cerciorar un avance concreto del Derecho de la Unión en la regulación de este régimen de circulación.

§ 422. Por lo tanto, de conformidad con los artículos 17 y 20 de la Directiva 2008/118/CE, los supuestos de circulación en régimen de suspensión de impuestos especiales y sus respectivos momentos de inicio y de finalización son los siguientes:

⁸⁵⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «Devengo y régimen suspensivo en los impuestos especiales». En *Revista Española de Derecho Financiero*, 1996, n.º 89, p. 63.

⁸⁵⁸ ESCOBAR LASALA, Juan José: «Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria». En Lasarte Álvarez, Francisco Javier (editor); *et al.*: *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*, 2004, p. 104.

(a) Circulación desde un depósito fiscal con destino a otro depósito fiscal. La circulación comienza en el momento en que los productos abandonan el depósito fiscal de expedición y finaliza en el momento en que el depositario autorizado de destino recibe la entrega de los productos.

(b) Circulación desde un depósito fiscal con destino a un destinatario registrado. La circulación se entiende iniciada en el momento en que los productos abandonan el depósito fiscal de expedición y concluida en el momento en que el destinatario registrado recibe la entrega de los productos.

(c) Circulación desde un depósito fiscal con destino a todo lugar en el que tenga lugar la salida del territorio de la Unión de los productos sujetos a impuestos especiales. En estos supuestos la circulación comienza en el momento en que los productos abandonan el depósito fiscal de expedición y termina en el momento en que los productos abandonan el territorio de la Unión.

(d) Circulación desde un depósito fiscal con destino a uno de los destinatarios para quienes la Directiva 2008/118/CE ha establecido exenciones obligatorias ⁽⁸⁵⁹⁾, cuando los productos se expidan desde otro Estado miembro. La circulación comienza en el momento en que los productos abandonan el depósito fiscal de expedición y finaliza en el momento en que el destinatario recibe la entrega de los productos.

(e) Circulación desde el lugar de importación ⁽⁸⁶⁰⁾ a cualquiera de los destinos mencionados en las letras anteriores, si los productos han sido expedidos por un expedidor registrado. La circulación comienza en el momento de su despacho de aduana de conformidad con el artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 ⁽⁸⁶¹⁾ y finaliza en el momento en que el destinatario recibe la entrega de dichos productos.

(f) Circulación hasta un lugar de entrega directa. La Directiva 2008/118/CE innova con la inclusión de la posibilidad para los Estados miembros de permitir en los supuestos de las letras a), b) y e) anteriores, que la circulación prosiga en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio, siempre que dicho lugar haya sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado, y bajo su responsabilidad ⁽⁸⁶²⁾. Esta modalidad excepcional de circulación en régimen suspensivo no está permitida para los destinatarios registrados ocasionales ⁽⁸⁶³⁾.

(g) Circulación con tipo cero. El apartado 3 del artículo 17 de la Directiva 2008/118/CE hace aplicable todo lo dispuesto en las letras anteriores a la circulación de aquellos productos sujetos a impuestos especiales gravados a tipo cero que no se hayan despachado a consumo.

§ 423. El artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, en orden a evitar la

⁸⁵⁹ *Vid. supra* § 297.

⁸⁶⁰ En virtud del artículo 17, apartado 1, letra b), párrafo 2, de la Directiva 2008/119/CE, el «lugar de importación» es «el sitio en el que se hallen los productos en el momento de su despacho a libre práctica con arreglo al artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92».

⁸⁶¹ DO L 302 de 19.10.1992, pp. 1-50. Artículo 79: «El despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria. El despacho a libre práctica implica la aplicación de las medidas de política comercial, el cumplimiento de los demás trámites previstos para la importación de unas mercancías y la aplicación de los derechos legalmente devengados».

⁸⁶² En efecto, corresponderá al depositario autorizado o al destinatario registrado presentar la correspondiente «notificación de recepción».

⁸⁶³ En relación con los destinatarios registrado ocasionales, *vid. supra* § 391.

duplicidad de procedimientos ⁽⁸⁶⁴⁾, establece que los capítulos de la Directiva sobre «Fabricación, transformación y tenencia» y sobre «Circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo» no se apliquen a aquellos productos sujetos a impuestos especiales que se hallen incluidos en un régimen aduanero suspensivo.

§ 424. Los supuestos de circulación en régimen suspensivo del régimen de impuestos especiales son transpuestos en España por la Ley 38/1992, en el artículo 16, apartado 3, letras a) a f) inclusive. Aquello que destaca en el encabezado del apartado 3 es que en los supuestos que menciona dispone la circulación en régimen suspensivo de manera obligatoria, a diferencia del artículo 17 de la Directiva 2008/118/CE que tiene un carácter facultativo. Por otra parte, en un sentido más amplio que el del artículo 20 de la Directiva 2008/118/CE, el artículo 11 de la Ley española determina cuándo se ultima el régimen suspensivo, identificando como hechos determinantes la realización de cualquiera de los supuestos que originan el devengo del impuesto y la exportación de los productos. Por tanto, debemos remitirnos, a estos efectos, al artículo 7 de la Ley 38/1992 que fija el momento del devengo ⁽⁸⁶⁵⁾.

§ 425. En Francia, el artículo 158 *terdecies* del *Code des Douanes* transpone los supuestos del artículo 17 de la Directiva 2008/118/CE. En el apartado I especifica aquellos en que la circulación se realiza: a) entre depositarios autorizados; b) desde el lugar de importación por un expedidor registrado hacia un depositario autorizado y; c) aquel por el cual los productos son exportados en el sentido del artículo 158 *sexies* ⁽⁸⁶⁶⁾. En el apartado II considera los supuestos de expediciones de productos a otro Estado miembro por un depositario autorizado o por un expedidor registrado cuando son realizados hacia un destinatario registrado o hacia una oficina aduanera de salida que no se encuentre en Francia. Por otra parte, el artículo 158 *septies*, apartado II, transpone los supuestos de circulación de productos en régimen suspensivo con destino a uno de los destinatarios beneficiados por las exenciones obligatorias de carácter internacional/diplomáticas ⁽⁸⁶⁷⁾.

§ 426. En el Reino Unido, el artículo 35, letra a), de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, transpone los supuestos de circulación de productos en régimen suspensivo que se realizan desde un depósito fiscal hacia otro depósito fiscal, un destinatario registrado, un lugar en el cual los productos salgan del territorio de la Unión o a uno de los destinatarios beneficiados con las exenciones internacionales/diplomáticas ⁽⁸⁶⁸⁾. El artículo 35, letra b) y el artículo 37, letra b), de la misma *Regulations*, transponen los supuestos de circulación en que los productos son despachados por un expedidor registrado hacia cualquiera de los destinatarios mencionados anteriormente ⁽⁸⁶⁹⁾⁽⁸⁷⁰⁾. El artículo 36 de la *Regulations* en cuestión

⁸⁶⁴ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 478.

⁸⁶⁵ *Vid. supra* § 204 y § 205.

⁸⁶⁶ El artículo 158 *sexies* define la «exportación» como la salida de Francia de productos con destino a países o territorios no comprendidos en el territorio comunitario, o la inclusión en un régimen aduanero suspensivo con destino a estos mismos países o territorios. Además, el artículo 158 *sexies* determina que la exportación pone fin al régimen suspensivo y se efectúa de manera exenta de impuestos especiales.

⁸⁶⁷ *Vid. supra* § 299.

⁸⁶⁸ *Vid. supra* § 422, letras (a), (b), (c) y (d).

⁸⁶⁹ *Vid. supra* § 422, letra (e).

considera los supuestos de circulación hasta un lugar de entrega directa ⁽⁸⁷¹⁾ y la respectiva obligación de presentar notificación de recepción es transpuesta en el artículo 54, apartado 1. Por último, el momento de inicio y de finalización de la circulación en régimen suspensivo es delimitado en el artículo 3, apartado 3, de la *Regulations*, en similares términos que la Directiva 2008/118/CE.

B. OBLIGACIÓN DE APORTAR UNA GARANTÍA POR LOS RIESGOS INHERENTES A LA CIRCULACIÓN

§ 427. En el marco de las disposiciones generales de la circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales, el artículo 18 de la Directiva 2008/118/CE establece la obligación de aportar una garantía dirigida a cubrir los riesgos inherentes a este tipo de circulación. La Directiva exige que la garantía sea válida en toda la Unión, pero cede el establecimiento de las condiciones para su prestación y demás regulación a los Estados miembros.

§ 428. La garantía por riesgos inherentes a la circulación debe ser exigida por las autoridades competentes del Estado miembro de expedición. Como contrapartida, debe ser prestada, en principio, por el depositario autorizado de expedición o por el expedidor registrado, en su caso. Cuando se trata del depositario autorizado, esta garantía se suma a aquella que debe otorgar para cubrir los riesgos inherentes a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales ⁽⁸⁷²⁾. Por ello, no extraña que en la génesis de la obligación de aportar garantía (en el marco de la Directiva 92/12/CEE), el CESE ⁽⁸⁷³⁾ haya sugerido su limitación a los supuestos en que, a juicio del Estado miembro interesado, existiesen signos de una posible evasión del impuesto, pues, de otro modo, esta garantía podría derivar en un obstáculo al funcionamiento del mercado interior al resultar demasiado onerosa a los operadores afectados.

§ 429. No obstante, el depositario autorizado de expedición y el expedidor registrado no son siempre los únicos titulares de esta obligación de caución. El artículo 18, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, admite la posibilidad de que las autoridades competentes del Estado miembro de expedición exijan la constitución de esta garantía al transportista, al propietario de los productos sujetos a impuestos especiales, al destinatario o bien, a dos o más de las anteriores personas y del depositario autorizado de expedición o del expedidor registrado, conjuntamente. El objetivo de la ampliación del círculo de personas facultadas para actuar en calidad de garante es, según la Comisión ⁽⁸⁷⁴⁾, permitir que los operadores puedan conciliar mejor en este aspecto la responsabilidad fiscal y la responsabilidad comercial.

⁸⁷⁰ El «lugar de importación» (*place of importation*) es definido en el artículo 3, apartado 1, la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, como «the place where excise goods are when they are released for free circulation in accordance with Article 79 of Council Regulation 2913/92/EEC».

⁸⁷¹ *Vid. supra* § 422, letra (f).

⁸⁷² *Vid. supra* § 380.

⁸⁷³ DO C 69 de 18.3.1991, p. 27.

⁸⁷⁴ COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008.

§ 430. Finalmente, el Derecho de la Unión considera dos supuestos en los cuales los Estados miembros de expedición pueden dispensar de la obligación de aportar esta garantía. El primero de ellos dice relación con los movimientos de productos que tienen lugar íntegramente en el territorio del Estado miembro de expedición. La segunda posibilidad de excepción dice relación, previo acuerdo con los demás Estados miembros interesados, con los movimientos de productos energéticos en el interior de la Unión realizados por vía marítima o a través de conducciones fijas.

§ 431. En cuanto a la transposición de esta obligación de prestar garantía, el artículo 8, apartado 4, de la Ley 38/1992 española, al tratar los obligados tributarios, establece que los depositarios autorizados están obligados al pago de la deuda tributaria cuando los productos expedidos en régimen suspensivo a cualquier Estado miembro no hayan sido recibidos por el destinatario. A estos efectos, dispone la obligación de prestar una garantía con validez en toda la Unión Europea. En relación con la posibilidad de extender la obligación de caución a otros titulares, el apartado 4 mencionado señala que en los supuestos en que el depositario autorizado y el transportista hubiesen acordado compartir la responsabilidad en cuestión, la Administración Tributaria española podrá dirigirse contra dicho transportista a título de responsable solidario. De este modo, si bien se considera la posibilidad de que el transportista garantice la circulación, esta obligación nace voluntariamente y no de manera imperativa por la Ley 38/1992. Por otra parte, a pesar de que el apartado 9 del artículo 8 de la Ley española declara que el expedidor registrado es obligado al pago de la deuda tributaria en los supuestos en que los productos expedidos en régimen suspensivo no hayan sido recibidos por el destinatario (en similares términos que para el depositario autorizado en el apartado 4 previamente mencionado), esta Ley no dispone en este apartado 9 obligación de caución para el expedidor registrado. No obstante, el artículo 18, apartado 1, de la Ley 38/1992, exige que todos los sujetos pasivos y demás obligados al pago de impuestos especiales presten garantías para responder del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, cuya forma y cuantía son determinadas reglamentariamente. Al respecto, el Real Decreto 1165/1995 dispone en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra a), que, además de las obligaciones que les incumban en su condición de fabricantes o titulares de depósitos fiscales, los depositarios autorizados y expedidores registrados están obligados a prestar una garantía con validez en todo el ámbito territorial comunitario para responder de las obligaciones derivadas de la circulación intracomunitaria de los productos que expidan. Estas garantías están reguladas en el artículo 43, apartados 10 y 11.

§ 432. En Francia la transposición de la obligación de prestar una garantía por los riesgos inherentes a la circulación no es de todo clara. El *Code des Douanes*, al establecer las obligaciones del depositario autorizado, estipula en el artículo 158 *octies*, apartado II, letra a), la obligación de prever una garantía solidaria con el fin de cubrir los riesgos inherentes a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales y garantizar el pago de los derechos⁽⁸⁷⁵⁾. En principio, podríamos entender que esta obligación de «garantizar el pago de los derechos» cubriría los riesgos inherentes a la circulación. En parte, esta interpretación estaría reforzada por lo dispuesto en relación con el expedidor registrado en el artículo 158 *decies*, apartado II, donde se estipula que el director general de aduanas y derechos indirectos concede esta calidad a quien constituya una caución solidaria que «garantice el pago de los

⁸⁷⁵ *Vid. supra* § 382.

derechos». En este mismo sentido, el artículo 158 *nonies*, apartado III, exige que en los supuestos en que un depositario autorizado o un expedidor registrado envíe productos a un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, se agregue al documento de acompañamiento un certificado expedido por la autoridad competente del Estado de destino justificando que el impuesto especial ha sido pagado o que una garantía de su pago ha sido aceptada. Finalmente, el artículo 158 *octodecies*, apartado I, prescribe que el depositario autorizado o el expedidor registrado que envía productos en régimen suspensivo y ofrece garantía solidaria son liberados de su responsabilidad por la finalización del régimen suspensivo.

§ 433. En el Reino Unido, la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* prescribe en el artículo 39, apartado 1, letra a), como regla general, que los productos sujetos a impuestos especiales no podrán circular en régimen suspensivo a menos que los riesgos inherentes a la circulación sean cubiertos por una garantía constituida por el depositario autorizado del lugar del despacho, el expedidor registrado o cualquier otra persona a quienes pueden autorizar los Commissioners y asegurar las cantidades de impuestos especiales sobre los productos que puedan requerir. El apartado 2 del artículo 39 permite que los Commissioners puedan determinar que la garantía sea constituida por el transportador de los productos sujetos, el propietario o el destinatario.

C. PROCEDIMIENTO DE CIRCULACIÓN EN RÉGIMEN SUSPENSIVO DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES

1. EMCS: Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales.

§ 434. La Directiva 92/12/CEE requería que la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales entre los territorios de los Estados miembros estuviese amparada por un documento administrativo de acompañamiento, el cual era regulado por el Reglamento (CEE) n.º 2719/92 de la Comisión ⁽⁸⁷⁶⁾(⁸⁷⁷). El procedimiento resultó ser enrevesado y requirió una simplificación que no significase una disminución ni del control sobre los productos sujetos ni de la recaudación de los impuestos especiales. Pronto advirtió el Derecho de la Unión la necesidad de disponer de un sistema que, mediante la obtención de información en tiempo real, permitiese a los Estados miembros hacer un seguimiento de la circulación de los productos y la ejecución de los controles necesarios.

§ 435. La Decisión n.º 1152/2003/CE ⁽⁸⁷⁸⁾ crea un sistema informatizado de los movimientos y de los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, conocido como EMCS (por sus siglas en inglés, *Excise Movement and Control System*). El artículo 1 de la Decisión fija dos objetivos. El primero, muy específico, es permitir la transmisión electrónica del documento administrativo de acompañamiento y la mejora de los controles. El segundo, en cambio, tiene un trasfondo amplio, cual es la mejora del

⁸⁷⁶ DO L 276 de 19.9.1992, pp. 1-2.

⁸⁷⁷ *Vid. supra* § 83.

⁸⁷⁸ DO L 162 de 1.7.2003, pp. 5-8.

funcionamiento del mercado interior por medio de la simplificación del procedimiento de circulación en régimen suspensivo. En contraposición con el sistema basado en los documentos en papel, el EMCS ha cumplido con estos objetivos.

§ 436. En efecto, en el Informe realizado por la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo ⁽⁸⁷⁹⁾ en cumplimiento del artículo 45 de la Directiva 2008/118/CE, se destacó que la inmensa mayoría de los Estados miembros y de los operadores comerciales consideraron que, en general, los objetivos de la Decisión n.º 1152/2003/CE se han aplicado satisfactoriamente, que sus mecanismos de gobernanza han funcionado bien y que el EMCS ha supuesto una mejora importante con respecto al sistema anterior, basado en el soporte papel. Según el citado Informe, esta mejora se expresa en una tasa de error sumamente baja (se producen errores técnicos en menos de un 1 % de los movimientos) y en la extrema brevedad del plazo necesario para ultimar movimientos sujetos a impuestos especiales (una media de 6,8 días entre la validación del documento administrativo electrónico y el envío de un acuse de recibo desde el punto de destino).

§ 437. El EMCS está formado tanto por elementos «comunitarios» como «no comunitarios». La Decisión 1152/2003/CE, en el apartado 3 de su artículo 3, dispone como elementos comunitarios del sistema

«las especificaciones comunes, los productos técnicos, los servicios de la red “Red Común de Comunicación/Interfaz Común de Sistemas”, así como los servicios de coordinación comunes a todos los Estados miembros, con exclusión de las variantes o particularidades destinadas a atender las necesidades nacionales».

Por otra parte, el apartado 4 de la misma norma identifica como elementos no comunitarios del sistema

«las especificaciones nacionales, las bases de datos nacionales que forman parte de este sistema, las conexiones de la red entre los elementos comunitarios y no comunitarios, y las aplicaciones informáticas y el material que cada Estado miembro considere necesarios para la plena explotación del sistema en el conjunto de su administración».

§ 438. Este sistema es compatible con el Nuevo Sistema de Tránsito Informatizado (NCTS, *New Computerised Transit System*) ⁽⁸⁸⁰⁾.

§ 439. Desde su propuesta, la Directiva 2008/118/CE fue concebida por la Comisión ⁽⁸⁸¹⁾ para adaptar las disposiciones referentes con la circulación en régimen suspensivo a los procedimientos del EMCS, consolidando su base jurídica. Con ello, se insiste en los objetivos de simplificar los procedimientos, de aumentar la transparencia de los intercambios comerciales intracomunitarios y de facilitar a las Administraciones nacionales la aplicación de mecanismos de control basados en el riesgo. No obstante, este mayor control de los riesgos no ha impulsado una limitación para los operadores de la obligación de prestar garantía por los riesgos inherentes a la circulación.

§ 440. La Directiva 2008/118/CE, en su artículo 21, considera que la circulación se realiza únicamente bajo régimen suspensivo si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico (en lo sucesivo, e-AD) tramitado según el procedimiento que

⁸⁷⁹ COM(2013) 850 final de 3.12.2013, pp. 5-8.

⁸⁸⁰ En relación con el NCTS, *vid.* FABIO, Massimo: *Customs Law of the European Union*, 2012, §11.04.

⁸⁸¹ COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008, p. 3.

dispone en sus apartados 2 y 3 ⁽⁸⁸²⁾. De este modo, la Directiva 2008/118/CE otorga al e-AD el carácter de pieza fundamental de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. La relevancia del e-AD ha quedado plasmada en el artículo 16, apartado 4, de la Ley 38/1992 española, el cual dispone expresamente que la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo se realizará únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico. En Francia, es el artículo 158 *quaterdecies*, apartado I, del *Code des Douanes*, el que estipula que los productos con origen o destino en otro Estado miembro deben circular en régimen suspensivo bajo el amparo de un documento de acompañamiento. Conjuntamente, el artículo 158 *septdecies* del mismo Código indica que, en los intercambios intracomunitarios, los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales son efectuados en régimen suspensivo si son realizados bajo el amparo de un documento administrativo electrónico. En el Reino Unido, la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* establece la obligación de realizar la circulación de productos sujetos a impuestos especiales bajo el amparo de un documento administrativo electrónico en sus artículos 41, 53 y 57, sea desde el Reino Unido a otro Estado miembro, desde otro Estado miembro al Reino Unido o completamente dentro del Reino Unido, respectivamente.

§ 441. El artículo 29, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, instaló en la Comisión la obligación de adoptar las medidas orientadas a determinar:

«a) la estructura y el contenido de los mensajes que deban intercambiarse, a efectos de lo dispuesto en los artículos 21 a 25 ^[883], las personas y autoridades competentes afectadas por un movimiento de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo;

b) las normas y procedimientos relativos al intercambio de mensajes a que se refiere la letra a);

c) la estructura de los documentos en soporte papel mencionados en los artículos 26 y 27 ^[884]».

§ 442. Habida cuenta de lo anterior, la Comisión dispuso el Reglamento (CE) n.º 684/2009 ⁽⁸⁸⁵⁾ por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. De este modo, la estructura y el contenido de los mensajes intercambiados a efectos del procedimiento de circulación en régimen suspensivo que define la Directiva 2008/118/CE deberán cumplir lo dispuesto en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 684/2009 y, en su caso, cumplimentar los campos de datos con los códigos que fija el anexo II. Conjuntamente con el Reglamento (CE) n.º 684/2009, cumple una labor primordial en el funcionamiento del sistema el Reglamento (UE) n.º 389/2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales ⁽⁸⁸⁶⁾. Tal como destaca BERLIN ⁽⁸⁸⁷⁾, se agradece que las disposiciones de aplicación de los procedimientos informatizados se hayan armonizados por medio de reglamentos y no de una directivas, porque esta materia es una de aquellas en que la mínima divergencia es sinónimo de bloqueo del sistema.

⁸⁸² Vid. *infra* § 447 y § 452.

⁸⁸³ Vid. *infra* § 447, § 450, § 479, § 487 y § 494.

⁸⁸⁴ Vid. *infra* § 500, § 506 y § 510.

⁸⁸⁵ DO L 197 de 29.7.2009, pp. 24-64.

⁸⁸⁶ DO L 121 de 8.5.2012, pp. 1-15.

⁸⁸⁷ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 579.

2. Productos energéticos sujetos a las disposiciones sobre control y movimientos.

§ 443. Recordemos que la determinación del ámbito de aplicación objetivo de los impuestos especiales sobre los productos energéticos no es taxativa y que, por consiguiente, diversos productos calificarán o no como productos sujetos dependiendo de su utilización ⁽⁸⁸⁸⁾. El Derecho de la Unión tiene en consideración esta especial característica del sistema y previene la incertidumbre sobre la aplicación de las normas de control y de movimientos fijando expresamente cuáles son los productos energéticos sujetos a ellos. En este orden, el artículo 20 de la DIE declara que únicamente los siguientes productos energéticos estarán sometidos a las disposiciones sobre control y movimientos de la Directiva 2008/118/CE:

- «a) los productos de los códigos NC 1507 a 1518, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción;
- b) los productos de los códigos NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 y 2707 50;
- c) los productos de los códigos NC 2710 11 a 2710 19 69. Sin embargo, para los productos de los códigos NC 2710 11 21, 2710 11 25 y 2710 19 29, las disposiciones sobre control y circulación únicamente se aplicarán a movimientos comerciales a gran escala;
- d) los productos de los códigos NC 2711 (excepto 2711 11, 2711 21 y 2711 29);
- e) los productos del código NC 2901 10;
- f) los productos de los códigos NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 y 2902 44;
- g) los productos del código NC 2905 11 00, que no sean de origen sintético, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción;
- h) los productos del código NC 3824 90 99 cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción».

§ 444. En España, esta delimitación de los productos sujetos a control es establecida en el artículo 49, apartado 1, letra o), de la Ley 38/1992, el cual considera definido en dicho artículo cualquier otro producto al que, de acuerdo con el artículo 20, apartado 1, de la DIE, resulten de aplicación las disposiciones de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE. En Francia, la transposición se realiza en el artículo 158 *ter* del *Code des Douanes*. En el Reino Unido, el artículo 4 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* declara que las Partes 6, 7, 10 y 11 (sobre circulación de productos entre los Estados miembros de la Unión en régimen suspensivo y ya despachados a consumo) sólo se aplican a los productos energéticos mencionados en el artículo 20, apartado 1, de la DIE.

§ 445. En relación con el resto de eventuales productos energéticos, el apartado 2 del dicho artículo 20 obliga a los Estados miembros a advertir inmediatamente a la Comisión si observan que productos energéticos distintos de los mencionados anteriormente, incluida la electricidad, se destinan a ser utilizados, puestas a la venta o utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción, o dan lugar a fraude, evasión o abuso. En este contexto y, precisamente, con el fin de evitar el fraude y las evasiones fiscales, la Decisión de Ejecución n.º 2012/209/UE ⁽⁸⁸⁹⁾ dispone que las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE se apliquen a los productos clasificados en los códigos NC 38111110, 38111190,

⁸⁸⁸ *Vid. supra* § 148.

⁸⁸⁹ DO L 110 de 24.4.2012, p. 41.

38111900 y 38119000 del anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 ⁽⁸⁹⁰⁾, modificado por el Reglamento (CE) n.º 2031/2001 ⁽⁸⁹¹⁾, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado 2, de la DIE.

§ 446. Finalmente, mencionar que el Derecho de la Unión permite en el apartado 3 del artículo 20 de la DIE que los Estados miembros, en virtud de acuerdos bilaterales, prescindan de algunas o de la totalidad de las medidas de control de la Directiva 2008/118/CE, en relación con algunos o todos los productos identificados previamente. Como requisitos para el ejercicio de esta facultad, el apartado 3 exige: a) que estos productos no estén cubiertos por lo dispuesto en relación con los niveles mínimos aplicables a los carburantes de automoción (incluidos los de uso profesional y aquellos utilizados para fines industriales y profesionales) y a los combustibles para calefacción; b) que estos acuerdos no afecten a los Estados miembros que no participen en ellos y; c) que estos acuerdos sean notificados a la Comisión (quien deberá informar de ellos a los otros Estados miembros).

3. Procedimiento previo al inicio de la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales.

a) Envío del borrador de documento administrativo electrónico.

§ 447. De conformidad con el artículo 21, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, la gestión que inicia el procedimiento de circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales es la presentación por parte del expedidor de un «borrador de e-AD» a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición a través del EMCS.

§ 448. El borrador de e-AD debe presentarse, en virtud del artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 684/2009, como muy pronto, siete días antes de la fecha indicada en el documento como fecha de expedición de los productos. En cuanto a la forma, el borrador de e-AD debe cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 1 del anexo I del Reglamento (CE) n.º 684/2009.

§ 449. La transposición de la obligación de formalizar un borrador de e-AD se realiza en España en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartado 1º, del Real Decreto 1165/1995, en plena concordancia con el artículo 21, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, y con el artículo 3, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 684/2009. En Francia, la transposición se realiza en el artículo 1, apartado I, del *Décret n.º 2010-632 du 9 juin 2010 relatif au suivi, au contrôle et à la dématérialisation des procédures concernant les mouvements de produits énergétiques soumis à accise au sein de l'Union européenne* ⁽⁸⁹²⁾. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 41, apartado 2 (y artículo 57, apartado 2, para productos sujetos que no son productos energéticos) de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

⁸⁹⁰ DO L 256 de 7.9.1987, pp. 1-675.

⁸⁹¹ DO L 279 de 23.10.2001, p. 1.

⁸⁹² *JORF* 0132 de 10.6.2010, p. 10677.

§ 450. El artículo 22 de la Directiva 2008/118/CE permite que las autoridades competentes del Estado miembro de expedición autoricen la omisión de los datos relativos al destinatario en el borrador de e-AD, en los supuestos en que el expedidor no los conozca con exactitud en el momento de su presentación. Esta posibilidad de omisión de datos no es de aplicación general, pues se restringe a la circulación en régimen suspensivo de productos energéticos desarrollada por vía marítima o por vías de navegación interior. Sin embargo, la Directiva 2008/118/CE no elimina la obligación de cumplir con los requisitos del e-AD, sino más bien permite retardar su cumplimentación a una etapa posterior. Por orden del apartado 2 del artículo 22, el expedidor debe comunicar a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición los datos relativos del destinatario tan pronto como los conozca y a más tardar al final de la circulación, a través del sistema informatizado. El procedimiento para completar los datos del destino a utilizar es el mismo que se utiliza para la modificación del e-AD ⁽⁸⁹³⁾.

§ 451. La transposición del artículo 22 de la Directiva 2008/118/CE se lleva a cabo en España en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartado 8º, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, se realiza en el artículo 1, apartado 4, del *Décret 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 44 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

b) Verificación de los datos del borrador de documento administrativo electrónico.

§ 452. Una vez presentado el borrador de e-AD, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben verificar por vía electrónica los datos incorporados. En el caso de que dichos datos no sean válidos, dichas autoridades deben informar de ello sin demora al expedidor. En cambio, si los datos resultan ser válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben asignar al documento un único «código administrativo de referencia» (en lo sucesivo, ARC, por sus siglas en inglés: *administrative reference code*) y comunicarlo al expedidor.

§ 453. El e-AD con el ARC asignado debe cumplir los requisitos del cuadro 1 del anexo 1 del Reglamento (CE) n.º 684/2009, de conformidad con el artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento.

§ 454. La gestión de verificación de datos del borrador de e-AD es transpuesta en España en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartado 2º, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, la transposición se realiza en el artículo 1, apartado I, del *Décret n.º 2010-632*. En el Reino Unido, por su parte, se formaliza en los apartados 3, 4 y 5, del artículo 41 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

c) Comunicación a las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

§ 455. Paralelamente a la comunicación del e-AD al expedidor, las autoridades

⁸⁹³ *Vid. infra* § 468 y ss.

competentes del Estado miembro de expedición deben enviar dicho documento, sin demora, a las autoridades competentes del Estado miembro de destino. Por su parte, las autoridades de destino deben remitir el e-AD al destinatario si éste es un depositario autorizado o un destinatario registrado.

§ 456. Esta comunicación al lugar de destino opera en la mayoría de los supuestos de circulación en régimen suspensivo. Específicamente, en la circulación desde un depósito fiscal con destino a otro depósito fiscal ⁽⁸⁹⁴⁾, a un destinatario registrado ⁽⁸⁹⁵⁾ o a uno de los destinatarios para quienes se han establecido exenciones obligatorias cuando los productos sean expedidos desde otro Estado miembro ⁽⁸⁹⁶⁾. También procede en los supuestos de circulación de productos expedidos por un expedidor registrado desde el lugar de importación ⁽⁸⁹⁷⁾ y en los supuestos de circulación hasta un lugar de entrega directa ⁽⁸⁹⁸⁾.

§ 457. El artículo 21, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, considera también los supuestos de circulación en los cuales los productos están destinados a un depositario autorizado en el Estado miembro de expedición. Naturalmente, serán las autoridades competentes de tal Estado miembro las que remitirán directamente a dicho depositario el e-AD.

§ 458. Por otra parte, el apartado 5 del artículo dispone la regla para los supuestos de circulación desde un depósito fiscal con destino a todo lugar en el que tenga lugar la salida del territorio de la Unión de los productos sujetos a impuestos especiales ⁽⁸⁹⁹⁾. En estos casos, el e-AD debe enviarse a las autoridades competentes del Estado miembro en el que se presente la declaración de exportación, en aplicación del artículo 161, apartado 5, del Reglamento (CE) n.º 2913/92 ⁽⁹⁰⁰⁾ (en lo sucesivo, «el Estado miembro de exportación»), si éste difiere del Estado miembro de expedición.

§ 459. Las normas sobre la comunicación a las autoridades competentes en el Estado miembro de destino son transpuestas en España en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartados 3º y 4º, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, estas reglas se recogen, de manera simplificada, en el artículo 1, apartado II, del *Décret nº 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 41, apartados 6 y 7, de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

d) Copia del documento administrativo electrónico del acompañante.

§ 460. El procedimiento de circulación no se libra del todo de los documentos en

⁸⁹⁴ Artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i, de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (a).

⁸⁹⁵ Artículo 17, apartado 1, letra a), inciso ii, de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (b).

⁸⁹⁶ Artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iv, de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (d).

⁸⁹⁷ Artículo 17, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (e).

⁸⁹⁸ Artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (f).

⁸⁹⁹ Artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iii, de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (c).

⁹⁰⁰ Art. 161, apartado 5, del Reglamento (CE) n.º 2913/92: «La declaración de exportación se depositará en la aduana competente para la vigilancia del lugar en que esté establecido el exportador o bien en que se embalen o carguen las mercancías para el transporte de exportación. Las excepciones se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité».

papel. Por mandato del artículo 21, apartado 6, de la Directiva 2008/118/CE, el expedidor debe entregar una copia impresa del e-AD o cualquier otro documento comercial que mencione de forma claramente identificable el ARC único a la persona que acompañe los productos. Durante toda la circulación, la copia impresa del e-AD debe estar siempre disponible para las autoridades competentes.

§ 461. La utilización del documento en papel es cuestionable en atención a las alternativas digitales que existen actualmente. Los documentos digitales presentan un transporte más cómodo, evitan pérdidas y desincentivan la utilización de papel, siendo esta última característica plenamente coherente con los fines ambientales que la tributación de los productos energéticos integra. Es aconsejable hacer uso de los beneficios que ofrece la tecnología y, en este sentido, que tanto la Directiva 2008/118/CE como el Reglamento (CE) n.º 684/2009 plasmen la alternativa de los documentos digitales. El informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo ⁽⁹⁰¹⁾ indicó que, en relación con la versión impresa del e-AD, el 50 % de los Estados miembros señaló que sería útil añadir un código de barras con el ARC del documento. Casi un 40 % de la muestra de los Estados miembros y de los operadores comerciales está a favor de establecer un documento normalizado (que no necesariamente debe ser en papel). Compartimos la conclusión que promueve un modelo normalizado que incluya un código de barras, pues facilitaría su reconocimiento y ayudaría a resolver los problemas lingüísticos que plantea el tener versiones impresas en todas las lenguas oficiales.

§ 462. La transposición de las exigencias relacionadas con la copia impresa del e-AD se efectúa en España en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartado 5º, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, se lleva a cabo en el artículo 1, apartado II, del *Décret n.º 2010-632*. En el Reino Unido, se realiza en el artículo 41, apartados 8 y 9, en el artículo 53, apartados 2 y 3, en el artículo 86 y en el artículo 87, todos de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

e) Anulación del documento administrativo electrónico.

§ 463. Mientras no haya comenzado la circulación ⁽⁹⁰²⁾, el artículo 21, apartado 7, de la Directiva 2008/118/CE permite al expedidor anular el e-AD.

§ 464. Para los supuestos de anulación del e-AD, el artículo 4 del Reglamento (CE) n.º 684/2009 ordena el procedimiento a seguir. En primer lugar, el expedidor debe cumplimentar un «borrador de mensaje de anulación» en conformidad con los requisitos que establece el Reglamento en el cuadro 2 del anexo I. Seguidamente, el expedidor debe presentar el borrador a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

§ 465. Por su parte, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben iniciar el proceso de verificación de los datos del borrador por vía electrónica. Si

⁹⁰¹ COM(2013) 850 final de 3.12.2013, pp. 9-10.

⁹⁰² *Vid. supra* § 422.

éstos son válidos, las autoridades deben añadir la fecha y la hora de validación del mensaje de anulación, comunicar esta información al expedidor y remitir el mensaje de anulación a las autoridades competentes del Estado miembro. En el caso de que los datos no sean válidos, se debe informar de ello sin demora al expedidor.

§ 466. Las autoridades competentes del Estado miembro de destino, al recibir el mensaje de anulación, deben remitirlo al destinatario si éste es un depositario autorizado o un destinatario registrado.

§ 467. En España, la anulación del e-AD es considerada en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartado 6º, del Real Decreto 1165/1995. Francia anuncia la facultad de anulación en el artículo 1, apartado III, del *Décret n° 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 42, apartados 1 y 2, de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

4. Procedimiento de modificación del destino de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

§ 468. A pesar de haberse ya iniciado la circulación en régimen suspensivo, el expedidor aún puede modificar el destino de los productos. El artículo 21, apartado 8, de la Directiva 2008/118/CE, exige que esta modificación se realice a través del sistema informatizado y que se indique como nuevo destino, taxativamente, otro depósito fiscal, un destinatario registrado, el lugar en el que tenga lugar la salida del territorio de la Unión de los productos o, en su caso, un lugar de entrega directa.

§ 469. El Reglamento (CE) n.º 684/2009, en su artículo 5, regula los mensajes relativos con la modificación de los destinos de los productos. A estos efectos, el expedidor debe cumplimentar los campos del «borrador de mensaje de modificación del destino», en conformidad con los requisitos establecidos en el cuadro 3 del anexo I del Reglamento. Hecho esto, debe presentarlo a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

§ 470. Como es habitual, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben verificar por vía electrónica si los datos del borrador de mensaje de modificación del destino son válidos.

§ 471. En los casos en que los datos entregados por el expedidor resultan ser válidos, las autoridades del Estado miembro de expedición deben, en primer lugar, añadir al mensaje la fecha y la hora de la validación, un número de secuencia, e informar al expedidor al respecto.

§ 472. En segundo lugar, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben actualizar el e-AD original de acuerdo con la información contenida en el mensaje de modificación del destino. No obstante, el artículo 5 del Reglamento (CE) n.º 684/2009 establece ciertas precisiones en relación con esta actualización:

§ 473. Primero, si la actualización incluye un cambio de Estado miembro de destino o

un cambio de destinatario, deben realizarse los trámites de comunicación del e-AD actualizado a las autoridades competentes del Estado miembro de destino estipulados en el procedimiento previo a la circulación ⁽⁹⁰³⁾.

§ 474. Segundo, si la actualización incluye un cambio de Estado miembro de destino, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben remitir el mensaje de modificación del destino a las autoridades competentes del Estado miembro de destino mencionado en el e-AD original. Estas últimas autoridades deben comunicar al destinatario que figure en el e-AD original la modificación del destino utilizando la «notificación de cambio de destino», la cual debe cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 4 del anexo I del Reglamento (CE) n.º 684/2009.

§ 475. Tercero, si la actualización incluye un cambio del lugar de entrega mencionado en el grupo de datos 7 (estos es, «Operador Nuevo organizador del transporte») del e-AD, pero no un cambio de Estado miembro de destino ni un cambio de destinatario, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben remitir el mensaje de modificación del destino a las autoridades competentes del Estado miembro de destino mencionadas en el e-AD original. Estas últimas autoridades deben remitir al destinatario el mensaje de modificación del destino.

§ 476. Por otra parte, en los casos en que las autoridades competentes del Estado miembro de expedición verifiquen que los datos del borrador de mensaje de modificación del destino no son válidos, deben informar de ello sin demora al expedidor.

§ 477. Finalmente, el artículo 5, apartado 6, del Reglamento (CE) n.º 684/2009 considera el supuesto en que el e-AD actualizado incluye a un nuevo destinatario en el mismo Estado miembro de destino que en el e-AD original. Al respecto, el Reglamento resuelve que las autoridades competentes del Estado miembro de destino deben comunicar al destinatario que figure en el e-AD original la modificación del destino utilizando la «notificación de cambio de destino», la cual deberá cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 4 del anexo I del Reglamento.

§ 478. En España, la transposición del procedimiento de modificación del destino de la circulación se verifica en el artículo 29, letra A), apartado 1, letra b), subapartado 7º, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, la transposición se realiza en el artículo 158 *quindecies* del *Code des Douanes* y en el artículo 1, apartado III, del *Décret nº 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 42, apartados 3, 4, 5 y 6, de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

5. Procedimiento de fraccionamiento de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales.

§ 479. El artículo 23 de la Directiva 2008/118/CE faculta a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición para que permita al expedidor, en las

⁹⁰³ *Vid. supra* § 455 a § 459.

condiciones que dicho Estado miembro establezca, el fraccionamiento en dos o más de los movimientos de productos energéticos, bajo condición de que se cumplan los siguientes requisitos:

- «1) la cantidad total de productos sujetos a impuestos especiales debe mantenerse invariable;
- 2) el fraccionamiento debe efectuarse en el territorio de un Estado miembro que permita dicho procedimiento, y
- 3) se informe a las autoridades competentes de dicho Estado miembro del lugar en que se efectúe el fraccionamiento a las autoridades competentes de dicho Estado miembro».

§ 480. El artículo 23 de la Directiva 2008/118/CE finaliza imponiendo a los Estados miembros la obligación de informar a la Comisión si permiten el fraccionamiento de movimientos en su territorio, y con qué condiciones. La Comisión, por su parte, debe transmitir estas informaciones a los demás Estados miembros.

§ 481. El Reglamento (CE) n.º 684/2009 regula los mensajes relativos al fraccionamiento de los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales. El artículo 6 exige al expedidor que desee ejercer la posibilidad de fraccionamiento cumplimentar los campos del «borrador de mensaje de fraccionamiento» para cada destino, de conformidad con los requisitos del cuadro 5 del anexo I del mencionado Reglamento, y presentarlo a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

§ 482. Seguido, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición dan inicio a la fase de verificación por vía electrónica de los datos del borrador de mensaje de fraccionamiento.

§ 483. En el caso que los datos no sean válidos, debe informarse de ello al expedidor, sin demora.

§ 484. En cambio, si los datos del borrador de mensaje de fraccionamiento resultan ser válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben:

- «a) crear un nuevo documento administrativo electrónico para cada destino, que sustituirá al documento administrativo electrónico original;
- b) crear para el documento administrativo electrónico original una «notificación de fraccionamiento», que deberá cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 4 del anexo I del presente Reglamento;
- c) enviar la notificación de fraccionamiento al expedidor y a las autoridades competentes del Estado miembro de destino mencionadas en el documento administrativo electrónico original».

Respecto de cada nuevo e-AD de la letra a) anterior serán de aplicación los trámites previos al inicio de la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales.

§ 485. En los supuestos en que el destinatario que figure en el e-AD original sea un depositario autorizado o un destinatario registrado, las autoridades competentes del Estado miembro de destino mencionadas en el e-AD original deberán remitirles la notificación de fraccionamiento.

§ 486. En Francia, la transposición del procedimiento de fraccionamiento de los movimientos de productos se consuma en el artículo 3 bis del *Décret n° 2010-632*. En el caso del Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 45 de la *Excise Goods*

(Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010.

6. Procedimiento tras finalizar la circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales.

a) La notificación de recepción.

§ 487. Si, por una parte, el expedidor debe enviar un borrador de e-AD a las autoridades competentes y recibir de ellas el ARC para entregar a la persona que acompañe los productos una copia impresa del e-AD o cualquier otro documento comercial que mencione dicho código, por otra parte, el destinatario tiene la obligación de notificar el recibimiento de los productos como prueba de que su movimiento ha finalizado correctamente ⁽⁹⁰⁴⁾. En concreto, el artículo 24 de la Directiva 2008/118/CE ordena que el destinatario presente a las autoridades competentes del Estado miembro de destino final una «notificación de recepción» de los productos sujetos a impuestos especiales, a través del EMCS. El cumplimiento de esta obligación general admite excepciones sólo en casos debidamente justificados a satisfacción de las autoridades competentes.

§ 488. La notificación de recepción opera en los supuestos de circulación de los productos que tienen por destino un depósito fiscal, un destinatario registrado, un lugar de entrega directa ⁽⁹⁰⁵⁾ o bien, uno de los destinatarios para quienes la Directiva 2008/118/CE ha establecido exenciones obligatorias ⁽⁹⁰⁶⁾.

§ 489. En cuanto al plazo para la presentación de la notificación de recepción, el artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, indica que ésta debe hacerse tan pronto se reciba los productos, cuanto antes y a más tardar cinco días hábiles después de la finalización de la circulación.

§ 490. Siguiendo la lógica del procedimiento de circulación en régimen suspensivo, una vez presentada la notificación de recepción, las autoridades competentes del Estado miembro de destino deben verificar los datos por vía electrónica. Si dichos datos no son válidos, se debe informar de ello sin demora al expedidor. En cambio, si dichos datos son válidos, dichas autoridades deben confirmar al destinatario el registro de la notificación de recepción y enviarla a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición.

§ 491. A su vez, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben remitir la notificación de recepción al expedidor. En los supuestos en que los lugares de expedición y de destino se sitúen en un mismo Estado miembro, las autoridades competentes de ese Estado miembro deberán remitir la notificación de recepción directamente al expedidor.

§ 492. En relación con las formas, el artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 684/2009

⁹⁰⁴ COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008, p. 10.

⁹⁰⁵ *Vid. supra* § 422, letra (f).

⁹⁰⁶ *Vid. supra* § 297.

exige que la notificación de recepción cumpla con los requisitos establecidos en el cuadro 6 del anexo I del citado Reglamento. En los supuestos de circulación que tengan por destinatario uno de aquellos para quienes la Directiva 2008/118/CE establece exenciones obligatorias ⁽⁹⁰⁷⁾, serán las autoridades competentes del Estado miembro de destino quienes determinarán las normas para presentar la notificación de recepción.

§ 493. En cuanto a la transposición en España de la notificación de recepción, el artículo 31, letra A), apartado 1; y letra B), apartados 1 y 2, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, la transposición se realiza en el artículo 1, apartado V, letra a), del *Décret n° 2010-632*. En el Reino Unido, esta labor se concreta en los artículos 49 y 54, ambos de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

b) La notificación de exportación.

§ 494. El Derecho de la Unión también considera la obligación de notificación en los supuestos de circulación desde un depósito fiscal con destino al lugar de salida de los productos del territorio de la Unión ⁽⁹⁰⁸⁾ y, en su caso, en los supuestos de circulación de productos expedidos por un expedidor registrado desde el lugar de importación ⁽⁹⁰⁹⁾. En estos supuestos, por orden del artículo 25, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, las autoridades competentes del Estado miembro de exportación deben cumplimentar una «notificación de exportación», sobre la base del visado expedido por la aduana de salida mencionado en el artículo 793, apartado 2, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 ⁽⁹¹⁰⁾, o por la aduana en la que se realicen los trámites aplicables a la salida de productos desde la Unión con destino a las Islas Canarias, los departamentos franceses de ultramar, Islas Åland o las Islas del Canal, en la que se certifique que los productos han abandonado dicho territorio ⁽⁹¹¹⁾.

§ 495. Conjuntamente, el artículo 25 de la Directiva 2008/118/CE establece a las autoridades competentes del Estado miembro de exportación el procedimiento de verificación de datos por vía electrónica. Una vez comprobados los datos del visado, y si el Estado miembro de expedición no coincide con el de exportación, las autoridades competentes del Estado miembro de exportación deberán enviar la «notificación de exportación» a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, quienes, finalmente, remitirán dicha notificación al expedidor.

⁹⁰⁷ *Vid. supra* § 297.

⁹⁰⁸ Artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iii de la Directiva 2008/118/CE. *Vid. supra* § 422, letra (c).

⁹⁰⁹ Artículo 17, apartado 1, letra b) de la Directiva 2008/119/CE. *Vid. supra* § 422, letra (e).

⁹¹⁰ DO L 253 de 11.10.1993, pp. 1-766. Art. 793, apartado 2: «Se entenderá por aduana de salida:

- a) respecto a las mercancías exportadas por ferrocarril, por correo, por vía aérea o por vía marítima, la aduana competente del lugar en que las compañías ferroviarias, las administraciones de correos, las compañías aéreas o las compañías marítimas reciban las mercancías en el marco de un contrato de transporte único con destino a un tercer país;
- b) respecto a las mercancías exportadas a través de canalizaciones y respecto a la energía eléctrica, la aduana designada por el Estado miembro en que esté establecido el exportador;
- c) respecto a las mercancías exportadas por otras vías o en circunstancias no contempladas en las letras a) y b), la última aduana antes de la salida de las mercancías fuera del territorio aduanero de la Comunidad».

⁹¹¹ *Vid. supra* § 132.

§ 496. Por disposición del artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 684/2009, la notificación de recepción debe cumplir los requisitos establecidos en el cuadro 6 del anexo I del dicho Reglamento.

§ 497. En cuanto a la transposición en España, el artículo 14, apartado 9, del Real Decreto 1165/1995, reglamenta la notificación de exportación. En Francia, la transposición de estas normas se realiza en el artículo 158 *octodecies*, apartado I, del *Code des Douanes* y en el artículo 1, apartado V, letra b), del *Décret n.º 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 46 y 47, ambos de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

7. Procedimientos de emergencia.

a) Procedimientos de circulación en caso de indisponibilidad del sistema informatizado.

§ 498. La Directiva 2008/118/CE dispone un método de circulación subsidiario para los casos en que se encuentre indisponible el sistema informatizado en el Estado miembro de expedición. A pesar de la necesidad de implementar este tipo de procedimientos, algunos operadores comerciales manifestaron en el Informe de la Comisión ⁽⁹¹²⁾ que estimaban prioritario reducir la necesidad de recurrir al procedimiento de emergencia y que debía estudiarse la manera de mejorar el acceso nacional al EMCS. Conforme con ello, la Comisión asumió las sugerencias y recomendó estudiar mejoras en materia de disponibilidad de sistemas nacionales EMCS con el fin de evitar tener que recurrir a este procedimiento.

§ 499. Es que, precisamente, el artículo 4, apartado 1, letra a), de la Decisión 1152/2003/CE, ordena a la Comisión coordinar los aspectos relativos con la infraestructura y los instrumentos necesarios para garantizar la interconexión y la interoperatividad general del sistema informatizado. En este contexto, y en virtud del artículo 5, apartado 2, de la dicha Decisión, los Estados miembros deben abstenerse de tomar cualquier medida relacionada con la instalación o explotación del sistema informatizado y, en general, no pueden adoptar ninguna medida, sin el acuerdo previo de la Comisión, que puedan afectar a la interconexión y la interoperatividad general del sistema o a su funcionamiento conjunto. Sin embargo, el artículo 29, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, ordena que sean los Estados miembros quienes determinen las situaciones en que el sistema informatizado pueda ser considerado «no disponible», como también las normas y procedimientos que deberán seguirse en estas situaciones. Creemos que debe ser la Comisión quién debe fijar los criterios que permiten considerar el sistema «no disponible», pues, de otro modo, serían los Estados miembros los que finalmente decidan cuándo aplicar el sistema general. La desarmonización en los criterios de aplicación puede entorpecer el funcionamiento del sistema informatizado y, en consecuencia, el adecuado funcionamiento del mercado interior.

§ 500. En los casos de indisponibilidad del sistema informatizado, el artículo 26 de la

⁹¹² COM(2013) 850 final de 3.12.2013, p. 9.

Directiva 2008/118/CE permite al expedidor dar inicio a la circulación en régimen suspensivo siempre que los productos vayan acompañados con un documento en soporte papel que contenga los mismos datos que el borrador de e-AD y que cumpla con informar de este evento a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición antes del comienzo de la circulación. El artículo 8, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 684/2009 regula la presentación de este documento en soporte papel, denominado «Documento de acompañamiento de emergencia para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo». El Estado miembro de expedición, por su parte, está facultado para exigir una copia del documento en soporte papel, proceder a la verificación de los datos contenidos en ella y, si la indisponibilidad es debida al expedidor, demandar información adecuada sobre los motivos de ésta antes del comienzo de la circulación.

§ 501. A pesar de que la gran mayoría de los Estados miembros y de los operadores comerciales ha señalado estar satisfechos, en general, con los procedimientos de emergencia en su formulación actual, la mayoría de ellos también expresó la necesidad de un documento de emergencia normalizado en todos los Estados miembros con una estructura fija, que incluya únicamente los datos esenciales. El objetivo de un documento de tales características sería reduciría la necesidad de modificar los documentos de emergencia cada vez que aparezca una nueva versión del EMCS. Esta sugerencia ha sido recogida por la Comisión, quien ha recomendado desarrollar modelos de documentos sustitutivos normalizados con una estructura fija en todos los Estados miembros. La Comisión deberá, cuando proceda, incorporar las recomendaciones anteriores a la próxima modificación del Reglamento (CE) n.º 684/2009 ⁽⁹¹³⁾.

§ 502. El expedidor, sin embargo, no queda liberado de presentar el borrador de e-AD. Por orden del apartado 2 del artículo 26 de la Directiva 2008/118/CE, deberá presentar dicho documento tan pronto como el sistema informatizado vuelva a estar disponible. Debe tenerse presente que, mientras no sean válidos los datos que figuran en el e-AD, se considera que la circulación se realiza en régimen suspensivo al amparo del documento en formato papel. No obstante, una vez validados los datos, el e-AD sustituye al documento en formato papel. Además, se desencadenan, *mutatis mutandis*, las obligaciones de las autoridades competentes del Estado miembro de expedición vinculadas con el envío del documento administrativo a las autoridades del Estado miembro de destino y las obligaciones relacionadas con la notificación de recepción y la notificación de exportación, en su caso. Pese a lo dicho, el artículo 26, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, obliga al expedidor a conservar una copia del documento en soporte papel en apoyo de su contabilidad.

§ 503. Por otra parte, también se consideran los casos de indisponibilidad del sistema informatizado en el Estado miembro de expedición, en los cuales el expedidor desea comunicar la información relativa con la modificación de destino o con el fraccionamiento de los movimientos de productos energéticos. El apartado 5 del artículo 26 de la Directiva 2008/118/CE exige al expedidor que realice esta comunicación a través de un sistema de comunicación alternativo, antes de que tenga lugar el cambio de destino o el fraccionamiento de los movimientos. El resto del procedimiento subsidiario

⁹¹³ COM(2013) 850 final de 3.12.2013, pp. 9-10.

se aplica *mutatis mutandis*. Al respecto, el artículo 8, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 684/2009, dispone que esta información que debe ser comunicada por el expedidor a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición se presente en forma de elementos de datos, expresados del mismo modo que en el mensaje de modificación del destino o en el mensaje de fraccionamiento, según sea el caso.

§ 504. En cuanto a la transposición en España, el artículo 30 del Real Decreto 1165/1995 reglamenta el procedimiento a seguir al inicio de la circulación al amparo de un documento administrativo electrónico en caso de indisponibilidad del EMCS. En Francia, la transposición se lleva a cabo en el artículo 1, apartado VI, del *Décret n.º 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se materializa en los artículos 50 y 51 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

b) Procedimiento subsidiario a las notificación de recepción.

§ 505. Con el objetivo de incrementar la seguridad jurídica ⁽⁹¹⁴⁾, el Derecho de la Unión dispone un procedimiento subsidiario de notificación de recepción para los casos en que ésta no pueda presentarse dentro del plazo de los cinco días hábiles después del final de la circulación ⁽⁹¹⁵⁾. La imposibilidad de presentación de la notificación de recepción debe producirse por la indisponibilidad del EMCS en el Estado miembro de destino o en el Estado miembro de expedición cuando no ha operado aún la sustitución del documento en soporte papel subsidiario por el e-AD.

§ 506. Según el artículo 27 de la Directiva 2008/118/CE, el destinatario debe presentar a las autoridades competentes del Estado miembro de destino, salvo en casos debidamente justificados, un documento en formato papel con los mismos datos que la notificación de recepción, el cual constituirá prueba de que la circulación ha finalizado. Al respecto, el artículo 8, apartado 3, del Reglamento (CE) n.º 684/2009, regula la presentación de este documento en soporte papel, el cual es denominado «Notificación de recepción de emergencia/Notificación de exportación de emergencia para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo».

§ 507. Una copia del documento en soporte de papel debe ser enviado por las autoridades competentes del Estado miembro de destino a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición, quienes la transmitirán al expedidor o la tendrán a disposición de éste. Excepcionalmente, las autoridades del Estado miembro de destino podrán no cumplir con esta obligación cuando la notificación de recepción ordinaria pueda ser presentada en breve plazo por el destinatario a través del sistema informatizado o en casos debidamente justificados.

§ 508. Ahora bien, en cuanto el EMCS vuelva a estar disponible en el Estado miembro de destino o los procedimientos posteriores a la sustitución del documento en formato papel se hayan cumplido, el destinatario debe presentar una notificación de recepción de conformidad con el procedimiento general. La verificación de datos y la

⁹¹⁴ COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008, p. 10.

⁹¹⁵ *Vid. supra* § 489.

remisión de la notificación de recepción a las autoridades del Estado miembro de expedición y al expedidor se aplican *mutatis mutandis*.

§ 509. La transposición en España del procedimiento subsidiario a la notificación de recepción se lleva a cabo en el artículo 32 del Real Decreto 1165/1995. En Francia, la transposición se cumple con el artículo 1, apartado VII, del *Décret n° 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 55 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

c) Procedimiento subsidiario a la notificación de exportación.

§ 510. El régimen de impuestos especiales de la Unión también considera los casos en que la notificación de exportación no pueda presentarse al final de las circulaciones en que procede (⁹¹⁶). El apartado 2 del artículo 27 de la Directiva 2008/118/CE exige en estos supuestos a las autoridades competentes del Estado miembro de exportación que envíen a las autoridades del Estado miembro de expedición un documento en formato papel con los mismos datos que la notificación de exportación, salvo si la notificación de exportación pueda presentarse en breve plazo a través del EMCS o en casos debidamente justificados. Al igual que con la notificación de recepción subsidiaria, el documento en soporte papel se denomina «Notificación de recepción de emergencia/Notificación de exportación de emergencia para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo». Este documento en formato papel constituye la prueba de la finalización de la circulación.

§ 511. La imposibilidad de presentar la notificación de exportación debe deberse por la indisponibilidad del EMCS en el Estado miembro de destino o bien, por la indisponibilidad del sistema informatizado en el Estado miembro de expedición cuando no ha operado aún la sustitución del documento en soporte papel subsidiario por el e-AD.

§ 512. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición deben transmitir al expedidor o tener a su disposición copia en formato papel de la notificación de exportación subsidiaria. En cuanto el sistema informatizado vuelva a estar disponible en el Estado miembro de destino o los procedimientos posteriores a la sustitución del documento en formato papel se hayan cumplido, el destinatario debe enviar una notificación de recepción, de conformidad con el procedimiento general. La verificación de datos y la remisión de la notificación de exportación a las autoridades del Estado miembro de expedición y al expedidor se aplican *mutatis mutandis*.

§ 513. En Francia, la transposición de la notificación de exportación se efectúa en el artículo 2, apartado II, del *Décret n° 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 48 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

⁹¹⁶ *Vid. supra* § 494.

8. Prueba de la finalización de la circulación en régimen suspensivo.

§ 514. La regla general, según establece el artículo 28 de la Directiva 2008/118/CE, es que la notificación de recepción o la notificación de exportación, en su caso, constituyan la prueba de que una circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales ha finalizado ⁽⁹¹⁷⁾. Sin embargo, la Directiva 2008/118/CE considera excepciones.

§ 515. Una ejemplo de estas excepciones a la prueba de la finalización de la circulación son los documentos en papel que tienen lugar en los supuestos de notificaciones de recepción y notificaciones de exportación subsidiarios ⁽⁹¹⁸⁾. Otro ejemplo es el dispuesto en el artículo 28, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE. Según esta disposición, en los casos de ausencia de notificación de recepción por motivos distintos de la indisponibilidad del EMCS, la prueba de la finalización de la circulación puede aportarse mediante una confirmación, por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de destino, sobre la base de pruebas adecuadas ⁽⁹¹⁹⁾, que indique que los productos objeto de expedición han llegado efectivamente a su destino declarado. Asimismo, en los casos de ausencia de notificación de exportación por motivos distintos de la indisponibilidad del EMCS, la prueba de la finalización de la circulación puede aportarse mediante una confirmación, por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en el que este situada la aduana de salida, en la que se certifique la salida del territorio de la Unión de los referidos productos. El artículo 28 prescribe que, cuando las autoridades competentes del Estado miembro de expedición hayan admitido las pruebas adecuadas, la circulación en el sistema informatizado será clausurada.

§ 516. En cuanto a la transposición de estas normas en España, ésta se lleva a cabo en el artículo 14, apartados 10 y 11, del Real Decreto 1165/1995. En Francia, la transposición se formaliza en el artículo 158 *octodecies*, apartado I, del *Code des Douanes* y en el artículo 2, apartado II, del *Décret n° 2010-632*. En el Reino Unido, la transposición se realiza en el artículo 46, apartado 6, y en el artículo 49, apartados 3 y 4, ambos de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

9. Facultad para establecer procedimientos simplificados.

§ 517. En virtud del artículo 30 de la Directiva 2008/118/CE, los Estados miembros pueden establecer procedimientos simplificados respecto con la circulación en régimen suspensivo que tenga lugar íntegramente en su territorio, incluyendo la posibilidad de renunciar al requisito de supervisión electrónica.

§ 518. En España, el artículo 19, apartado 9, del Real Decreto 1165/1992, permite al centro gestor autorizar, a solicitud del interesado, la utilización de procedimientos

⁹¹⁷ *Vid. supra* § 422.

⁹¹⁸ *Vid. supra* § 506 y § 510.

⁹¹⁹ A estos efectos, el artículo 28, apartado 2, párrafo 2, de la Directiva 2008/118/CE indica que «constituirán elementos probatorios adecuados todo documento presentado por el destinatario y que contenga los mismos datos que la notificación de recepción o que la notificación de exportación».

simplificados de circulación en régimen suspensivo entre establecimientos del mismo titular, siempre que la circulación tenga lugar íntegramente en el ámbito territorial interno. En el Reino Unido, la Parte 8 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* está dedicada, de modo general, a los movimientos en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales realizados en su totalidad en el Reino Unido. No obstante, dicha *Regulations* transpone el artículo 30 de la Directiva 2008/118/CE en su Parte 9, pero estos procedimientos simplificados tienen aplicación sobre determinados alcoholes y sobre el tabaco.

§ 519. Por otra parte, respecto con la circulación entre los territorios de dos o más Estados miembros, pueden establecerse procedimientos simplificados para los fines de la circulación frecuente y periódica de productos mediante acuerdo y en las condiciones que fijen todos los Estados miembros afectados. Esta facultad se aplica también a la circulación a través de conducciones fijas. El artículo 31 de la Directiva 2008/118/CE no exige a los Estados miembros que celebren estos acuerdos informar a la Comisión, sin embargo, los procedimientos simplificados obtenidos por esta facultad quedan sujetos a las obligaciones de no afectar el adecuado funcionamiento del mercado interior y de no generar distorsiones de la competencia en virtud de los Tratados.

10. Procedimiento especial para productos obligatoriamente exentos.

§ 520. El artículo 13 de la Directiva 2008/118/CE exige que en los supuestos de circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales que tengan por destinatario alguno de los beneficiados por las exenciones obligatorias que dispone la misma Directiva (⁹²⁰), dicha circulación vaya acompañada de un «Certificado de Exención», sin perjuicio de lo dispuesto en relación con el e-AD y el procedimiento general de circulación en régimen suspensivo. El apartado segundo del mencionado artículo 13 ordena a la Comisión establecer la forma y el contenido del certificado, no obstante, aún mantiene vigencia el Reglamento (CE) n.º 31/96 de la Comisión relativo al certificado de exención de impuestos especiales (⁹²¹).

⁹²⁰ *Vid. supra* § 297.

⁹²¹ DO L 8 de 11.1.1996, pp. 11-15. En efecto, la Directiva 94/74/CE insertó un apartado «1 bis» al artículo 23 de la entonces vigente Directiva 92/12/CEE, el cual autorizaba a las fuerzas armadas y demás organismos mencionados a recibir productos procedentes de otros Estados miembros en régimen suspensivo con el documento de acompañamiento, siempre que éste viniese acompañado de un certificado de exención. El Reglamento (CE) n.º 31/96 vino a regular este certificado. Además, permite que los Estados miembros puedan adaptar el certificado de exención con objeto de hacerlo extensivo a otros ámbitos de la fiscalidad indirecta y de garantizar que la exención sea compatible con las condiciones y limitaciones para la concesión de exenciones previstas en su ordenamiento nacional. Para adaptar el certificado de exención, los Estados miembros deben informar a la Comisión y facilitar toda la información pertinente o necesaria. Por su parte, la Comisión deben entregar esta información a los demás Estados miembros.

El certificado de exención del Reglamento (CE) n.º 31/96 se extiende por duplicado. Un ejemplar lo conserva el expedidor y el otro se adjunta al documento administrativo de acompañamiento (el cual debemos entender como el e-AD). Sin embargo, el Reglamento faculta a los Estados miembros para pedir un ejemplar adicional para fines administrativos.

El Reglamento (CE) n.º 31/96 dispone que el destinatario debe entregar al depositario autorizado el certificado de exención debidamente visado por las autoridades competentes del Estado miembro de

§ 521. España reconoce el certificado de exención en el artículo 4, apartado 4, letra d), del Real Decreto 1165/1995. Francia transpone la exigencia del certificado en el artículo 158 *septies*, apartado II, del *Code des Douanes*. En el Reino Unido, el artículo 3, apartado 1, de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, determina que *exemption certificate* es el documento dispuesto en el Anexo del Reglamento (CE) n.º 31/96 o cualquier otro certificado adaptado a lo establecido en el artículo 2 de dicho Reglamento. Además, el artículo 43 de la mencionada *Regulations* transpone el artículo 13 de la Directiva.

§ 522. Finalmente, mencionar que el artículo 13, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, no aplica el procedimiento general de circulación en régimen suspensivo cuando la circulación tiene por destino a las fuerzas armadas identificadas en el artículo 12, letra c) (⁹²²), que tengan lugar en el marco de un régimen basado directamente en el Tratado del Atlántico Norte. Sin embargo, la disposición faculta a los Estados miembros para disponer que el procedimiento general se utilice en tales movimientos cuando tengan lugar en su totalidad dentro de su territorio o, mediante acuerdo entre los estados miembros concernidos, entre sus territorios.

SECCIÓN II

LA CIRCULACIÓN E IMPOSICIÓN DE LOS PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES TRAS SU DESPACHO A CONSUMO

A. EL RÉGIMEN DE ADQUISICIÓN POR LOS PARTICULARES

§ 523. El régimen de circulación y de imposición de los productos adquiridos y transportados por particulares tras su despacho a consumo es el resultado de la aplicación de los principios básicos que rigen el mercado interior: esto es, permitir la libre circulación de las mercancías y mantener la supresión de las fronteras fiscales. Pero, a diferencia de la circulación en régimen suspensivo, este comercio transfronterizo reposa sobre el principio de imposición en el Estado miembro de adquisición. En efecto, el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE (en el mismo sentido que disponía el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE), establece que los impuestos especiales que graven productos adquiridos por particulares para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplican exclusivamente en el Estado miembro de adquisición.

acogida. No obstante, si los productos entregados se destinan a uso oficial, los Estados miembros pueden eximir al destinatario de la obligación de presentar el certificado para su visado. Los Estados miembros deben notificar a la Comisión quién es el servicio responsable de visar el certificado de exención de impuestos especiales y, a su vez, la Comisión debe comunicar esta información a los demás Estados miembros.

En el Anexo del Reglamento se establece el modelo de certificado de exención, con sus respectivas notas explicativas.

⁹²² Artículo 12, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/118/CE: «1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados: [...] c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado 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».

§ 524. En el régimen de adquisición por los particulares el ejercicio de la libre circulación en el mercado interior sin impuestos en las fronteras no presenta, teóricamente, mayores complejidades ni cuestionamientos. No obstante, no puede decirse lo mismo con la adopción del principio de imposición en el Estado miembro de adquisición. La razón que justifica y explica este criterio es que la tenencia y el transporte de los productos adquiridos por los particulares obedecen a fines personales y no comerciales. De este modo, la adquisición de estos productos para el consumo personal concordaría con la naturaleza de los impuestos especiales como tributos sobre el consumo y con la idea de que éstos deben devengarse en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo ⁽⁹²³⁾. Pero, ¿permitiría una interpretación ortodoxa del principio de imposición en el Estado miembro de adquisición argumentar que la circulación transfronteriza de grandes cantidades de productos sujetos a impuestos especiales para el estricto consumo personal, sin fines comerciales, deba ser aceptada por el Derecho de la Unión?

§ 525. El Comité Económico y Social, en su *Dictamen sobre la comunicación de la Comisión al Consejo: «Nuevo enfoque de la Comisión en materia de tipos impositivos de los impuestos especiales»* ⁽⁹²⁴⁾, observó que la evolución de las fronteras fiscales y la libre circulación de las personas facilitarían y estimularían la compra de productos allí donde los impuestos y, por consiguiente los precios, sean más bajos, provocando desplazamientos no despreciables. Frente a esta situación, advirtió sobre el riesgo de reglamentaciones restrictivas para el traslado de los productos que podrían ser incompatibles con el mercado interior. Sin embargo, el artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE no concibe una implementación plena del principio de imposición en el Estado miembro de adquisición desde el momento en que establece requisitos copulativos para su aplicación. Se subentiende de estos requisitos que el Derecho de la Unión ha optado por limitar el alcance de dicho principio e, indirectamente, por restringir la libre circulación de las mercancías. Hoy, los particulares de la Unión Europea no pueden transportar en plena libertad entre los Estados miembros los productos sujetos a impuestos especiales. Sin capacidad de transporte ¿sirve de algo la plena libertad de adquisición? La opción seguida por el Derecho de la Unión no ha estado exenta de debate. De hecho, la Comisión Europea estimaba que una restricción general al principio por el que se regula el mercado interior no estaba justificada y proponía, en consecuencia, que todos los movimientos de productos destinados a las necesidades propias de un particular, efectuadas por o por cuenta de un particular fuesen, por su naturaleza no comercial, exclusivamente sujetas a impuestos en el Estado miembro de adquisición ⁽⁹²⁵⁾. Aún más, el CESE se manifestaba favorable a liberalizar el sistema aplicado a las compras a distancia realizadas por particulares, de modo que el particular no tuviese que transportar personalmente las mercancías adquiridas ⁽⁹²⁶⁾. Sin embargo, el Comité reconoció posteriormente las dificultades prácticas de esta liberalización ⁽⁹²⁷⁾.

⁹²³ Vid. *supra* § 187.

⁹²⁴ DO C 225 de 10.9.1990, pp. 49-50.

⁹²⁵ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 23.

⁹²⁶ DO C 120 de 20.5.2005, p. 112.

⁹²⁷ DO C 100 de 30.4.2009, p. 147: «Los problemas más delicados son, pues, de carácter político y económico. Cada Estado miembro aplica a los productos tipos diferentes de impuestos especiales, lo que da lugar al fenómeno bien conocido de las compras transfronterizas basadas en cálculos de conveniencia.

§ 526. Por nuestra parte, creemos que la reflexión sobre las causas que han obligado a limitar la libertad de circulación de mercancías debe tener como base el principio de que los tributos sobre el consumo deben ser exigibles en el lugar donde se produzca el consumo, el cual fundamenta, a su vez, la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de destino. En este orden, observamos diferencias de criterio en cuanto a la determinación del momento en que se produce el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales: por una parte, el momento teórico representado por el despacho a consumo y, por otra, el momento práctico representado por el consumo real. En la circulación en régimen suspensivo el Derecho de la Unión suspende expresamente la exigibilidad del impuesto durante su circulación para que el despacho a consumo coincida con el momento del consumo real. En la circulación de productos en el marco de la adquisición por particulares, el Derecho de la Unión opta por el momento teórico del despacho a consumo, a pesar de que éste pueda no coincidir con el consumo real de los productos. No obstante, en los supuestos de circulación en el régimen de adquisición por particulares en los cuales se falte a un requisito, pero no exista atisbo de fin comercial, el Derecho de la Unión establece implícitamente una suspensión de la exigibilidad del impuesto, insistiendo en el criterio del consumo real como localizador del pago del tributo. La alternativa de disponer una ficción jurídica no debería ser utilizada para imponer a un particular un fin comercial cuando éste no existe. En pro de la honestidad, creemos que el Derecho de la Unión debe fundamentar la restricción a la libertad de circulación de mercancías en el régimen de adquisición por particulares en el criterio del consumo real de los productos como determinante del lugar del pago, y no en unos fines comerciales artificiosos. En definitiva, el régimen de circulación por adquisición por particulares es excepcional y es por ello que el Derecho de la Unión debe evitar eventuales fraudes, disponiendo requisitos para su aplicabilidad.

1. Primer requisito: el carácter personal en la adquisición y en el uso.

§ 527. De los términos del artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE se deduce que el requisito base para la aplicación del régimen de adquisición por particulares es el carácter personal del consumo, el cual debe expresarse no sólo en el uso sino también en el transporte. En concreto, como primer gran requisito la disposición exige que los productos sean adquiridos por el particular y para su propio uso. En este orden, el apartado 2 del artículo 32 se preocupa de disponer los extremos a los cuales los Estados miembros deben, en particular, prestar atención para determinar si los productos sujetos a impuestos especiales están destinados al uso propio. Estos extremos son:

Según los principios del mercado único todo ciudadano debería poder beneficiarse de las diferencias de precio, no sólo a nivel nacional, sino también y sobre todo en sus compras transfronterizas; pero cuando entran en juego los parámetros fiscales, estos principios se ponen en entredicho. En la realidad cotidiana queda claro que los Estados miembros no ven con buenos ojos estos intercambios cuando son víctimas de ellos y los pasan por alto cuando les benefician. Ninguna categoría de productos sujeta a impuestos especiales queda excluida de esta problemática: buena muestra de ello son los recientes debates sobre el tabaco, el alcohol y el gasóleo, para los que se han aducido motivos de salud, orden público, respeto al medio ambiente y perjuicios a la economía. Sin embargo, en el fondo hay también motivos, no siempre explícitos, relacionados con el cálculo de conveniencia fiscal. Las distintas posiciones se derivan, pues, de las políticas sociales, económicas y fiscales que adopta cada Estado miembro: a nivel comunitario, todo eso se transforma en una cuestión de naturaleza eminentemente política».

- «a) condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder;
- b) lugar en que se encuentran dichos productos sujetos a impuestos especiales o, en su caso, modo de transporte utilizado;
- c) todo documento referente a los productos sujetos a impuestos especiales;
- d) naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales;
- e) cantidad de productos sujetos a impuestos especiales».

§ 528. No obstante, creemos que estos criterios (que con la Directiva 92/12/CEE eran utilizados para determinar si los productos estaban destinados a «fines comerciales») no debiesen tener una aplicación categórica en la determinación de un uso como propio, sino sólo indicativa. Como hemos afirmado anteriormente ⁽⁹²⁸⁾, la conjunción «en particular» no implica necesariamente un carácter excluyente y, en este caso, su empleo reconoce que existen otros indicadores que no sólo pueden, sino deben ser considerados por los Estados miembros en pro de la no vulneración de los derechos de los ciudadanos. Al respecto, la Comisión Europea ha sostenido el razonamiento de que las administraciones deben examinar al menos el conjunto de los criterios evocados, fundamentando su decisión en elementos concretos y no en simples presunciones ⁽⁹²⁹⁾. El apartado 3 del artículo 32 permite que, para la aplicación del criterio referente con la cantidad de productos, los Estados miembros establezcan niveles indicativos exclusivamente como elemento de prueba ⁽⁹³⁰⁾. Sin embargo, siguiendo el mismo razonamiento, estos niveles indicativos no podrían ser utilizados por sí solos para determinar que un producto adquirido por un particular no es para su uso propio. La Comisión Europea no era partidaria de mantener en la disposición estos niveles indicativos ⁽⁹³¹⁾, sin embargo, el Parlamento Europeo consideró que no había motivos para derogarlos, apelando a motivos de seguridad jurídica tanto para los consumidores como para las autoridades de control ⁽⁹³²⁾. El CESE, por su parte, ha advertido sobre el riesgo de diferencias de interpretación o de aplicación por parte de las administraciones, demandando mayor precisión en los límites de cantidad y valor ⁽⁹³³⁾.

§ 529. Ahora bien, el apartado 4 del artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE dispone una regulación diferente para los supuestos de adquisición de hidrocarburos ya despachados a consumo en otro Estado miembro. La disposición faculta a los Estados miembros para disponer que el impuesto se devengue en el Estado miembro donde se consuman los hidrocarburos, siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante formas de transporte atípicas realizadas por un particular o por cuenta de éste. Para estos efectos, la norma define «formas de transporte atípicas» como

⁹²⁸ *Vid. supra* § 315.

⁹²⁹ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 25.

⁹³⁰ Además, cuando se trate de labores de tabaco o bebidas alcohólicas, el artículo 32, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, fija los límites mínimos de los niveles indicativos.

⁹³¹ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 25.

⁹³² PARLAMENTO EUROPEO: *Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales* (COM(2008)0078 – C6-0099/2008 – 2008/0051(CNS)) (Procedimiento de consulta), A6-0417/2008 de 21.10.2008, enmienda 47, pp. 32-33: «No hay ninguna razón para poner fin a los límites indicativos, ya que ello podría crear inseguridad jurídica y confusión, tanto para los consumidores como para las autoridades de control».

⁹³³ DO C 100 de 30.4.2009, p. 146.

«el transporte de combustibles de automoción que no se realice dentro del depósito de los vehículos ni en bidones de reserva adecuados, así como el transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se realice en camiones cisterna utilizados por cuenta de operadores profesionales».

El *TJCE*, en la sentencia *Granberg* (⁹³⁴), ha reconocido que se trata de una solución jurídica que constituye una excepción a la regla general del régimen de adquisición por particulares, la cual, en definitiva, tiene como resultado la restauración de la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de destino.

§ 530. Respecto con este régimen de adquisición de hidrocarburos por particulares caben ciertas observaciones. Primero, que la limitación en su aplicación exclusivamente a los hidrocarburos genera dudas en su justificación, toda vez que la Directiva 2008/118/CE es posterior a la DIE que amplió el ámbito objetivo del impuesto especial a los productos energéticos. Segundo, que sorprende que este régimen excepcional de adquisición por particulares sea facultativo, cuando uno de los principales objetivos de la Directiva es armonizar la exigibilidad del impuesto en todos los Estados miembros. Tercero, y tal como observa BERLIN (⁹³⁵), este régimen no considera límites cuantitativos sino otro relacionado con el modo de transporte. No obstante, la técnica

⁹³⁴ Sentencia *Granberg*, C-330/05, EU:C:2007:679. En esta petición de decisión prejudicial el *TJCE* interpretó, entre otros, el artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE. El Sr. Granberg fue interceptado en la aduana sueca de Övertorneå cuando regresaba de Finlandia en una furgoneta. Las autoridades aduaneras comprobaron la presencia en el vehículo de 3 000 L de gasóleo comercializado en Finlandia como combustible de calefacción. Dicho gasóleo se transportaba en un compartimiento de carga cubierto e iba dentro de tres grandes recipientes para granel. Estos recipientes eran del tipo utilizado por los operadores profesionales. El referido gasóleo iba a servir para calentar el domicilio del Sr. Granberg y, por tanto, estaba destinado a su uso privado.

El Haparanda tingsrätt (tribunal local de Haparanda) condenó al Sr. Granberg a una pena de multa por transporte ilícito de productos sometidos a impuestos especiales. El Hovrätten för Övre Norrland (Tribunal de apelación del Norrland septentrional) planteó al *TJCE*, entre otras, las siguientes cuestiones prejudiciales: primero, si el artículo 9, apartado 3, de la Directiva 92/12/CEE permitía someter, de manera general, al pago de impuestos especiales en el Estado miembro de consumo el gasóleo de calefacción adquirido en otro Estado miembro por un particular para satisfacer sus propias necesidades y transportado por él mismo al referido Estado miembro de consumo, cualquiera que sea la forma en que realice dicho transporte; segundo, si se respondía de modo negativo a la primera cuestión, si constituía el transporte, realizado por un particular, de 3 000 L de gasóleo de calefacción en tres grandes recipientes para granel dentro del espacio de carga de una furgoneta, una forma de transporte atípica en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la Directiva.

En relación con la primera cuestión prejudicial, el *TJCE* concedió al artículo 9, apartado 3, la naturaleza de excepción a la regla general enunciada en el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE (apartado 28). Declaró el Tribunal que no podía interpretarse el artículo 9, apartado 3, de modo tal que permitiese someter a impuestos especiales en el Estado miembro de consumo toda importación de gasóleo de calefacción por un particular con fines personales, con independencia de la forma de transporte utilizada. En efecto, señaló que un Estado miembro no podía ejercer la facultad prevista en dicha disposición cuando el transporte de la mercancía se realizaba por el particular mediante una forma de transporte que no se incluyese en el concepto de «formas de transporte atípicas», según la definición de la referida disposición (apartado 31).

En relación con la segunda cuestión prejudicial, el *TJCE* expuso que, del propio texto del artículo 9, apartado 3, resultaba que todo transporte de combustibles de calefacción líquidos que no se realizase en camiones cisterna debía considerarse una forma de transporte atípica (apartado 38). En el caso específico, el transporte por un particular de 3 000 L de gasóleo de calefacción en tres grandes recipientes para granel dentro del espacio de carga de una furgoneta constituía una «forma de transporte atípica» en el sentido de la norma cuestionada (apartado 41). La circunstancia de que el gasóleo fuese transportado en tres grandes recipientes para granel no cuestionaba esta conclusión (apartado 40).

⁹³⁵ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 583.

jurídica utilizada es perversa, desde el momento que permite de manera general la adquisición de hidrocarburos por particulares, pero concibe *a contrario sensu* un concepto de «transporte típico» tan restringido que en ocasiones hace imposible la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de adquisición. Por consiguiente, para los particulares es imposible transportar combustible de calefacción de un Estado miembro a otro pagando el impuesto especial sólo en el Estado miembro de adquisición, debido a que la norma considera atípico todo transporte de combustible de calefacción no realizado por cuenta de un operador profesional. Cabe entonces preguntar, ¿permite el régimen excepcional de adquisición de hidrocarburos aplicar el principio de imposición en el Estado miembro de adquisición en los supuestos en que un particular encarga a un operador profesional el transporte de combustibles de calefacción líquidos en un camión cisterna? En el caso de carburantes de automoción, la libertad de transporte se restringe de tal manera que sólo permite lo necesario para el funcionamiento del vehículo.

§ 531. En conclusión, creemos que el régimen excepcional de adquisición de hidrocarburos por particulares requiere una reformulación. En primer lugar, debería eliminarse su carácter facultativo para no atentar contra la armonización de la exigibilidad del impuesto especial en la Unión. En segundo lugar, debería transparentarse la implementación del principio de imposición en el Estado miembro de destino y hacer coincidir el lugar del despacho a consumo con el consumo real de estos productos. De esta manera, se evitarían las distorsiones competitivas que genera el principio de imposición en el país de adquisición en el interior de los Estados miembros. Por otra parte, para no entorpecer la libre circulación, sólo en los supuestos de transporte de combustible de automoción en los depósitos de los vehículos o en depósitos de reserva debería aplicarse la imposición del país de adquisición. En atención al estado legislativo actual, estos cambios teóricos mejorarían la técnica jurídica pero no generarían grandes cambios en la práctica.

§ 532. En España, el artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE se transpone en el artículo 15, apartados 8, 9 y 10, y en el artículo 16, apartado 1, ambos de la Ley 38/1992 y, paralelamente, en el artículo 19, apartado 3, del Reglamento 1165/1995. Las normas españolas mantienen el sentido de la Directiva 92/12/CEE en cuanto a que los criterios establecidos son para definir los fines comerciales de la circulación. En Francia, en lo referente con los productos energéticos la transposición se efectúa en el artículo 267 *bis* del *Code des Douanes*, pero cambiando la perspectiva en el sentido de establecer como regla general la sujeción de estos productos excepto cuando son transportados de otro modo que en las reservas de un vehículo o en bidones de reserva. En el Reino Unido, la transposición se lleva a cabo en el artículo 13, especialmente apartados 3 y 4, y en el artículo 14 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, también manteniendo vigente el criterio de los fines comerciales. La aplicación del artículo 14 de la mencionada *Regulations* debe hacerse en conjunto con *The Excise Duties (Personal Reliefs) (Fuel and Lubricants Imported in Vehicles) Order 1989* ⁽⁹³⁶⁾, incluyendo las modificaciones efectuadas por *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995* ⁽⁹³⁷⁾.

⁹³⁶ S.I. 1989/1898.

⁹³⁷ S.I. 1995/1777.

2. Segundo requisito: el carácter personal en el transporte.

§ 533. Como segundo gran requisito para la aplicabilidad del régimen de adquisición por particulares, la disposición es enfática en exigir que el transporte sea realizado por el propio particular, eliminando toda ambigüedad que pudiese sugerir la posibilidad de participación de un agente. De esta manera, la Directiva 2008/118/CE se ajusta plenamente con el criterio del *TJCE*, quien con la sentencia *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros* ⁽⁹³⁸⁾⁽⁹³⁹⁾ y la sentencia *Joustra* ⁽⁹⁴⁰⁾

⁹³⁸ Sentencia *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac y otros*, C-296/95, EU:C:1998:152. Esta sentencia dice relación principalmente con el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE, el cual disponía la aplicación del principio de imposición en el país de origen en aquellos productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos. *EMU Tabac SARL (EMU)* era una sociedad luxemburguesa especializada en la venta de labores de tabaco. Por su parte, *The Man in Black Ltd (MBL)* era una sociedad británica. Ambas sociedades eran filiales de *The Enlightened Tobacco Co. (ETC)*. *MBL* recibía pedidos de cigarrillos y tabaco por parte de particulares para satisfacer sus propias necesidades. Posteriormente, *MBL* compraba las mercancías a *EMU* y organizaba la importación en el Reino Unido a través de un transportista privado, en nombre y por cuenta de los particulares, mediante el pago de una comisión. Con este diseño comercial se pretendía pagar los impuestos especiales respectivos en Luxemburgo, donde los tipos impositivos eran generalmente inferiores a los establecidos en el Reino Unido.

La *Court of Appeal* planteó como cuestión prejudicial, entre otras, si la Directiva 92/12/CEE, específicamente el artículo 8, producía el efecto de impedir que se graven con impuestos especiales en un Estado miembro determinado, las mercancías adquiridas en otro Estado miembro por un agente, en nombre de los particulares y para su satisfacción, quien además es el organizador del transporte de dichas mercancías.

Al respecto, el *TJCE* determinó que la aplicación del artículo 8 exigía que se cumpliesen determinados requisitos: las mercancías debían ser adquiridas por un particular para satisfacer sus propias necesidades y ese particular debía haber efectuado su transporte (apartado 25). Por tanto, el *TJCE* consideró que estos requisitos determinaban el carácter estrictamente personal de la tenencia de mercancías sujetas a impuestos especiales, adquiridas en un Estado miembro y transportadas a otro Estado miembro (apartado 26). Aún más, el *TJCE* concluyó que de la Directiva se desprendía claramente que en ningún momento el legislador comunitario quiso referirse a la intervención de un agente en el marco del artículo 8 y, en consecuencia, que en dicha norma no se presentaba ambigüedad alguna que pudiese favorecer a los particulares (apartado 40).

⁹³⁹ En relación con el aporte de la sentencia a la teoría general del Derecho de la Unión, *vid.* BOUTARD-LABARDE, Marie-Chantal: «Droit communautaire. Linguistique juridique communautaire». En *La Semaine Juridique - Édition Générale*, 23 de diciembre de 1998, n.º 52, p. 2261.

⁹⁴⁰ Sentencia *Joustra*, C-5/05, EU:C:2006:733. En esta sentencia también se interpretó el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE, en condiciones similares a la sentencia *EMU Tabac y otros*, pero con la variación de que en esta circulación no existían fines comerciales. El Sr. *Joustra* y aproximadamente 70 particulares crearon en los Países Bajos el *Cercle des amis du vin* (círculo de los amigos del vino). En nombre de este círculo, cada año el Sr. *Joustra* cursaba a Francia un pedido de vino para satisfacer sus propias necesidades y las de los particulares del grupo. A petición suya, una empresa de transportes neerlandesa recogía el vino en Francia y lo transportaba a los Países Bajos. El vino era entregado en el domicilio del Sr. *Joustra* y permanecía en él por unos días, hasta que se realizaba la entrega a los miembros del Círculo, en proporción de sus cuotas, debiendo reembolsar el precio y los gastos de transporte. Es imprescindible destacar que el Sr. *Joustra* no ejercía esta actividad con carácter profesional ni con ánimo de lucro. Sin embargo, las autoridades fiscales neerlandesas atribuyeron al Sr. *Joustra* la condición de operador no registrado y liquidaron el impuesto especial pertinente.

El Hoge Raad der Nederlanden planteó una serie de cuestiones prejudiciales, las cuales pretendían que el *TJCE* dilucidase si la Directiva 92/12/CEE podía ser interpretada en el sentido de que, si un particular que no actúa con carácter profesional ni con ánimo de lucro, adquiere en un primer Estado miembro productos sujetos a impuestos especiales ya puestos a consumo, para satisfacer sus propias necesidades y la de otros particulares, y dispone su traslado por su cuenta a través de una empresa de transporte en un segundo Estado miembro, se debían devengar impuestos especiales en este último Estado.

declaró el carácter estrictamente personal del transporte como requisito para la aplicación del principio de imposición en el país de origen, sin importar que la actividad haya sido ejercida sin carácter profesional y sin ánimo de lucro.

B. RÉGIMEN DE TENENCIA EN OTRO ESTADO MIEMBRO

§ 534. La Directiva 2008/118/CE regula los supuestos de circulación entre Estados miembros de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo que, a diferencia del régimen de adquisición por particulares, se realizan con fines comerciales. Estos supuestos responden primordialmente a las necesidades de pequeños y/o ocasionales operadores del mercado y en ellos, debido precisamente a su carácter comercial, se reestablece la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de destino. En específico, el artículo 33 de la Directiva 2008/118/CE dispone que, sin perjuicio de los supuestos de venta a distancia,

«en caso de que productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro».

§ 535. Los antecedentes de los actuales artículos 33, 34 y 35, que regulan estos supuestos de tenencia de productos en otro Estado miembro, son los artículos 7 y 9 de la Directiva 92/12/CEE, los cuales fueron el resultado de largos y complejos debates. En la práctica, sin embargo, estos supuestos de circulación regular entre los Estados miembros con fines comerciales han sido calificados por la Comisión Europea como un fenómeno más bien marginal, especialmente cuando se trata de movimientos de hidrocarburos ya que su producción y distribución está principalmente en manos de un número limitado de operadores ⁽⁹⁴¹⁾.

§ 536. A sus efectos, el artículo 33, apartado 1, entrega un concepto de «tenencia con fines comerciales», entendiéndose por tal

«la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte, de conformidad con el artículo 32».

Este concepto y su remisión a la determinación de la condición de «particular» y de «uso propio» del régimen de adquisición por particulares es la solución jurídica inversa a la utilizada por el anterior artículo 9, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE. Al respecto, podemos ofrecer dos observaciones. Por una parte, a efectos de claridad, las definiciones en positivo presentan menos dificultades interpretativas y evitan las remisiones. En este caso, las remisiones son circulares, toda vez que para determinar si existe fin comercial debemos saber si no se es, en general, particular; y para determinar

Como respuesta, el *TJCE* rememoró la sentencia *EMU Tabac y otros*, en especial, el requisito de transporte de carácter personal exigido por el artículo 8 (apartado 33). El *TJCE* desprendió que los productos que no son poseídos con fines personales lo son con fines comerciales (apartado 29). Señaló que, el hecho de que una empresa de transporte traslade a otro Estado miembro los productos sujetos a impuestos especiales, basta para demostrar que su tenencia no reviste el carácter estrictamente personal exigido por la norma (apartado 43). Una interpretación contraria derivaría en un mayor riesgo de fraude para las autoridades competentes de los Estados miembros, ya que el transporte de los productos comprendidos en el ámbito del artículo 8 no exige documento alguno (apartado 44).

⁹⁴¹ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 7-8.

esto último debemos considerar los criterios del artículo 32, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, los cuales tienen una evidente connotación comercial, tal como su letra a) que exige atender si el tenedor tiene condición mercantil. Por otra parte, frente a la necesidad de fijar una definición utilizando remisiones, éstas últimas deberían tener en consideración el carácter general o excepcional de los elementos que intentan conceptualizar. En la Unión Europea, la mayoría de los ciudadanos no son operadores comerciales de productos sujetos a impuestos especiales, sino particulares. De acuerdo con ello, creemos conveniente retomar la anterior técnica jurídica de la Directiva 92/12/CEE en el sentido de exigir la determinación de los fines comerciales por medio de la interpretación de un conjunto de criterios indicadores de comercialidad. En cuanto al régimen de adquisición por particulares, su aplicación debería presumir tanto la condición de particular como el uso propio de los productos adquiridos.

§ 537. Ahora bien, determinado el carácter comercial de la circulación de los productos ya despachados a consumo, la Directiva regula los aspectos de la nueva imposición. Primero, en relación con las condiciones de devengo y con el tipo impositivo aplicable, el apartado 2 del artículo 33 dispone que éstos corresponden con los vigentes en la fecha del devengo en aquel otro Estado miembro, del mismo modo que la regla general establecida en el artículo 9 de la Directiva 2008/118/CE ⁽⁹⁴²⁾.

§ 538. Segundo, en cuanto a quién es el obligado al impuesto, el artículo 33, apartado 3, indica por tal a la persona que tiene los productos destinados a ser entregados o la persona que realiza la entrega o efectúa la afectación ⁽⁹⁴³⁾. Por su parte, el artículo 34, apartado 2, dispone para la persona obligada al pago el cumplimiento de las siguientes obligaciones:

«a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales ^[944];

b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro;

c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos y del pago de los impuestos especiales que los gravan».

La Comisión Europea advirtió que estas obligaciones eran demasiado complejas y exigentes, teniendo en consideración de que generalmente se trata de pequeñas empresas a quienes les es difícil soportar el pago de una garantía previa y les resulta complicado realizar los trámites necesarios en el Estado miembro de consumo final ⁽⁹⁴⁵⁾. No obstante, las actuales obligaciones no difieren de las previamente establecidas por la Directiva 92/12/CEE.

⁹⁴² *Vid. supra* § 187.

⁹⁴³ En virtud de la Sentencia Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042, el TJUE declaró que el artículo 7 y 9 de la Directiva 92/12/CEE, confirmado por el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE (apartado 27), deben ser interpretados en el sentido de que es deudor del impuesto especial todo tenedor de los productos en cuestión (apartado 25), aun cuando esa persona no hubiera sido la primera poseedora de tales productos en el Estado miembro de destino (apartado 28).

⁹⁴⁴ Frente a estas obligaciones, el Estado miembro de destino puede, en las situaciones y condiciones que determine, simplificar o conceder excepciones. Para ello debe informar a la Comisión, quien deberá informar a los demás Estados miembros.

⁹⁴⁵ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 13.

§ 539. Tercero, a las complejidades para el pago del impuesto en el Estado miembro de destino deben sumarse las propias para obtener la devolución del impuesto especial pagado en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo. Según el artículo 33, apartado 6, previa solicitud, la devolución procederá cuando las autoridades competentes del Estado miembro de destino determinen que el devengo y la recaudación del impuesto especial se han producido «en aquel Estado miembro»⁽⁹⁴⁶⁾.

§ 540. Cuarto, se regulan ciertas formalidades administrativas de la circulación. Debido al carácter comercial del transporte, la Directiva 2008/118/CE exige en estos supuestos que los productos circulen entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento, el cual debe mencionar los principales elementos del e-AD. Si bien existe esta remisión al artículo 21, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, que dispone el e-AD, e indirectamente al Reglamento (CE) n.º 684/2009/CE, el Reglamento (CEE) n.º 3649/92⁽⁹⁴⁷⁾ continúa vigente y

⁹⁴⁶ Sentencia Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347. Esta sentencia interpretó el artículo 22, apartados 1 a 3, de la Directiva 92/12/CEE, relacionado con las devoluciones. La sociedad rumana Scandic comercializaba productos alcohólicos y, en 2009, puso a consumo productos en Rumanía destinados a su consumo en la República Checa, pagando impuestos especiales sobre esos productos alcohólicos en Rumanía. Scandic solicitó la devolución con arreglo al artículo 22, cumpliendo con todos los requisitos de la legislación nacional. Las solicitudes de devolución fueron presentadas una vez que los productos habían llegado a la República Checa pues, de otro modo, Scandic no podía disponer de todos los documentos exigidos en el Código Fiscal. La Direcția Generală indicó que se habían presentado todos los documentos necesarios requeridos en el artículo 192 sexties del Código fiscal, pero, precisó que se negaba a aceptar la solicitud de devolución porque Scandic no la había solicitado antes de que los productos fueran enviados a otro Estado miembro, conforme al artículo 22 de la Directiva.

El órgano jurisdiccional remitente preguntó, esencialmente, si la Directiva 92/12 debía interpretarse en el sentido de que, cuando productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro, por los que se han pagado dichos impuestos, se han transportado a otro Estado miembro, en el que dichos productos están sujetos a impuestos especiales, la solicitud de devolución de los impuestos especiales pagados en el Estado miembro de salida podía denegarse únicamente porque no se presentó antes del envío de los mencionados productos.

El TJUE distinguió en el artículo 22 en cuestión dos regímenes de devolución distintos (apartado 25), identificando el régimen del artículo 22, apartado 3, con aquellas situaciones en que los impuestos especiales sólo se devuelven cuando se han pagado tanto en el Estado miembro de salida como en el de destino (apartado 27). Este apartado 3 no impone ninguna obligación respecto del momento en que debe presentarse la solicitud de devolución (apartado 29), sólo establece como único requisito para la devolución que el impuesto especial se haya pagado en el Estado miembro de destino. Esto significa que el operador económico no está obligado a presentar la solicitud de devolución antes de enviar la mercancía de que se trate (apartado 35).

⁹⁴⁷ DO L 369 de 18.12.1992, pp. 17-24. La misión de este Reglamento fue revalidada por el artículo 34 de la Directiva 2008/118/CE, el cual reclama un documento de acompañamiento para los supuestos de tenencia en otro Estado miembro, en el ámbito de la circulación de productos dentro de la Unión tras su despacho a consumo. Por tanto, éste último es el contexto en el cual debemos entender y dar aplicación al Reglamento.

El Reglamento (CEE) n.º 3649/92 dispone que el documento de acompañamiento se extienda en tres ejemplares: 1) un ejemplar queda en poder del proveedor a efectos de control fiscal; 2) otro ejemplar debe acompañar a las mercancías durante su transporte y quedar en poder del destinatario; y 3) otro ejemplar debe acompañar a las mercancías y ser devuelto al proveedor con un certificado de recepción, en el que se hace constar el tratamiento fiscal ulterior que se aplica a las mercancías en el Estado miembro de destino, expedido por el destinatario si el proveedor lo solicita, en particular a efectos de reembolso. Este ejemplar se adjunta, en su caso, a la solicitud de devolución del impuesto pagado en el Estado miembro de partida.

El Reglamento (CEE) n.º 3649/92 establece en su Anexo un modelo de documento de acompañamiento. No obstante, con el objetivo de no sobrecargar a los operadores con documentos de transporte

cumpliendo con el mandato de la Directiva 92/12/CEE de dar forma y contenido a un documento simplificado de acompañamiento para los supuestos de circulación intracomunitaria fuera de régimen suspensivo, con fines comerciales. Como efecto del documento de acompañamiento y del cumplimiento de las exigencias establecidas para el obligado al pago, los productos no se considerarán mantenidos con fines comerciales hasta su llegada al Estado miembro de destino, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con las irregularidades en la circulación ⁽⁹⁴⁸⁾.

§ 541. Quinto, el artículo 33, apartado 5, regula la situación especial de los productos sujetos a impuestos especiales mantenidos a bordo de un buque o una aeronave que efectúa travesías o vuelos entre dos Estados miembros, pero que no estén a la venta cuando el buque o la aeronave se halle en el territorio de uno de los citados Estados miembros, no se considerarán mantenidos con fines comerciales en ese Estado miembro.

§ 542. Finalmente, la Directiva 2008/118/CE contempla el supuesto particular cual es la circulación de productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro hacia un lugar de destino en ese mismo Estado, pero a través del territorio de otro Estado miembro. Ante tales casos, la Directiva exige que se satisfagan determinadas condiciones:

«a) la circulación tendrá lugar al amparo del documento de acompañamiento mencionado en el artículo 34, apartado 1 ^[949], y seguirá un itinerario apropiado;

b) antes de la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales, el expedidor presentará una declaración a las autoridades competentes del lugar de partida;

c) el destinatario certificará la recepción de los productos con arreglo a las normas establecidas por las autoridades competentes del lugar de destino;

d) el expedidor y el destinatario se someterán a cualesquiera controles que permitan a las respectivas autoridades competentes asegurarse de la efectiva recepción de los productos».

Afortunadamente para los pequeños operadores comerciales, estas últimas condiciones expuestas pueden ser simplificadas por los Estados miembros interesados, de común acuerdo y en las condiciones que determinen, cuando los productos sujetos circulen frecuente y regularmente bajo estas circunstancias.

§ 543. La transposición en el Reino Unido de las normas sobre el régimen de tenencia en otro Estado miembro es dispersa. El artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE es transpuesto por el artículo 13, apartados 1 y 3, de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, incluyendo una transcripción del concepto de «tenencia con fines comerciales» casi literal. El artículo 33, apartado 3, de la Directiva, en cuanto al obligado al pago del impuesto especial, es transpuesto por el artículo 13, apartado 2, de la mencionada *Regulations*. El artículo 34, apartado 1, de

adicionales, el Reglamento prevé la posibilidad de emplear los documentos comerciales ya existentes, siempre y cuando contengan los mismos elementos de información que el modelo de documento establecido en el Anexo y que la naturaleza de la información quede identificada mediante el número que se corresponda con la pertinente casilla de dicho modelo. Cuando se ejercita esta facultad, en los documentos comerciales debe figurar, en forma y lugar claramente visibles, la mención «Documento Simplificado de Acompañamiento a efectos de control fiscal (Impuestos Especiales)».

⁹⁴⁸ *Vid. infra* § 564.

⁹⁴⁹ *Vid. supra* § 540.

la Directiva, en cuanto exige un documento de acompañamiento, es transpuesto por el artículo 3, apartado 1 (*accompanying document*), más los artículos 65 y 68. El artículo 34, apartado 2, en cuanto a las otras obligaciones del obligado al pago, es transpuesto por los artículos 66, 68, 69, 70, 73, 74, como también por los artículos 86 y 87 de la *Regulations* en cuestión que establecen condiciones y restricciones generales y obligaciones para propietarios y transportistas. El artículo 33, apartado 6, de la Directiva 2008/118/CE, en cuanto a la devolución del impuesto especial pagado en el Estado miembro de adquisición, es transpuesto por la *Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* ⁽⁹⁵⁰⁾. El artículo 35 de la Directiva, en cuanto a los movimientos con origen y destino dentro de un Estado miembro pero a través del territorio de otro, es transpuesto por la *Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999* ⁽⁹⁵¹⁾.

§ 544. En España, la ley 38/1992 de Impuestos Especiales continúa con el esquema de la Directiva 92/12/CEE y define en su artículo 4, apartado 13, el procedimiento de «envíos garantizados» en donde aparece la figura del «receptor autorizado». El momento del devengo es establecido en el artículo 7, apartado 7. En cuanto a los obligados, el artículo 8, apartado 2, letra d), de la Ley 38/1992, declara sujeto pasivo en calidad de contribuyente al receptor autorizado, aplicándose en consecuencia el artículo 18, apartado 1. Como contrapartida, el artículo 10, apartado 1, letra d), de la Ley española, concede el derecho a la devolución de los impuestos especiales devengados a los empresarios que entreguen productos sujetos a receptores autorizados en otro Estado miembro. Este derecho a la devolución es regulado en el artículo 9 del Reglamento 1165/1995. La exigencia de un documento de acompañamiento que establece el artículo 34 de la Directiva 2008/118/CE es transpuesta por el artículo 15, apartado 7, en relación con el artículo 16, apartado 3, letra g), ambos de la Ley 38/1992. Por su parte, el Reglamento 1165/1995 define el «documento simplificado de acompañamiento» (con expresa remisión al Reglamento (CEE) n.º 3649/92), en el artículo 1, apartado 6, y lo regula en el artículo 23. Finalmente, el supuesto del artículo 35 de la Directiva en cuestión es considerado en el artículo 19, apartado 7, del Reglamento 1165/1995.

§ 545. En Francia, el artículo 158 *quaterdecies*, apartado II, del *Code des Douanes*, dispone que los productos que ya han sido despachados a consumo desde o con destino a otro Estado miembro de la Unión Europea, cuyo destinatario es una persona mencionada en el apartado I del artículo 158 *unvicies*, circulan al amparo de un documento simplificado de acompañamiento establecido por el expedidor cuyo modelo y condiciones de aplicación son fijados por el Reglamento (CEE) n.º 3649/92. Lo mismo dispone para los supuestos de productos que han sido despachados a consumo en Francia y enviados a otro destino en Francia por el territorio de otro Estado miembro (en relación con el artículo 35 de la Directiva 2008/118/CE). El artículo 158 *unvicies*, apartado I, número 1, por su parte, hace referencia a los operadores, otros que un particular, que reciben en Francia productos que ya han sido despachados a consumo en otro Estado miembro, y que son destinados a ser comercializados. El artículo 158 *quaterdecies*, apartado III, agrega la facultad para establecer el documento simplificado de acompañamiento por medio del servicio de seguimiento informático de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, bajo autorización del director general de

⁹⁵⁰ S.I. 1995/1046.

⁹⁵¹ S.I. 1999/1565.

aduanas y derechos indirectos. En cuanto al derecho a la devolución, éste se considera en el artículo 158 *novodecies*, apartado I, del *Code des Douanes*. En relación con el momento del devengo, el artículo 267 del mismo Código se remite al artículo 158 *unvicies*.

1. Excepción: Tenencia en otro Estado miembro de productos energéticos contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y en contenedores especiales.

§ 546. La DIE regula un supuesto que toma prestado elementos del régimen de adquisición por particulares y del régimen de tenencia en otro Estado miembro. Pese a ello, la solución jurídica es categórica: la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de adquisición. En atención con los fines comerciales del supuesto lo ubicamos en el contexto del régimen de tenencia en otro Estado miembro, pero, debido al principio que aplica, advertimos el carácter excepcional de su pertenencia. El artículo 24 de la Directiva mencionada, dispone como regla específica que

«los productos energéticos entregados para el consumo en un Estado miembro, contenidos en depósitos normales de vehículos comerciales y destinados a ser utilizados como combustible por estos mismos vehículos, así como en contenedores especiales y destinados a ser utilizados para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas que equipan dichos contenedores, no deben ser objeto de imposición en ningún otro Estado miembro».

La Comisión, en la Propuesta que derivó en la Directiva 94/74/CE ⁽⁹⁵²⁾, indicó que esta disposición tenía por objetivo expreso no obstaculizar la libre circulación de personas y de bienes y no dar lugar a una doble imposición. Basado primordialmente en estos principios, el *TJCE* consideró en la sentencia *Meiland Azewijn* ⁽⁹⁵³⁾ que el concepto de

⁹⁵² COM(94) 179 final de 28.6.1994, p. 7.

⁹⁵³ Sentencia *Meiland Azewijn*, C-292/02, EU:C:2004:499. La sentencia interpretó el artículo 8 bis de la Directiva 92/81/CEE, el cual corresponde con el actual artículo 24 de la DIE. *Bod Giesen VOF* y *Meiland Azewijn BV* (en lo sucesivo, *Meiland*), explotaban en los Países Bajos una empresa de arrendamiento de servicios agrícolas, con clientes en los Países Bajos y en Alemania. La maquinaria agrícola repostaba carburante por la noche, cuando aún no se conocía el destino de la maquinaria al día siguiente. Era materialmente imposible cambiar el gasóleo marcado, utilizado legalmente en los Países Bajos, por gasóleo no marcado, el único utilizable en Alemania. En caso de vaciarlos, persistía el riesgo de rastros de marcado. Algunos vehículos se utilizaban durante el mismo día en uno y en otro de los dos Estados y *Meiland* no podía destinar su maquinaria agrícola únicamente al mercado alemán. En Alemania, funcionarios del *Hauptzollamt Duisburg* controlaron dos tractores y una cosechadora de *Meiland* y giraron una liquidación tributaria reclamando el impuesto sobre los hidrocarburos. El *Finanzgericht Düsseldorf* planteó al *TJCE*, entre otras cuestiones, si el artículo 8 bis, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE, debía entenderse en el sentido de que prohibía a los Estados miembros gravar con impuestos especiales el hidrocarburo contenido en el depósito normal de un vehículo automóvil comercial y utilizado como carburante, cuando dicho hidrocarburo había sido comercializado legalmente en otro Estado miembro.

En cuanto al sentido que debía darse al concepto de «vehículos automóbiles comerciales», el *TJCE* determinó que la cuestión consistía en si este concepto cubría determinada maquinaria agrícola (apartado 39). A este respecto, señaló el Tribunal que si el artículo 8 bis no contenía una definición de «vehículos automóbiles comerciales», de ello no se desprendía que las definiciones contenidas en otros textos de Derecho derivado fuesen pertinentes (apartado 40). Pues bien, del tenor del artículo 8 bis de la Directiva 92/81/CEE, a la luz de sus objetivos tal como se expresaban en el decimonoveno considerando de la Directiva 94/74/CE, a saber, la protección de la libre circulación de personas y bienes y la preocupación por evitar la doble imposición, el *TJCE* determinó que debía darse una interpretación amplia a dicho

«vehículos comerciales» debe tener una interpretación amplia, extendiendo su aplicación a las maquinarias agrícolas, incluyendo no sólo la propulsión sino también otras funciones propias de los vehículos.

§ 547. A efectos del artículo 24, la DIE define «depósitos normales» como:

«- los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los medios de transporte del mismo tipo que el medio de transporte considerado y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante, tanto para la tracción de los vehículos como, en su caso, para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas. Se consideran igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte que permiten la utilización directa del gas como carburante, así como los depósitos adaptados a los otros sistemas de los que pueda estar equipado el medio de transporte;

- los depósitos fijados de manera permanente por el constructor en todos los contenedores del mismo tipo que el contenedor de que se trate y cuya disposición permanente permita el uso directo del carburante para el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración u otros sistemas de los que estén equipados los contenedores especiales».

El TJUE, en la sentencia *Holger Forstmann Transporte*, reconoció la dificultad ⁽⁹⁵⁴⁾(955) de calificar los depósitos que se ajustan al concepto del artículo 24, apartado 2, primer

precepto y, por consiguiente, que su aplicación se extendía a la maquinaria agrícola que utilizaba hidrocarburos como carburante (apartados 41 y 42).

En relación con la utilización del carburante en el Estado miembro al que se desplaza el vehículo, el TJCE señaló que la interpretación que sostuvo el Hauptzollamt Duisburg, según la cual el carburante sólo podía utilizarse para propulsar un vehículo automóvil comercial e introducirlo en otro Estado miembro, excluyendo cualquier otra función en dicho Estado, era incorrectamente restrictiva (apartado 44). Por lo tanto, consideró que el artículo 8 bis de la Directiva 92/81/CEE no se limitaba al caso en el que el vehículo simplemente se introdujo en otro Estado miembro, sino que también debía aplicarse cuando el carburante se utilizaba con otros fines, como las labores agrícolas (apartado 45).

El TJCE trató la cuestión de si una interpretación amplia del artículo 8 bis era posible pese a que tal interpretación chocaba con la aplicación de otras disposiciones de la Directiva, así como de la Directiva 95/60/CE. El TJCE consideró preciso subrayar que el objetivo de la Directiva 95/60/CE, relativa al mercado fiscal, lejos de contradecir el de la Directiva 92/81/CEE, consistía en completar esta última favoreciendo la realización y el buen funcionamiento del mercado interior (apartado 51). Así, el artículo 3 de la Directiva 95/60/CE estableció que los Estados miembros debían adoptar las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados, y en particular para que los hidrocarburos marcados no se utilizasen como carburante en el motor de vehículos destinados a circular por carretera. Sin embargo, no se podía adoptar una medida de prohibición acompañada, en su caso, de sanciones, si las autoridades competentes de los Estados miembros permitían esa utilización en casos determinados (apartado 52). Por consiguiente, un Estado miembro como la República Federal de Alemania no podía prohibir, basándose en su propia normativa, la utilización de hidrocarburos marcados como carburante en el depósito normal de vehículos automóviles comerciales procedentes de otro Estado miembro, como el Reino de los Países Bajos, que autorizaba dicha práctica (apartado 54).

⁹⁵⁴ Sentencia *Holger Forstmann Transporte*, C-152/13, EU:C:2014:2184. Esta sentencia interpretó el artículo 24, apartado 2, de la DIE. *Forstmann Transporte* es una empresa alemana de transportes de mercancías por carretera que presta servicios de envío en tránsito. A tal fin, adquirió un vehículo de motor de Daimler AG, fabricante de camiones, quien instaló un depósito de carburante de una capacidad de 780 L. Para que el vehículo pudiera transportar contenedores normalizados y contenedores en chasis, era necesario instalar soportes que el fabricante no podía facilitar. En consecuencia, *Forstmann Transporte* encomendó a R&S Fahrzeugbau, empresa de carrocería, que montara tales soportes. R&S Fahrzeugbau tuvo que desplazar el depósito de carburante instalado por Daimler AG ya que, sin tal desplazamiento, no se habrían podido instalar los mencionados soportes. Por otra parte, instaló un segundo depósito de carburante de una capacidad de 780 L, el cual había sido previamente adquirido a Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG. *Forstmann Transporte* habría podido encomendar directamente a Daimler AG la instalación del segundo depósito, pero no habría sido económicamente rentable. La Technischer Überwachungsverein (asociación de control técnico) comprobó que los depósitos 1 y 2

guión, de la DIE. En este ejercicio, el Tribunal relegó el criterio que exige que el depósito sea fijado por el constructor en la medida que este depósito sirva al propósito de tracción o de funcionamiento de los sistemas de refrigeración o de otros sistemas, en su caso. El TJUE concede al artículo 24 una interpretación amplia en pro de la funcionalidad.

§ 548. En relación con el «contenedor especial», la DIE entiende por tal a un «contenedor equipado con aparatos diseñados especialmente para sistemas de refrigeración, sistemas de oxigenación, sistemas de aislamiento térmico u otros sistemas».

fueran conformes a las normas relativas a la matrícula de los vehículos de carretera de motor y no planteó ninguna objeción. Los vehículos de Forstmann Transporte se abastecían regularmente de carburante en los Países Bajos debido a sus precios ventajosos. Dicho carburante se utilizó exclusivamente para la tracción del vehículo. El órgano jurisdiccional remitente pidió que se dilucide si el concepto de «depósitos normales» del artículo 24, apartado 2, primer guión, de la DIE, debe interpretarse en el sentido de que excluye los depósitos fijados con carácter permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos, cuando una persona que no es el fabricante ha instalado tales depósitos (apartado 23).

El TJUE señaló que, en el contexto económico y técnico actual, es habitual que la fabricación de vehículos comerciales se realice en varias etapas, que el fabricante sólo fabrique el chasis y la cabina y que el resto sea acondicionado por empresas especializadas. El mismo principio se aplica a los depósitos de carburante (apartado 24). En estas circunstancias, es muy difícil, incluso imposible, determinar si un depósito concreto forma parte efectivamente de la clase de depósitos previsto en el artículo 24, apartado 2, primer guión, de la DIE (apartado 25). No obstante, el Tribunal reiteró que para interpretar una disposición del Derecho de la Unión debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte. Del mismo modo, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (apartado 26). En efecto, la obligación de declarar cada vez que se cruza una frontera interior la cantidad de carburante contenida en los depósitos del vehículo y la necesidad de solicitar posteriormente, para evitar la doble imposición, la devolución del impuesto especial en el Estado miembro de adquisición del carburante, constituirían un obstáculo importante al transporte por carretera entre los Estados miembros y, por lo tanto, un obstáculo a los intercambios dentro del mercado interior. Por ello, el objetivo del artículo 24 de la Directiva 2003/96 es paliar este obstáculo y garantizar la libre circulación, protegiendo al mismo tiempo los intereses fiscales legítimos de los Estados miembros (apartado 28). Para garantizar la aludida finalidad, no es necesario determinar si el depósito de carburante lo ha fijado de manera permanente el fabricante o un tercero. En cambio, es necesario saber si tal depósito sirve para el abastecimiento directo del vehículo de carburante para su tracción y, en su caso, para el funcionamiento de sus sistemas de refrigeración o de sus otros sistemas (apartado 29). Corroboración este análisis la segunda frase del artículo 24, apartado 2, primer guión, de la DIE, según la cual «se consideran igualmente como depósitos normales los depósitos de gas adaptados a medios de transporte». En efecto, tales depósitos de gas no los instalan normalmente los fabricantes (apartado 30). El TJUE deduce que el artículo 24 de la DIE debe interpretarse en sentido amplio. El concepto de «depósitos normales» no puede interpretarse, en particular, de forma que queden excluidos los depósitos instalados de forma permanente en los vehículos automóviles comerciales destinados al abastecimiento directo de carburante de tales vehículos cuando haya instalado tales depósitos una persona que no sea el fabricante, en la medida en que los referidos depósitos permitan el uso directo del carburante tanto para la tracción de dichos vehículos como para, en su caso, el funcionamiento, durante el transporte, de los sistemas de refrigeración y de otros sistemas (apartados 32 y 35).

⁹⁵⁵ Vid. GARCÍA HEREDIA, Alejandro: «El TJUE declara exento el carburante contenido en los depósitos normales de vehículos comerciales: una interpretación contextual y finalista de las exenciones. Análisis de la STJUE de 10 de septiembre de 2014, Asunto C-152/13». En *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 2015, n.º 385, pp. 203-208.

§ 549. En España, el artículo 24 de la DIE es transpuesto en el artículo 47, apartado 2, de la Ley 38/1992. En Francia, el 267 bis, párrafo 4, declara no sujetos a la TICPE los carburantes ya despachados a consumo en otro Estado miembro, contenidos tanto en los depósitos normales de los vehículos como en los depósitos de contenedores especiales y que aseguran el funcionamiento de los sistemas que equipan dichos contenedores durante el transporte, sin distinguir si se trata de vehículos comerciales o de particulares. En el Reino Unido, la transposición se efectúa en *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995* ⁽⁹⁵⁶⁾.

C. RÉGIMEN DE VENTA A DISTANCIA

§ 550. Como tercer y último supuesto, la Directiva 2008/118/CE regula la imposición y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo con ocasión de las ventas a distancia. Según el artículo 36 de la Directiva vigente, estos supuestos se conforman, por una parte, por la expedición o transporte de productos ya despachados a consumo en un Estado miembro efectuada, directa o indirectamente, por el vendedor o por cuenta de éste y, por otra parte, por la adquisición por un persona que no es un depositario autorizado o un destinatario registrado, establecida en otro Estado miembro y que no ejerce actividades económicas independientes. Para estos efectos, la norma dispone que el «Estado miembro de destino» es el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

§ 551. En relación con los intervinientes en estos movimientos, estos supuestos están concebidos para tener únicamente por destino a particulares. En este sentido, y en comparación con la Directiva 92/12/CEE, el apartado 1 del artículo 36 acentúa la identificación de los adquirentes que son excluidos del régimen de ventas a distancia añadiendo la exigencia de que éstos no ejerzan actividades económicas independientes.

§ 552. Por la otra parte, los productos deben ser expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de éste. El hecho de que el vendedor asuma la responsabilidad del transporte constituye un elemento esencial de este régimen, el cual genera la diferencia con el de adquisición por particulares. De hecho, el artículo 36, apartado 3, determina que el deudor del impuesto especial aplicable en el Estado miembro de destino sea, precisamente, el vendedor. Ahora bien, la disposición agrega una doble facultad para el Estado miembro de destino: puede disponer que el deudor sea un «representante fiscal», establecido en el Estado miembro de destino y aprobado por sus autoridades competentes o bien, en el caso de que el vendedor no haya respetado el registro de su identidad y el depósito de la garantía en los términos exigidos, disponer que sea el «destinatario» de los productos sujetos a impuestos especiales. El representante fiscal presenta la ventaja de estar en el Estado miembro de destino y de ser una persona obligada a la legislación fiscal de ese Estado miembro. Sin embargo, tal como ha informado la Comisión ⁽⁹⁵⁷⁾, para los vendedores el representante significa una carga financiera adicional desproporcionada en relación con las ventas efectuadas. Estas complejidades desincentivan el uso del régimen de ventas a distancia.

⁹⁵⁶ S.I. 1995/1777.

⁹⁵⁷ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 29.

§ 553. Conjuntamente, el apartado 4 del artículo 36 exige al vendedor o al representante fiscal, en su caso, cumplir con las siguientes obligaciones:

«a) registrar su identidad y depositar, antes de la expedición de los productos sujetos a impuestos especiales, una garantía que cubra el pago de los impuestos especiales en la oficina competente específicamente designada y en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino;

b) pagar los impuestos especiales en la oficina mencionada en la letra a) tras la llegada de los productos sujetos a impuestos especiales;

c) llevar una contabilidad de las entregas de los productos».

Estas obligaciones tampoco ayudan a simplificar el régimen de venta a distancia. Para el vendedor significará un nuevo obstáculo si tiene que trasladarse para registrarse en el Estado miembro de destino o para el pago de la garantía con anterioridad a la expedición de los productos ⁽⁹⁵⁸⁾. En relación con la obligación de pago, éste se realizará según el procedimiento decidido por el Estado miembro de destino (artículo 36, apartado 2). Afortunadamente, la Directiva 2008/118/CE permite a los Estados miembros simplificar estas obligaciones sobre la base de acuerdos bilaterales, en las condiciones que ellos mismos establezcan.

§ 554. Considerando el carácter comercial del régimen de venta a distancia, los impuestos especiales son exigibles en el Estado miembro de destino en el momento de la entrega de los productos. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable son los vigentes en la fecha del devengo, como la regla general ⁽⁹⁵⁹⁾.

§ 555. Para evitar la doble imposición, el apartado 5 del artículo 36 dispone que los impuestos especiales aplicados en el primer Estado miembro sean devueltos o condonados, a petición del vendedor, siempre que este último o su representante fiscal haya cumplido con las obligaciones impuestas por la Directiva 2008/118/CE en el apartado 4 del mismo artículo ⁽⁹⁶⁰⁾. Sin embargo, esta exigencia es demasiado amplia, ya que sólo debería limitarse a la verificación de la letra b) relacionada con el pago del impuesto. No se entendería que un vendedor que haya pagado el tributo en el Estado miembro de destino pero no haya cumplido o haya tenido dificultades con las otras obligaciones, no tenga derecho a la devolución del impuesto pagado en el Estado miembro de origen.

§ 556. Finalmente, cabe mencionar que el artículo 36, apartado 6, de la Directiva 2008/118/CE, permite a los Estados miembros fijar disposiciones específicas de aplicación para los productos sujetos al impuesto especial que sean objeto de una normativa nacional particular de distribución.

§ 557. En España, la ley 38/1992 define en su artículo 4, apartado 33, el régimen de ventas a distancia. A su vez, el artículo 4, apartado 28, integra la figura del representante fiscal. La determinación del momento del devengo es establecido en el artículo 7, apartado 6, de la Ley española, en plena concordancia con el artículo 36, apartado 2, de la Directiva. El artículo 8, apartado 3, de la Ley 38/1992, declara sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, al representante fiscal, al cual se le

⁹⁵⁸ COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 29.

⁹⁵⁹ *Vid. supra* § 187.

⁹⁶⁰ *Vid. supra* § 553.

aplica, en consecuencia, el artículo 18, apartado 1, que exige prestar garantía. El derecho a la devolución se reconoce a los empresarios en el artículo 10, apartado 1, letra e), de la Ley en cuestión, y en el artículo 10 del Reglamento 1165/1995. La exigencia de documento que acompañe la circulación se establece en el artículo 16, apartado 3, letra h), en relación con el artículo 15, apartado 7, de la Ley 38/1992. Además, la circulación se regula en el artículo 33 y artículo 24, apartado 5, ambos del Reglamento 1165/1995.

§ 558. En Francia, el régimen de venta a distancia es transpuesto en el artículo 158 *unvicies*, apartados II y III, del *Code des Douanes*. Conjuntamente, el artículo 158 *duovicies* del mismo Código, por su parte, instituye la figura del representante fiscal y establece sus obligaciones. El artículo 267 se remite en cuanto al devengo al artículo 158 *unvicies* y 158 *duovicies*.

§ 559. En el Reino Unido, la transposición relativa con el momento del devengo y con el obligado al pago se efectúa en el artículo 16 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, el cual alude al representante fiscal. El procedimiento es regulado en la Parte 12 de la mencionada *Regulations*, intitulada «Distance sales of excise goods from another member State Devolución». Finalmente, en cuanto a la devolución, ésta es transpuesta en *The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* ⁽⁹⁶¹⁾.

D. DESTRUCCIONES Y PÉRDIDAS DE PRODUCTOS EN LOS RÉGIMENES DE TENENCIA EN OTRO ESTADO MIEMBRO Y DE VENTA A DISTANCIA

§ 560. El artículo 37 de la Directiva 2008/118/CE regula en los supuestos de tenencia en otro Estado miembro y de venta a distancia los casos de «destrucción total o pérdida irremediable» de los productos sujetos a impuestos especiales durante su transporte en un Estado miembro distinto del Estado miembro en el que se han despachado a consumo. Esta regulación constituye el *alter ego* de aquella realizada con ocasión de la circulación en régimen suspensivo ⁽⁹⁶²⁾ y, del mismo modo, para dar pie a su aplicación las pérdidas o destrucciones deben ser consecuencia de una causa inherente a la propia naturaleza de la mercancía, de un caso fortuito o fuerza mayor, o bien de la autorización de las autoridades competentes de dicho Estado miembro, generando el (similar) efecto de entender que no se han devengado los impuestos especiales en el Estado miembro del siniestro. Por consiguiente, los cuestionamientos hechos al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, son aplicables al artículo 37 ⁽⁹⁶³⁾.

§ 561. Como norma de competencia, el artículo 37 mencionado establece que la destrucción total o pérdida irremediable debe demostrarse a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se haya producido o bien, donde se haya detectado si no es posible determinar dónde se ha producido. La Directiva dispone, además, que sean los Estados miembros quienes establezcan las normas y condiciones para determinar las pérdidas.

⁹⁶¹ S.I. 1995/1046.

⁹⁶² *Vid. supra* § 225 y ss.

⁹⁶³ *Ibidem*.

§ 562. En caso de comprobarse una pérdida irremediable o destrucción total, la garantía depositada en el marco del régimen de tenencia en otro Estado miembro o de venta a distancia, debe ser liberada.

§ 563. En España, el artículo 37 de la Directiva 2008/118/CE es transpuesto en el artículo 16, apartado 2, de la Ley 38/1992, y en el artículo 1, apartado 10, y artículo 16, letra B), ambos del Reglamento 1165/1995. En Francia, las pérdidas son reguladas en el artículo 158 *duodécies*, apartado II, del *Code des Douanes*. En el Reino Unido, el artículo 37 en cuestión es transpuesto en el artículo 21 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

E. IRREGULARIDADES EN LA CIRCULACIÓN EN LOS REGÍMENES DE TENENCIA EN OTRO ESTADO MIEMBRO Y DE VENTA A DISTANCIA

§ 564. Con los objetivos de prevenir conflictos de intereses entre Estados miembros, de evitar doble imposición en caso de circulación en el territorio de la Unión y de asegurar la percepción del impuesto especial, la Directiva 2008/118/CE también regula las eventuales irregularidades en los supuestos de tenencia en otro Estado miembro y de venta a distancia. Para estos efectos, el artículo 38 entiende por «irregularidad»

«toda situación que se produzca durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo al artículo 33, apartado 1 [tenencia en otro Estado miembro], o al artículo 36, apartado 1 [venta a distancia], no cubiertos por el artículo 37 [destrucciones y pérdidas] debido a la cual una circulación, o parte de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, no haya finalizado regularmente».

El criterio amplio y general de irregularidad utilizado en el artículo 38 es en esencia el mismo que el del artículo 10 de la misma Directiva (⁹⁶⁴).

§ 565. En este contexto, se determina como regla general que, cuando se observe una irregularidad en un Estado miembro distinto de aquel en el que los productos se hayan despachado a consumo, dichos productos deben estar sujetos a impuestos especiales y ser exigibles en el Estado miembro en que se haya observado la irregularidad. Ahora bien, cuando no es posible determinar el lugar en que fue cometida la irregularidad, debe considerarse que ésta se produjo, entendiendo devengados los impuestos especiales en el Estado miembro en que fue comprobada. Pero, si, antes de la expiración de un período de tres años a partir de la fecha de adquisición de los productos, llega a determinarse el Estado miembro en el que se produjo realmente la irregularidad, será de aplicación la regla general.

§ 566. Para estos supuestos, la Directiva establece como deudor del impuesto a la persona que ha garantizado su pago y cualquier persona que haya participado en la irregularidad.

§ 567. Considera la Directiva que las autoridades competentes del Estado miembro en el que se despacharon a consumo los productos sujetos a impuestos especiales deben devolver o condonar los impuestos especiales, previa solicitud, si estos han sido recaudados en el Estado miembro en el que la irregularidad fue cometida o comprobada. Las autoridades competentes del Estado miembro de destino deben liberar la garantía

⁹⁶⁴ *Vid. supra* § 196.

depositada.

§ 568. En España, estas irregularidades son transpuestas en el artículo 7, apartado 9, y en el artículo 17, letra B), ambos de la Ley 38/1992. En Francia, las irregularidades se considerarían, *a contrario sensu*, en el artículo 158 *duodecies* del *Code des Douanes*. En el Reino Unido, la transposición se lleva a cabo en el artículo 17 y en la Parte 14 «Irregularities in the course of a movement of excise goods already released for consumption» de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

SECCIÓN III

LAS MARCAS FISCALES

§ 569. El Derecho de la Unión reconoce a los Estados miembros la facultad para usar marcas fiscales. El artículo 39 de la Directiva 2008/118/CE permite, sin perjuicio de las reglas generales sobre el momento y lugar del devengo ⁽⁹⁶⁵⁾, que los Estados miembros exijan que los productos sujetos a impuestos especiales vayan provistos de marcas fiscales ⁽⁹⁶⁶⁾ o marcas de reconocimiento nacionales utilizadas con fines fiscales en el momento de despacho a consumo en su territorio o, en los casos de tenencia en otro Estado miembro o de venta a distancia, en el momento de entrada en el mismo. De este modo, la Directiva 2008/118/CE amplió el uso de marcas fiscales a los supuestos de circulación fuera de régimen suspensivo. No obstante, estas marcas sólo tienen validez en el Estado miembro en que se hayan emitido, excepto en los casos en que los Estados miembros las reconozcan recíprocamente.

§ 570. El uso de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales tiene por objetivo servir de herramienta contra el fraude, la evasión o cualquier abuso. Sin embargo, el artículo 39, apartado 3, tiene presente el deber de garantizar el funcionamiento del mercado interior y, conforme a ello, impone a los Estados miembros la obligación de velar por que estas marcas no generen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

§ 571. En cuanto al procedimiento, el Derecho de la Unión exige a los Estados miembros que fijen las normas para su correcta aplicación y, específicamente, que pongan las marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales a disposición de los depositarios autorizados de los demás Estados miembros. Además, los Estados miembros pueden establecer que las marcas fiscales se pongan a disposición de un representante fiscal autorizado por sus respectivas autoridades fiscales (artículo 39, apartado 2). Esta última facultad complica el procedimiento a seguir por los depositarios autorizados, entorpeciendo, de este modo, la libre circulación de mercaderías. Si bien su objetivo es evitar situaciones fraudulentas, se debe tener también en consideración que los depositarios autorizados deben cumplir con exigentes requisitos para poder constituirse como operadores en el sistema de impuestos

⁹⁶⁵ *Vid. supra* § 187.

⁹⁶⁶ La versión oficial en español de la Directiva 2008/118/CE omite en la redacción del artículo 39, apartado 1, la calificación de «fiscales» de las marcas.

especiales y, por ende, ofrecen ya garantías ciertas a los Estados miembros.

§ 572. El apartado 3 del artículo 39 dispone, además, que los Estados miembros deberán devolver, condonar o liberar todo importe pagado o garantizado para la obtención de las marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales, excepto sus gastos de emisión, si los impuestos especiales se han devengado y recaudado en otro Estado miembro. Conjuntamente, la norma permite que el Estado miembro que haya expedido las marcas exija para la devolución, condonación o liberación de la cantidad abonada o garantizada, la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de que éstas han sido retiradas o destruidas. El artículo 39 ha recibido una redacción diferente en comparación con lo que disponía la Directiva 92/12/CEE en sus artículos 21 y 22, debido principalmente a los criterios seguidos por el *TJCE* en la sentencia *BATIG* ⁽⁹⁶⁷⁾. En específico, la nueva redacción eliminó el carácter esencial que ostentaba la prueba de la destrucción de las marcas para proceder a la devolución, estableciendo claramente que, en los supuestos en que procede, la regla general es la devolución, condonación o liberación de lo pagado por marcas fiscales y que sólo excepcional y facultativamente los Estados miembros podrán exigir como condición *sine qua non* la prueba del retiro o destrucción de las marcas. Este cambio de criterio, en apariencia simple, tiene efectos significativos en la interpretación de la disposición. En la mencionada sentencia y bajo la redacción de la Directiva 92/12/CEE, el Tribunal privilegió el valor intrínseco de las marcas comerciales en contra de su carácter accesorio de los impuestos especiales.

⁹⁶⁷ Sentencia *BATIG*, C-374/06, EU:C:2007:788. Esta sentencia trató la devolución de los importes pagados en concepto de marcas cuando los impuestos especiales han sido devengados y recaudados en otro Estado miembro, en el marco de la Directiva 92/12/CEE. *Tuxedo GmbH*, de la cual *BATIG* es su sucesora legal, adquirió, en Alemania, marcas fiscales por 184 179,6 € para cigarrillos fabricados en Irlanda y destinados al mercado alemán. Una vez fijadas las marcas en los paquetes de cigarrillos, se expidieron en régimen suspensivo a los Países Bajos, sin embargo, fueron robados en el puerto de Dublín. Como la irregularidad se produjo en Irlanda, se pagaron en este Estado los respectivos impuestos especiales. Posteriormente, *Tuxedo* solicitó en Alemania la devolución de la cantidad pagada por las marcas fiscales. El *Hauptzollamt* denegó la devolución, principalmente porque las marcas fiscales no fueron destruidas ni anuladas en conformidad con la legislación nacional.

El *Finanzgericht Düsseldorf* planteó una cuestión prejudicial que pretendía que el *TJCE* determinase si la Directiva 92/12/CEE era contraria a la legislación de un Estado miembro que excluía la devolución del importe pagado por marcas fiscales cuando éstas hayan sido fijadas en los productos antes de su puesta a consumo, cuando dichos productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y cuando no se haya aportado la prueba de que los productos no se venderán en el Estado miembro de emisión de las marcas.

El *TJCE* indicó que la entrega de marcas fiscales a un operador económico constituye, para el Estado miembro, un modo de percepción anticipada del impuesto especial sobre los productos que el operador pretende poner a consumo (apartado 26). Además, reiteró que 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 (apartados 32 y 53). Con todo, el Estado está legitimado para negarse a devolver el importe pagado cuando el operador económico es incapaz de presentar la prueba de que esas marcas no serán utilizadas para vender productos sujetos al impuesto especial en el propio Estado miembro (apartado 35). Señaló el Tribunal que la posibilidad de obtener el reembolso de marcas fiscales alegando simplemente la desaparición de los productos sobre los que figuran éstas implicaría asimismo asumir el riesgo de favorecer los abusos y fraudes (apartado 46). Aún más, declaró que la Directiva 92/12/CEE no había hecho de la prevención de la doble imposición un principio absoluto y que, precisamente, en el artículo 22, apartados 1 y 2, se había privilegiado la prevención de los abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro (apartados 55 y 57). Por ello, el *TJCE* determinó que la Directiva 92/12/CEE no se oponía a la normativa de un Estado miembro que excluía, en las circunstancias del supuesto expuesto, la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales.

Asimismo, el Tribunal favoreció la prevención de eventuales abusos y fraudes por sobre la evitación de doble imposición del contribuyente. En cambio, con la nueva redacción este último criterio debe tener una aplicación inversa, de manera que, tal como indicó la Comisión Europea ⁽⁹⁶⁸⁾, las marcas fiscales no deben dar lugar, directa o indirectamente, a una duplicación de la carga tributaria. La aplicación de este criterio continúa siendo compleja en los casos en que los Estados miembros decidan exigir la prueba de la destrucción de las marcas para proceder a la devolución, especialmente en los supuestos de robo de productos en los cuales dicha prueba es prácticamente imposible para los operadores, inutilizando su derecho a pedir la devolución. Creemos, en estos supuestos, que el robo de productos sujetos a impuestos especiales con marcas fiscales no puede significar la presunción de un hecho ilícito, sino que debe prevalecer la presunción de la buena fe del contribuyente.

§ 573. Ahora bien, el Derecho de la Unión contiene una regulación específica de las marcas en el ámbito de los hidrocarburos. La Directiva 92/81/CEE, en su artículo 9, encomendó al Consejo la obligación de adoptar las normas comunitarias relativas a la coloración y marcado de los hidrocarburos que, sea como combustibles o como carburantes, fuesen objeto de una exención o de un tipo impositivo reducido. Bajo esta premisa, se dictó la Directiva 95/60/CE del Consejo relativa al marcado fiscal del gasóleo y del queroseno ⁽⁹⁶⁹⁾, la cual instauró un sistema de marcado común para los gasóleos entonces clasificados en el código NC 2710 00 69 y el queroseno entonces clasificado en el código NC 2710 00 55 que hubiesen sido despachados a consumo exentos del impuesto especial o sujetos a un tipo reducido del mismo. En 2002, el primer código fue subdividido a fin de tener en cuenta el contenido de azufre del gasóleo. En consecuencia, hoy el primer código hace referencia a los códigos NC 2710 19 43, 2710 19 46, 2710 19 47 y 2710 19 48. El segundo código se incorpora como el código NC 2710 19 25.

§ 574. El establecimiento de este sistema de marcado fiscal tiene por objetivo particular evitar el fraude fiscal y se enmarca en el deber general de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. Pese a ello, los Estados miembros pueden admitir excepciones en su aplicación, sea por motivos de salud pública, de seguridad u otras razones técnicas, siempre que se adopten medidas adecuadas de control fiscal.

§ 575. En virtud del artículo 2 de la Directiva 95/60/CE el marcador de los hidrocarburos «consistirá en una combinación bien definida de aditivos químicos que se añadirán bajo supervisión fiscal a más tardar antes de que el hidrocarburo de que se trate sea puesto a consumo». Sin embargo, la norma permite a los Estados miembros que, en caso de envío directo en régimen suspensivo fuera de un depósito fiscal procedente de otro Estado miembro, puedan exigir que el marcador sea añadido antes de que el producto salga del depósito fiscal de expedición.

§ 576. Según el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 95/60/CE, el marcador debía ser determinado en conformidad con el procedimiento que contemplaba el artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE, el cual disponía la creación del «Comité de impuestos

⁹⁶⁸ COM(2008) 78 final/3 de 3.3.2008, p. 12.

⁹⁶⁹ DO L 291 de 6.12.1995, pp. 46-47.

especiales». La Decisión 2001/574/CE ⁽⁹⁷⁰⁾ estableció el producto identificado con el nombre científico de N-etil-N-[2-(1-isobutoxi)etil]-4-(fenilazo)anilina (Solvent Yellow 124) como el marcador fiscal común previsto en la Directiva 95/60/CE. Esta Decisión fue sustituida por la Decisión de ejecución 2011/544/UE por la que se establece un marcador fiscal común de los gasóleos y el queroseno ⁽⁹⁷¹⁾.

§ 577. En específico, la Decisión de ejecución 2011/544/UE mantiene el Solvent Yellow 124 como marcador fiscal para los gasóleos clasificados en los códigos NC 2710 19 41, 2710 19 45, y 2710 19 49, así como del queroseno clasificado en el código NC 2710 19 25, en consideración con su probada capacidad de neutralizar el uso fraudulento de los carburantes exentos del impuesto especial o sujetos a un tipo reducido del mismo y en que no se han observado posibles efectos nocivos del Solvent Yellow 124 sobre la salud y el medio ambiente. Los Estados miembros deben fijar el nivel de marcado a 6 mg, como mínimo, y a 9 mg, como máximo, de marcador por litro de hidrocarburo.

§ 578. Los Estados miembros pueden añadir un color o un marcador nacional adicional. Pero, al gasóleo y queroseno identificado por la Directiva 95/60/CE no se le puede añadir un marcador o un color distinto de aquellos que establece la normativa de la Unión Europea o la legislación nacional del Estado miembro de que se trate.

§ 579. Finalmente, el artículo 3 de la Directiva 95/60/CE estableció una serie de obligaciones para los Estados miembros. En primer lugar, deben adoptar las medidas necesarias para evitar el uso abusivo de los productos marcados y, en particular, para que los hidrocarburos en cuestión no puedan utilizarse como carburante en el motor de vehículos destinados a circular por carretera ni conservarse en su depósito, a menos que las autoridades competentes de los Estados miembros permitan dicha utilización en casos específicos determinados. En segundo lugar, los Estados miembros deben disponer que la utilización de los hidrocarburos en los supuestos anteriormente indicados sea considerada como una infracción de la legislación nacional del Estado miembro de que se trate. En tercer lugar, cada Estado miembro debe adoptar las medidas adecuadas para garantizar la plena aplicación de todas las disposiciones de Directiva 95/60/CE y, en particular, determinar las sanciones aplicables en caso de violación de dichas medidas. Estas sanciones deben ser efectivas, proporcionadas y disuasorias ⁽⁹⁷²⁾.

§ 580. La Ley 38/1992 española, en cuanto normas comunes a todos los impuestos especiales de fabricación, considera como «transformación» en su artículo 4, apartado 32, la adición de marcadores o trazadores. El artículo 15, apartado 2, permite realizar estas operaciones dentro de los depósitos fiscales. En cuanto a las infracciones, el artículo 19, apartado 7, califica de infracción tributaria leve la tenencia de marcas fiscales falsas, regeneradas o recuperadas, y las sanciona con multa pecuniaria fija de 10 € por cada una de ellas. Ya en materia específica sobre el Impuesto sobre

⁹⁷⁰ DO L 203 de 28.7.2001, pp. 20-21.

⁹⁷¹ DO L 241 de 17.9.2011, pp. 31-32.

⁹⁷² En relación con el artículo 3, párrafo 2, de la Directiva 95/60/CE, aludiendo a su concepción en la Propuesta presentada por la Comisión, el Comité Económico y Social advirtió en su Dictamen (DO C 133 de 16.5.1994, p. 35) que no procedía incluir este segundo párrafo, ya que la penalización del uso indebido de estos productos es competencia exclusiva de los Estados miembros.

Hidrocarburos, el artículo 50, apartado 3, de la Ley 38/1992, condiciona la aplicación de los tipos reducidos que identifica a la adición de marcadores o trazadores exigidos reglamentariamente. Del mismo modo, el artículo 51, apartado 2, establece estas operaciones como requisito para las exenciones que menciona. Por su parte, el artículo 52, letra b), dispone que la incorporación de marcadores y trazadores son condición para la devolución del impuesto especial por el avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta de la privada de recreo. En cuanto a las prohibiciones, el artículo 54, apartado 2, prohíbe, fuera de los casos del artículo 51, apartado 2, y del artículo 52, letra b), y de los autorizados en el propio apartado, la utilización como carburante de gasóleo al que le hubieran sido incorporados los correspondientes trazadores y marcadores.

§ 581. En Francia, el artículo 265 B, apartado 1, dispone que si los productos sujetos a la TICPE son beneficiados por un régimen fiscal privilegiado bajo ciertas condiciones de empleo, los usos autorizados son fijados por *arrêtés* del ministro de economía y finanzas y del ministro de industria. En este orden, la norma agrega que estos decretos pueden prescribir la adición de colorantes o trazadores a los productos para permitir su identificación.

§ 582. En el Reino Unido, la HODA dispone en su artículo 11 la obligación de marcadores para los aceites pesados con beneficios fiscales. En el artículo 24, al regular el control de los usos de productos exentos o con beneficios fiscales, determina que la presencia en cualquier aceite de hidrocarburos, biogasóleo o biomezcla, de un marcador que es exigido en relación con los aceites que son entregados sin pago del impuesto por el artículo 9 o en aceites pesados beneficiados, aceites ligeros beneficiados, biogasóleos beneficiados o biomezclas beneficiadas, será prueba concluyente de que estos aceites han sido de tal manera entregados o, en su caso, que el beneficio fiscal respectivo ha sido permitido. El artículo 24A de la HODA fija las sanciones para los usos incorrectos de los marcadores fiscales. Conjuntamente, la adición de los marcadores fiscales se realiza en *The Hydrocarbon Oil (Marking) Regulations 2002* ⁽⁹⁷³⁾.

⁹⁷³ S.I. 2002/1773.

CONCLUSIONES

I. El régimen armonizado de impuestos especiales sobre los productos energéticos es una de las conquistas destacadas de la Unión Europea. La integración europea ha permitido el establecimiento y funcionamiento de un mercado interior, en el cual las mercancías pueden circular libremente, sin controles en las fronteras, por el territorio de 28 Estados miembros de la Unión. Para cumplir con este objetivo ha sido necesario establecer una unión aduanera y llevar a cabo una aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que, entre otras materias, ha exigido armonizar los impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad, sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, y sobre las labores del tabaco. Este proceso que va desde la integración europea hasta la libre circulación de los productos energéticos ha sido largo, difícil, complejo y parcial. En consecuencia, valoramos positivamente la necesidad y legitimidad de estos objetivos alcanzados, los cuales constituyen el marco que ineludiblemente debe tenerse en consideración al iniciar el estudio del régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos del Derecho de la Unión.

II. En virtud del marco del Derecho de la Unión, el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos debe garantizar el funcionamiento de un mercado interior adecuado a la amplia misión que le otorga el Tratado de la Unión Europea. Con los Tratados de Roma, el mercado interior nació con una misión marcada por la obtención de objetivos económicos. Actualmente, con el Tratado de la Unión Europea, en su artículo 3, apartado 3, evidenciamos una ampliación cualitativa de dicha misión, debiendo obrar el mercado interior en pro del desarrollo sostenible de Europa basándose no sólo en criterios económicos, sino también en un nivel elevado de protección y mejora del medio ambiente. Como consecuencia, concluimos que la concepción del mercado interior como un espacio sin fronteras interiores, en el cual «la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados», es reducida y debe adecuarse a la misión ampliada que dispone el Tratado de la Unión Europea, en dicho artículo 3, apartado 3. En este sentido advertimos que, en primer lugar, la tradicional concepción del mercado interior, confirmada por el artículo 26, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, presenta un problema de valoración al mantener como primera libertad de circulación a garantizar aquella referente con las mercancías, por sobre la de las personas. Somos de la opinión de que este orden no refleja la preeminencia del ser humano que hoy rige, y siempre debe regir, en el Derecho de la Unión: el mercado interior debe concebirse desde el punto de vista de las personas que lo generan y ejecutan. En segundo lugar, concluimos que el mencionado concepto de mercado interior ha devenido insuficiente. Este espacio sin fronteras interiores debe no

sólo garantizar la libre circulación, sino también servir de instrumento para alcanzar específicos objetivos económicos, sociales, ambientales y científico-técnicos. De este modo, creemos que la transición desde un concepto de mercado interior negativo (no obstaculizar la circulación) a uno positivo se plasma en la exigencia de directrices que modelen la forma en que se ejerce la libertad de circulación, las cuales conllevan decisiones políticas y mayor armonización legislativa. A nuestro juicio, es esta concepción amplia de mercado interior la cual el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos debe garantizar su establecimiento y funcionamiento, atendiendo no sólo a sus efectos recaudatorios sino también a aquellos que permitan, en virtud de su naturaleza, la consecución del resto de objetivos de la Unión.

III. En virtud del marco del Derecho de la Unión, los productos energéticos, en razón de su naturaleza, están resguardados por el principio fundamental de libre circulación de mercancías en el mercado interior.

IV. En virtud del marco del Derecho de la Unión y, en específico, de la unión aduanera, los intercambios de productos energéticos entre los Estados miembros no pueden ser objeto de derechos de aduana de importación o de exportación ni de cualquiera exacción de efecto equivalente (artículos 28 y 30 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea). Tampoco pueden ser objeto de restricciones cuantitativas a la importación o a la exportación, ni de cualquier medida de efecto equivalente (artículos 34 y 35 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

V. En virtud del marco del Derecho de la Unión y, en específico, en concordancia con el principio de neutralidad fiscal en los intercambios de mercancías en la Unión Europea (artículos 110 y 111 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea), los Estados miembros no pueden gravar los productos energéticos de otros Estados miembros con tributos internos superiores a los que graven los productos energéticos nacionales similares, sea directa o indirectamente. Tampoco pueden gravar los productos energéticos de otros Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones. Por último, los Estados miembros no pueden beneficiar a los productos energéticos que sean exportados a otro Estado miembro con alguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente.

VI. En virtud del marco del Derecho de la Unión y, en específico, de los artículos 26 y 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, debe armonizarse las legislaciones relativas con los impuestos especiales sobre los productos energéticos en la medida necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior. Este deber implica: primero, la eliminación de toda frontera fiscal y de todo obstáculo a la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales; segundo, servir a la consecución de todos los fines que el artículo 3, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea, dispone para el mercado interior y; tercero, evitar las distorsiones de la competencia.

VII. En virtud del marco del Derecho de la Unión, el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos tiene como principio rector general en los intercambios entre los Estados miembros el principio de imposición en el Estado miembro de destino. De este modo, los productos energéticos circulan libres de

impuestos especiales (aplicando el reembolso de toda cantidad eventualmente pagada por este concepto en el Estado miembro de origen) y, por otra parte, los productos energéticos se sujetan a la misma carga fiscal que soportan los productos energéticos nacionales del Estado miembro de destino.

VIII. En virtud del marco del Derecho de la Unión, la Directiva 2008/118/CE estructura el régimen general de impuestos especiales. Como principal novedad, establece la base jurídica del Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales, EMCS, el cual ha simplificado los procedimientos, ha aumentado la transparencia de los intercambios comerciales y ha facilitado la realización de controles por los Estados miembros.

IX. En virtud del marco del Derecho de la Unión, la Directiva 2003/96/CE regula de manera específica el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad. Reconociendo la necesidad de reconciliar los fines de desarrollo económico con la protección del medio ambiente y, en particular, con la reducción de gases de efecto invernadero, la Directiva 2003/96/CE ha extendido su ámbito objetivo de aplicación a la electricidad, al carbón y al gas natural; ha incrementado los tipos mínimos sobre las fuentes de energía fósiles y ha dispuesto beneficios fiscales para incentivar el uso de biocarburantes y hacerlos más competitivos.

X. Concluimos que los avances en materia de protección ambiental de la Directiva 2003/96/CE no son suficientes. En plena concordancia con los documentos europeos que promovían una modificación de la Directiva 2003/96/CE [COM(2011) 169 final de 13.11.2011], creemos necesario reforzar la relación entre la imposición de la energía y los objetivos de la Unión en materia de cambio climático. En este sentido, estimamos necesario dividir los niveles mínimos de imposición en elementos energéticos y elementos ambientales, de manera de considerar tanto el valor calorífico neto de los productos energéticos como sus emisiones de CO₂. Estimamos necesario coordinar el régimen de impuestos especiales sobre los productos energéticos con el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión, con el fin de evitar solapamientos. Estimamos necesario incentivar las fuentes de energía renovables y tener fiscalmente en consideración su contenido energético menor. Por lo tanto, insistimos en la necesidad de reinstalar el debate y promover el buen término de las reformas que permitan obtener un régimen de impuestos especiales sobre la energía óptimo, con efectos positivos en la lucha contra el cambio climático y, a la vez, competitivo.

XI. Concluimos que las razones que justifican la excepcionalidad de los «territorios terceros» del ámbito de aplicación territorial del régimen de impuestos especiales son parciales. Comprendemos que se asuma la pérdida de los efectos recaudatorios de tales impuestos en los territorios terceros en razón de su lejanía con su respectivo Estado miembro o de su accidentada geografía. Pero, consideramos que el deber de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior exige a los impuestos especiales sobre los productos energéticos procurar la protección del medio ambiente. Los efectos del cambio climático no diferencian fronteras y, en consecuencia, las emisiones de gases de efecto invernadero en los territorios terceros son tan perjudiciales como aquellos que emanan de los territorios de los Estados miembros donde se aplican los impuestos especiales sobre la energía. Así las cosas, creemos que el equilibrio debe ser reestablecido: en consonancia con los fines ambientales los

territorios terceros deben desaparecer como excepción al ámbito territorial de aplicación del régimen de impuestos especiales, pero, como contrapartida, puede renunciarse a la parte del impuesto especial que toca con los fines recaudatorios por medio de beneficios fiscales que reconozcan las peculiares circunstancias de los territorios terceros. Un ejemplo de esta alternativa lo constituye la «Tasa especial de consumo en los departamentos de ultramar» francesa que, por una parte grava los productos energéticos en sus territorios terceros pero, por otra, aplica un tipo impositivo inferior que aquel de la «Tasa interior de consumo sobre los productos energéticos» exigido en la Francia metropolitana.

XII. Advertimos que el artículo 4 de la Directiva 2008/118/CE debe ser actualizado en sus números 2) y 3). En el caso del número 2), debe sustituirse la remisión al artículo 299 del Tratado por otra que indique los actuales pertinentes: el artículo 52 del Tratado de la Unión Europea y el artículo 355 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En el caso del artículo 4, número 3), deben sustituirse las menciones a la «Comunidad» y «territorio de la Comunidad» por «Unión» y «territorio de la Unión», respectivamente.

XIII. Advertimos que el artículo 5, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, debe ser actualizado en el sentido de sustituir la remisión al «artículo 299, apartado 4, del Tratado» por «artículo 355, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea».

XIV. Concluimos que la técnica de determinación del ámbito objetivo de aplicación del impuesto especial es subjetiva y no ofrece seguridad jurídica. En relación con el contenido de la expresión «productos energéticos y electricidad», el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE, califica directamente determinados productos como energéticos y, en otros casos, los califica como tales sólo bajo condición de que éstos sean «destinados» al consumo como carburantes de automoción o combustibles de calefacción. Frente a la necesidad de un criterio material objetivo, se ha ofrecido incorporar como tal «el momento en que el suministrador esté al corriente, o debiese razonablemente estar al corriente, de que el receptor piensa utilizar los productos como combustibles de calefacción o carburantes de automoción» [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 24]. Consideramos que la objetividad de esta solución es, cuando menos, cuestionable. Consideramos que para hacerla operativa se requieren paralelamente modificaciones en el procedimiento tendentes a exigir algún tipo de declaración por parte del receptor, de manera de ofrecer seguridad jurídica al suministrador. Aun así, consideramos que este eventual sistema de declaraciones de intenciones no tendría el efecto de excluir del ámbito objetivo del impuesto especial aquellos productos energéticos que, en contra de lo manifestado, sean posteriormente utilizados como combustibles de calefacción o carburantes de automoción. El uso efectivo como combustible de calefacción o carburante de automoción es el criterio material objetivo por esencia.

XV. Concluimos que las cláusulas residuales de integración al ámbito objetivo del artículo 2, apartado 3, párrafos 2 y 3, de la Directiva 2003/96/CE, ofrecen auténticos conceptos generales de «productos energéticos» a efectos del régimen de impuestos especiales del Derecho de la Unión, permitiendo entender como tales todo producto destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o

como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, y todo hidrocarburo, con excepción de la turba, destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado para calefacción.

XVI. Concluimos que la cláusula residual de integración del artículo 2, apartado 3, segundo párrafo, de la Directiva 2003/96/CE, puede aplicarse subsidiariamente en los supuestos en que el alcohol etílico de origen vegetal o bioetanol sea utilizado como carburante o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, sólo cuando el producto en cuestión esté exento por la Directiva 92/83/CEE relativa a la armonización de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas. Este criterio del TJUE (sentencia *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, apartado 53) debe tenerse especialmente en consideración en la aplicación de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales española que, en su artículo 46, apartado 1, letra f), incluye expresamente al bioetanol en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos. En este sentido, valoramos positivamente la inclusión expresa del criterio jurisprudencial llevada a cabo por el artículo 2AB de la *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* del Reino Unido.

XVII. Concluimos que la reducción impositiva que estipula el artículo 98, letras a), b), c) y d), de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales española, en su regulación del Impuesto Especial sobre la Electricidad, no se ajusta al Derecho de la Unión. El artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96/CE, excluye del ámbito objetivo del impuesto especial la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos o metalúrgicos, la utilizada en procesos mineralógicos, como también la electricidad cuando represente más del 50 % del coste de un producto. No obstante, la mencionada disposición española aplica sólo una reducción del 85 % sobre los mencionados usos. Esta reducción no se ajusta al Derecho de la Unión, pues implica gravar el 15 % de los usos expresamente excluidos por el artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96/CE.

XVIII. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, reconoce la facultad de los Estados miembros para imponer otros gravámenes indirectos con fines específicos sobre los productos sujetos a impuestos especiales. Para ello existen dos requisitos: la especificidad de los fines y el respeto a las normas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA en relación con la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Por una parte, en cuanto a los fines específicos, éstos no deben ser ni recaudatorios (o, en la práctica, completamente recaudatorios) ni ambientales. Somos de la opinión, no obstante, que el resguardo del ambiente contempla numerosos elementos de protección y, en consecuencia, pueden existir eventuales fines ambientales que habiliten para establecer otros gravámenes sobre los mismos productos, debiendo el Estado miembro, en todo caso, justificar la compatibilidad con los fines del régimen de la Unión. Esta justificación exigida no es simple pues, como ha expresado el TJUE (sentencia *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108; sentencia *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149), para considerar que un impuesto persigue una finalidad específica es necesario que éste tenga por objeto garantizar por sí mismo la pretendida finalidad. En este orden, de los criterios manifestados por el TJUE, deducimos que para investir a un impuesto de una finalidad específica en conformidad con el Derecho de la Unión se debe definir un objetivo que no consista en satisfacer un gasto general

susceptible de financiarse por cualquier tipo de tributo; se puede afectar obligatoria y directamente los rendimientos obtenidos a los objetivos específicos que el impuesto pretende conseguir, o bien; se debe diseñar la estructura del impuesto de tal modo que permita disuadir a los contribuyentes de los usos contrarios a la finalidad protegida. Por la otra parte, en relación con el respeto a las normas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, excluye expresamente de esta obligación a las disposiciones relativas con las exenciones. Estimamos que esta nueva redacción se contradice con lo razonado por el *TJCE* en cuanto a que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, privaría a la disposición que establece la exención de todo efecto útil (sentencia Comisión/Italia, C-437/01, EU:C:2003:498). Estimamos que esta privación de efectos de las exenciones no es menor, toda vez que tales exenciones responden a la materialización de las políticas de la Unión, en este caso ligadas con el cumplimiento de los fines del impuesto especial, en el marco del deber general de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior. Estimamos que no exigir el respeto a las exenciones para establecer otros gravámenes significa igualar el efecto de las exclusiones del ámbito objetivo del impuesto especial. En este ámbito, la distinción entre exclusión y exención ha perdido su sentido. Concluimos que el hecho de que la Directiva 2008/118/CE haya permitido nuevos tributos sobre los productos exentos ha significado una renuncia a la armonización alcanzada. Por tanto, sugerimos restaurar el respeto a las exenciones y evitar el menoscabo de su utilidad. En estas circunstancias, estimamos que el requisito de los fines específicos asume un carácter trascendental para limitar la proliferación de tributos paralelos al impuesto especial armonizado.

XIX. La aplicación del impuesto especial sobre los productos energéticos requiere coordinar los hechos imponibles que disponen la Directiva 2008/118/CE y la Directiva 2003/96/CE. Bajo esta premisa, como regla teórica general, concluimos que los hechos imponibles «fabricación» e «importación» tienen aplicación sobre los productos energéticos integrados sin condición alguna en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE. En cambio, los hechos imponibles conformados por la «destinación a la utilización, puesta a la venta o utilización de cualquier producto como carburante de automoción o como aditivo o extensor en los carburantes de automoción» y por la «destinación a la utilización, puesta a la venta o utilización para calefacción de cualquier otro hidrocarburo de aquellos calificados como productos energéticos, con excepción de la turba» se aplican a todos los productos no excluidos expresamente, incluyendo los productos integrados bajo condición en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96/CE.

XX. Concluimos que la determinación del momento del devengo en la Directiva 2008/118/CE no es completa, a pesar que el adecuado funcionamiento del mercado interior exige que las condiciones del devengo sean idénticas en todos los Estados miembros. En este sentido, el régimen general de impuestos especiales del Derecho de la Unión determina que el momento del devengo es el del «despacho a consumo». Para determinar cuándo se produce el despacho a consumo en el hecho imponible «fabricación» debe distinguirse entre aquella realizada en régimen suspensivo de aquella realizada fuera de dicho régimen fiscal.

- A. En relación con la fabricación en régimen suspensivo de productos energéticos, el despacho a consumo se produce con la salida de tales productos de dicho régimen, la cual puede ser regular o irregular.
1. La salida regular del régimen suspensivo en los supuestos de fabricación que es continuada con la circulación de los productos bajo el mismo régimen se produce con la recepción de los productos por el destinatario, en concordancia con el criterio dispuesto en el artículo 7, apartado 3, y artículo 20, apartado 2, ambos de la Directiva 2008/118/CE. Sin embargo, la mencionada Directiva no señala cuándo se produce la salida regular del régimen suspensivo en los supuestos de fabricación en los cuales no existe circulación posterior en régimen suspensivo. Al respecto, concluimos que en estos casos la salida regular debe entenderse efectuada con «la puesta a disposición de una persona física o jurídica de los productos sujetos a impuestos especiales», haciendo eco del criterio indicado por la Comisión Europea al definir el despacho a consumo (DO C 322 de 21.12.1990, p. 2).
 2. La salida irregular del régimen suspensivo en los supuestos de fabricación que es continuada con la circulación de los productos bajo dicho régimen fiscal se produce con la verificación de una de las «irregularidades» que define el artículo 10 de la Directiva 2008/118/CE. Pero, la Directiva 2008/118/CE no precisa en qué momento se produce la salida irregular del régimen suspensivo en los supuestos de fabricación en los cuales no existe circulación posterior en el mismo régimen. Concluimos que en estos supuestos el momento de la salida irregular debe identificarse con aquel en que los productos sujetos a impuestos especiales abandonan el depósito fiscal, en coherencia con el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE.
- B. En segundo lugar, en relación con la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales fuera de régimen suspensivo, al no existir en la Directiva 2008/118/CE un concepto de «fabricación», consideramos como referencia *a contrario sensu* el artículo 21, apartado 6, de la Directiva 2003/96/CE, el cual recobra el sentido natural del término en cuanto «obtención de productos», incluida, por disposición del artículo 2, letra a), de la Directiva 2008/118/CE, la «extracción» en los casos en que proceda.

Al respecto, observamos que la complejidad de la regulación del despacho a consumo se traslada a las legislaciones nacionales de España, Francia y de Reino Unido. Es más, el *Code des Douanes* francés, al integrar de manera desasociada la regulación del régimen general de impuestos especiales sobre los productos energéticos, por una parte, con las tasas interiores que recaen sobre tales productos, por otra, dificulta la comprensión de la fabricación, con todas sus manifestaciones, como hecho imponible.

XXI. Concluimos que la aplicación independiente de los conceptos de «fuerza mayor» y de «circunstancias imprevisibles» en la determinación negativa del devengo por la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales aporta claridad, lógica y justicia. El *TJCE* declaró que la «fuerza mayor» hace referencia a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la

diligencia empleada (sentencia Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817). Somos de la opinión de que este concepto de fuerza mayor sostenido por el *TJCE* no es del todo afortunado, pues se confunde con el de «circunstancias imprevisibles». Entendemos que se exija que las circunstancias sean ajenas y anormales, pero el criterio de la imprevisibilidad no nos parece un elemento esencial de la fuerza mayor, pues no es una exigencia justa para el operador diligente. En efecto, la aplicación del concepto de fuerza mayor en los términos del *TJCE* requiere el elemento subjetivo por el cual el operador debe ejercer toda diligencia, manifestada en la toma de precauciones y adopción de medidas adecuadas. No obstante, si a pesar del empleo de toda diligencia, determinados acontecimientos anormales, ajenos, pero previstos por el operador, ocasionan pérdidas de productos sujetos, consideramos que, en justicia, éstas deberían ser aptas para considerar no producido el devengo, en razón de su inevitabilidad. La redacción del artículo 7, apartado 4, párrafo primero, de la Directiva 2008/118/CE, distingue expresamente entre «circunstancias imprevisibles» (*cas fortuit*, en la versión francesa; *unforeseeable circumstances*, en la versión británica) y «fuerza mayor» (*force majeure*, tanto en la versión francesa como británica). Al respecto, entendemos que estos conceptos no son sinónimos, sino independientes, siendo la imprevisibilidad el elemento diferenciador. Las circunstancias imprevisibles justificarían para considerar no producido el devengo porque frente a ellas no existe diligencia que pueda oponerse exitosamente. La fuerza mayor, en cambio, haría referencia a los hechos previsibles en donde la exigencia de diligencia adquiriría toda su operatividad. Consideramos que la redacción de la Directiva 2008/118/CE no es vacua y si existen ambos conceptos es porque el legislador de la Unión habría pretendido constatar esta diferencia. Por tanto, con el fin de permitir que las condiciones del devengo sean idénticas en todos los Estados miembros, se agradecería que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reconociese expresamente la existencia independiente de los conceptos de «circunstancias imprevisibles» y de «fuerza mayor».

XXII. Concluimos que el artículo 21, apartado 4, de la Directiva 2003/96/CE, debe ser imperativo. En virtud de esta disposición, los Estados miembros pueden disponer que el impuesto especial sobre productos energéticos y electricidad se devengue cuando se determine que no se ha cumplido, o que ha dejado de cumplirse, una condición sobre la utilización final para la aplicación de un nivel reducido de imposición o de una exención, establecida en las disposiciones nacionales. Si tenemos en consideración, por una parte, que la flexibilización de los niveles de imposición y de las exenciones no deja de ser un obstáculo para la armonización de la estructura del impuesto y, por otra, que el momento del devengo debe ser idéntico en todos los Estados miembros, sorprende que esta disposición del artículo 21, apartado 4, sea facultativa.

XXIII. Concluimos que la facultad que reconoce el artículo 21, apartado 5, párrafo 2, de la Directiva 2003/96/CE, a los Estados miembros para determinar el hecho imponible es demasiado amplia. El artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la mencionada Directiva, determina que el momento del devengo en los impuestos especiales que tienen por objeto la electricidad o el gas natural es aquel en que se efectúa el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. No obstante, el párrafo segundo del mencionado apartado faculta a los Estados miembros para determinar el hecho imponible en caso de que no hubiese conexión entre sus gasoductos y los de los demás Estados miembros. Consideramos que esta facultad podría atentar contra la

armonización de la estructura del impuesto especial sobre los productos energéticos y electricidad en cuanto es necesario que el hecho imponible y las condiciones de devengo sean idénticas en todos los Estados miembros, en pro del objetivo primordial de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

XXIV. Concluimos que los supuestos de no sujeción que dispone el artículo 21, apartados 3 y 6, de la Directiva 2003/96/CE, deben ser imperativos. El carácter facultativo que la dicha norma estipula para los supuestos de no sujeción que contiene va en sentido contrario al objetivo de establecer hechos imponibles del impuesto especial idénticos en todos los Estados miembros en cumplimiento del fin principal de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior, como también en contra del objetivo de evitar distorsiones de la competencia.

XXV. Concluimos que los impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad tienen un efecto recaudatorio importante para los Estados miembros y constituyen un instrumento esencial de política económica. Por consiguiente, y desde un punto de vista jurídico, concluimos que la estructura de estos impuestos especiales debe tender al equilibrio que permita, por una parte, servir de herramienta para la consecución de los objetivos de la Unión y, por otra, conceder a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para ser utilizados en la consecución de sus propios intereses. En efecto, durante los efectos de la crisis económica generada en 2008, observamos que la mayoría de los Estados miembros, incluidos España y el Reino Unido, registraron hacia 2011 bajas en los ingresos, pero no de manera sustancial. Concluimos que la recaudación por los productos energéticos y electricidad, en estos casos, soportó la crisis económica. Por otra parte, observamos que en nueve Estados miembros, entre ellos Francia, Alemania, Suecia y Dinamarca, en el año 2011 alcanzaron la máxima recaudación por estos conceptos, lo que nos lleva a concluir que en estos casos los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad fueron directamente utilizados para hacer frente a los efectos de la crisis económica.

XXVI. Valoramos positivamente el sistema de «niveles mínimos de imposición», el cual concede al régimen general de impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad una de sus principales virtudes: la flexibilidad. Este sistema entiende que los Estados miembros afrontan circunstancias diferentes y, en consecuencia, permite que, conforme a ellas, definan y apliquen sus propias políticas.

XXVII. Concluimos que, en aras de la simplicidad, debe eliminarse la facultad formal del artículo 6 de la Directiva 2003/96/CE para introducir exenciones y reducciones del nivel de imposición. En este sentido, concluimos que se debe avanzar en la armonización de la estructura del impuesto especial enfocando la flexibilidad a aspectos de fondo, como la libre fijación de los niveles de imposición por sobre los mínimos de la Unión. El ejercicio de la facultad del mencionado artículo 6 no tiene efectos definitivos en la recaudación total de los Estados miembros que justifiquen la diversidad de estructuras y procedimientos a los cuales el operador europeo debe enfrentarse.

XXVIII. Concluimos que, con el fin de asegurar la coherencia y el éxito de las políticas de la Unión, se requiere una modificación por la cual el respeto a los niveles mínimos de imposición implique también el respeto a la relación entre los niveles mínimos que fija el Derecho de la Unión para las diversas fuentes de energía. La

Directiva 2003/96/CE, en su anexo 1, Cuadro A, fija los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes de automoción. En este cuadro, se fija para la gasolina con plomo un nivel mínimo de imposición mayor que aquel para la gasolina sin plomo, en concordancia con los objetivos ambientales de la Directiva. No obstante, advertimos que Estonia, Irlanda e Italia determinan el mismo tipo impositivo tanto para la gasolina con plomo como para la sin plomo. Es más, Chipre aplica un tipo impositivo menor para la gasolina con plomo que para la gasolina sin plomo. Consideramos que estas situaciones deben evitarse porque van en contra de los objetivos que inspiran la imposición especial en el Derecho de la Unión.

XXIX. Concluimos que debe mantenerse la distinción que realiza el artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE, entre el uso profesional y no profesional del gasóleo utilizado como carburante de automoción. De los 28 Estados miembros sólo 8 han plasmado esta distinción: España, Francia (devolución parcial), Bélgica, Irlanda (devolución parcial), Italia, Hungría, Rumanía y Eslovenia. En todos estos casos no podemos apreciar que la aplicación de esta distinción haya sido utilizada para disponer una diferenciación significativa de los niveles de imposición entre ambos usos. La Comisión [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 8] ha propuesto abolir esta distinción. Sin embargo, si bien reconocemos los efectos nocivos para el medioambiente del uso del gasóleo como carburante de automoción, también reconocemos, por otra parte, el impacto económico negativo que implica el alza de la imposición del gasóleo como carburante de automoción para las empresas europeas (para quienes su uso no es voluntario) y la pérdida respectiva de competitividad frente a las de terceros países. En este caso específico, creemos necesario la búsqueda del equilibrio, el cual podría obtenerse si la distinción de tratamiento fiscal entre los usos profesionales y no profesionales del gasóleo fuese imperativa. De partida, esta alternativa permitiría elevar los niveles mínimos de imposición en ambos usos. El gasóleo de uso no profesional podría aproximarse al nivel de imposición de la gasolina, constituyéndose en un incentivo más para optar por una energía menos contaminante. Paralelamente, las empresas afectadas, directa o indirectamente, por el impuesto especial verían disminuido el impacto económico negativo.

XXX. Compartimos el criterio de la Comisión [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10] en cuanto el artículo 9, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE, constituye una incoherencia en la manera en que se tratan diferentes consumidores de energía en el mercado interior. Por tanto, nos unimos a la demanda por la abolición de esta disposición.

XXXI. No compartimos el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, en relación con el artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE, ha restringido el concepto general de «navegación aérea para fines comerciales» al identificar «exclusivamente» su contenido con el transporte de viajeros o mercancías y la prestación de servicios ejecutados «directamente» a título oneroso (sentencia *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, apartados 27, 32 y 33; sentencia *Haltergemeinschaft LBL*, C-250/10, EU:C:2011:862, apartados 24 y 25). Primero, porque consideramos que la expresión «fines no comerciales» que manifiesta la disposición constituye por sí misma un concepto general, por el cual, *a contrario sensu*, todas las utilidades de una aeronave para fines comerciales entrarían en el ámbito de

aplicación de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE. Segundo, porque consideramos que la locución adverbial «en particular» que utiliza la norma para definir la «navegación aérea de recreo privada» no conlleva necesariamente un carácter excluyente. Sin forzar el lenguaje podemos entender que la locución cumple una función ejemplarizadora y que aporta certeza jurídica. Tercero, porque consideramos que el requisito extra que exige el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para aplicar la exención (Systeme Helmholtz, apartados 27, 32 y 33; sentencia Haltergemeinschaft LBL, apartados 24 y 25), en cuanto requiere que las operaciones de navegación sean «directamente» utilizadas para la prestación de servicios a título oneroso, es arbitrario. Este nuevo requisito es manifiestamente contrario con los argumentos fijados en las sentencias Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, apartados 21, 25 y 26), Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, apartados 23 y 36) y Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, apartado 16), en cuanto establecen que la exención no contiene distinción alguna en cuanto al objeto de la navegación contemplada, pues las distorsiones de la competencia que las disposiciones de la Directiva pretenden evitar pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate. Cuarto, porque consideramos que la distinción efectuada por la Comisión en los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96/CE entre aviación comercial y aviación privada, en nada habilita para distinguir a efectos de la aplicación de la exención entre los distintos tipos de aviación comercial ni para considerar que algunos de ellos deban ser identificados con la aviación privada. Quinto, porque nos resulta forzado el razonamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en cuanto señala que, del hecho de que la finalidad de la Directiva 2003/96/CE sea que los Estados miembros graven los productos energéticos, se deduce que no pretende establecer exenciones de carácter general (Systeme Helmholtz, apartado 23; Haltergemeinschaft LBL, apartado 23). El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha defendido la operatividad de las exenciones dispuestas por la Directiva, afirmando que permitir el gravamen con otros impuestos indirectos de los productos que deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, privaría a la exención de todo efecto útil (sentencia Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291, apartado 24; sentencia Comisión/Italia, C-437/01, EU:C:2003:498, apartado 31). Sexto, porque consideramos que desde el punto de vista del contribuyente, la imposición de los productos energéticos constituye una normativa excepcional, en cuanto restringe sus derechos. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido que las disposiciones que establecen excepciones deben ser objeto de interpretación estricta (sentencia Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 29). Conforme a ello, las exenciones deben interpretarse en sentido amplio. El fundamento del principio *in dubio magis contra fiscum est respondendum* mantiene su vigencia en el contexto actual. Séptimo, porque consideramos que la protección de la competitividad de las empresas aéreas frente a terceros Estados no habilita para restringir dicha protección sólo a las empresas europeas que ofrezcan servicios aéreos «directamente» a título oneroso. Es pacífico que el artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE, no reserva el beneficio de la exención sólo para las empresas aéreas. Octavo, porque consideramos que la interpretación restringida del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto de «navegación aérea de recreo privada» sitúa a las empresas europeas que se dedican al alquiler de aeronaves para ser utilizadas para fines comerciales en una grave posición de desventaja competitiva frente a las empresas aéreas tradicionales que sólo alquilan el asiento del pasajero o el espacio para el transporte de mercaderías, en razón

que sólo estas últimas empresas se beneficiarán de la exención por los carburantes utilizados en la navegación aérea. Estos hechos constituyen desigualdades de tratamiento en los operadores económicos, generan distorsiones de la competencia y desajustan el funcionamiento del mercado interior. Noveno, porque consideramos que la interpretación restringida del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto de «navegación aérea de recreo privada» fuerza a las empresas europeas a contratar los servicios de una empresa aérea tradicional (entendida como aquella que alquila el asiento del pasajero o el espacio para la mercadería) para satisfacer las necesidades de navegación aérea que los fines comerciales de su actividad exigen, obstaculizando a las empresas europeas optar por las alternativas de alquilar una aeronave integralmente o de comprar una aeronave, pues en estos últimos supuestos la utilización de dicho vehículo no se beneficiaría de la exención del artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96/CE. Estos hechos generan distorsiones de la competencia y desajustan el funcionamiento del mercado interior. Décimo, porque consideramos que los argumentos que podrían sostener el sentido restringido de navegación aérea de recreo privada se anulan frente al artículo 3, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea, y artículos 26, apartado 1, y 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en cuanto ordenan garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Undécimo, porque consideramos que las aprensiones frente a una concepción amplia de la exención en razón de los eventuales efectos ambientales perjudiciales, si bien justificadas, no permiten transgredir la legalidad del Estado de Derecho.

XXXII. Compartimos y enfatizamos el criterio del *Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* manifestado en la sentencia *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214) que, en relación con la exención del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE, sobre los productos energéticos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas comunitarias, declaró que cualquier operación de navegación para fines comerciales queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención (apartado 23). Primero, porque consideramos que, con ello, el Tribunal reconoce el carácter esencial y, especialmente, el carácter general de los «fines comerciales» al declarar que todas las operaciones que ostenten tales fines tienen la aptitud para activar la exención. Segundo, porque consideramos que cuando el Tribunal añadió que esta interpretación se veía corroborada por la voluntad del legislador de «precisar» el ámbito de aplicación del concepto de embarcaciones privadas de recreo en relación con la utilización de embarcaciones para la prestación de servicios a título oneroso (apartado 24), estimamos que el verbo «precisar» (*to make clear*) utilizado por el *Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* no tiene un sentido exclusivo o excluyente, sino más bien ejemplarizador y clarificador, del mismo modo en el que el propio Tribunal, en la misma sentencia (apartado 27), entiende que la mención «incluida la pesca» que figura en la misma disposición «debe considerarse una mera precisión» (*a simple clarification*), esto es, que ejemplariza, concede seguridad jurídica y no excluye otros supuestos de navegación para fines comerciales. Tercero, porque consideramos que la precisión «incluida la pesca» tiene una fuerza interpretativa excepcional. La pesca es un caso expreso e irrefutable de «navegación en aguas comunitarias», sin embargo, no siempre se ajusta al concepto de «transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso». En el supuesto de propietarios de

embarcaciones utilizadas por ellos mismos para la pesca, para fines comerciales, no es posible apreciar la navegación «a título oneroso». La venta de los pescados recolectados, que puede ser externa a la utilización de la embarcación, justifica los fines comerciales de la navegación. Una interpretación restringida y excluyente del artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE, calificaría a las embarcaciones de estos supuestos como embarcaciones privadas de recreo y las excluiría del ámbito de aplicación de la exención, privándola de todo efecto útil. Cuarto, porque consideramos que sólo la interpretación general que considera que la utilización de una embarcación para fines del «transporte de pasajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso» es sólo un ejemplo de navegación para fines comerciales, permite cumplir el fin de evitar las distorsiones de la competencia. Como ha indicado el *Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* en la mencionada sentencia (apartado 25), estas distorsiones pueden producirse sea cual fuere el tipo de navegación comercial de que se trate.

XXXIII. Concluimos que el catálogo de exenciones o reducciones del nivel de imposición facultativas que introduce el artículo 15 de la Directiva 2003/96/CE para los Estados miembros se posiciona en sentido contrario a la armonización europea de la estructura del impuesto especial sobre los productos energéticos, a pesar de los límites y requisitos que se exigen. Esta selección optativa por los Estados miembros resta eficacia a los objetivos que fundamentan dichos beneficios fiscales que, en consideración con su valor, debieran en su caso ser comunes a la Unión Europea y no solamente propios a los Estados miembros que los implanten. Consideramos que la autonomía fiscal de los Estados miembros y la flexibilidad del régimen general de impuestos especiales sobre los productos energéticos y electricidad deben encontrar su cabida en el amplio margen que permite la fijación de los niveles de imposición por sobre los mínimos establecidos por el Derecho de la Unión, pero que las decisiones de cuándo y por qué declarar exentos y/o reducir la imposición de determinados productos deben responder a argumentos de consenso entre los Estados miembros, tendentes a la formación de una estructura impositiva única europea y, en definitiva, al asentamiento de una política tributaria de la Unión Europea. De esta manera se puede establecer el equilibrio entre los requerimientos que exige el adecuado funcionamiento del mercado interior, por una parte, con aquellos que demandan las particulares circunstancias de cada Estado miembro, por otra.

XXXIV. Concluimos que sobre los tipos de electricidad a que hace alusión el artículo 15, apartado b), de la Directiva 2003/96/CE, opera mejor una reducción del nivel impositivo que una exención. Esta reducción se legitima porque esta electricidad, al proceder de procedimientos o productos menos contaminantes, no justifica del todo el cobro del impuesto especial en su parte relacionada con los fines de protección ambiental. No obstante, el consumo de este tipo de electricidad no deja de constituir una manifestación de capacidad económica, de manera que la parte relativa con los fines recaudatorios del impuesto especial sí está justificada.

XXXV. Concluimos que es apremiante la delimitación de la locución «respetuoso con el medio ambiente» a efectos de la aplicación de la exención del artículo 15, letra d), de la Directiva 2003/96/CE. La ausencia de este concepto puede generar diferencias entre la imposición sobre los productos energéticos de los Estados miembros.

XXXVI. Concluimos que debe mantenerse la letra e) del artículo 15 de la Directiva 2003/96/CE que considera a efectos de exención o reducción del nivel de imposición a los productos energéticos y la electricidad utilizados para el transporte de pasajeros y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús. La Comisión [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10] incluía esta alternativa dentro del conjunto de exenciones y reducciones que pretendía limitar. Sin embargo, consideramos que debe incentivarse el transporte público, en el entendido de que este último es conveniente para la protección del ambiente al evitar la masificación del transporte privado y el consecuente aumento de emisiones de CO₂.

XXXVII. Concluimos que, en el marco del artículo 15, letra i), de la Directiva 2003/96/CE, una reducción del nivel impositivo sobre el gas natural y el GLP desplegaría toda su utilidad. La Comisión ha propuesto suprimir gradualmente la posibilidad de declarar exentos o de reducir el nivel de imposición de estos productos ya que no son de origen renovable [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10]. Por nuestra parte, estimamos que una reducción tiene en consideración el carácter no renovable de estos productos, pero, al mismo tiempo, incentiva su uso por sobre el resto de productos energéticos más contaminantes.

XXXVIII. Concluimos que, en relación con la letra l) del artículo 15 de la Directiva 2003/96/CE, el gas de hulla debe ser declarado obligatoriamente exento. Sobre este producto, la Comisión propuso mantener la posibilidad de declararlo exento o de aplicar un nivel reducido, pues concluyó que someterlo a imposición crearía una carga administrativa desproporcionada, tanto para las empresas como para las administraciones [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10]. Frente a este argumento, creemos apropiada la aplicación de una exención obligatoria en estos supuestos, pues las reducciones del nivel de imposición no constituyen obstáculo para las cargas administrativas que se pretenden evitar.

XXXIX. Compartimos el criterio de la Comisión en cuanto es necesario una reestructuración de fondo del impuesto especial sobre los productos energéticos y electricidad que considere la capacidad energética de los productos. En términos de la Comisión [COM(2011) 169 final de 13.11.2011], los combustibles renovables tienen un contenido en energía más bajo que los combustibles fósiles, de manera que, en el marco de un sistema fiscal basado en la relación volumen/tipo impositivo, la competitividad de los biocarburantes y biocombustibles es deficiente. Este argumento es uno de los que justifican las exenciones o tipos impositivos reducidos facultativos del artículo 16 de la Directiva 2003/96/CE.

XL. Concluimos que la redacción del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 2003/96/CE es contradictoria. Esta disposición permite que los Estados miembros apliquen a las «empresas de elevado consumo energético» un nivel impositivo cero sobre los usos de los productos energéticos y electricidad sujetos al impuesto especial. Pero, el citado apartado concede esta facultad «[n]o obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4» de la Directiva, esto es, en cumplimiento de la exigencia de que los niveles mínimos de imposición aplicados por los Estados miembros no sean inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos por la Directiva 2003/96/CE.

XXI. Compartimos el criterio de la Comisión [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 11], en cuanto a que la facultad del artículo 15, apartado 3, de la Directiva 2003/96/CE, establecida para los Estados miembros para aplicar un tipo impositivo cero a los productos energéticos debe ser reformulada, en el sentido de vincular su aplicación a la obtención de avances en el campo de la eficiencia energética.

XXII. Celebramos el artículo 8 de la Directiva 2008/118/CE en cuanto delimitó quién es el deudor del impuesto exigible. Este avance en la armonización del impuesto especial ha sido indispensable para que no sólo las condiciones del devengo, sino también sus efectos, sean idénticos en todos los Estados miembros, tal como requiere el adecuado funcionamiento del mercado interior.

XXIII. Compartimos la opinión del Comité Económico y Social Europeo (DO C 69 de 18.3.1991, p. 27) en cuanto deben limitarse las garantías sólo a los supuestos en que existan signos de una posible evasión del impuesto especial, pues podrían derivar en un obstáculo al funcionamiento del mercado interior al resultar demasiado onerosa a los operadores afectados. El artículo 18 de la Directiva 2008/118/CE dispone para los depositarios autorizados y expedidores registrados la obligación de prestar una garantía por los riesgos inherentes a la circulación en régimen suspensivo. En el caso del depositario autorizado, esta garantía se suma a aquella que debe otorgar para cubrir los riesgos inherentes a la fabricación, transformación y tenencia de productos sujetos a impuestos especiales. El eventual obstáculo al funcionamiento del mercado interior puede multiplicarse en razón del apartado 2 del artículo 18, el cual permite al Estado miembro de expedición extender esta garantía al transportista, al propietario de los productos sujetos a impuestos especiales, al destinatario o bien, a dos o más de las anteriores personas y del depositario autorizado de expedición o del expedidor registrado, conjuntamente. La conclusión de la necesidad de limitar las garantías por la circulación es reforzada por los exitosos resultados del sistema informatizado de los movimientos y de los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, EMCS, el cual ha aumentado la transparencia en los intercambios comerciales en la Unión y ha facilitado la aplicación de mecanismos de control basados en el riesgo.

XXIV. Concluimos que la Directiva 2008/118/CE y el Reglamento (CE) n.º 684/2009 deben plasmar la conclusión del Informe de la Comisión (COM(2013) 850 final de 3.12.2013, pp. 9-10) que promueve un modelo normalizado de la versión impresa del documento administrativo electrónico con un código de barras, el cual, según nuestro criterio, debe además permitir como soporte el uso de documentos digitales aptos en cualquier dispositivo móvil. En el marco del procedimiento de circulación en régimen suspensivo, el artículo 21, apartado 6, de la Directiva 2008/118/CE, exige al expedidor entregar una copia impresa del documento administrativo electrónico o cualquier otro documento comercial que mencione de forma claramente identificable el código administrativo de referencia único a la persona que acompañe los productos. Esta copia impresa del documento administrativo electrónico debe estar, durante toda la circulación, siempre disponible para las autoridades competentes. Consideramos que la utilización del documento en papel es cuestionable en atención a las alternativas digitales que existen actualmente. Los documentos digitales presentan un transporte más cómodo, evitan pérdidas y desincentivan la utilización de papel, siendo esta última

característica plenamente coherente con los fines ambientales que la tributación de los productos energéticos integra.

XLV. Concluimos que debe ser la Comisión quién debe fijar los criterios que permiten considerar «no disponible» el Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales, EMCS. El artículo 4, apartado 1, letra a), de la Decisión 1152/2003/CE, ordena a la Comisión coordinar los aspectos relativos con la infraestructura y los instrumentos necesarios para garantizar la interconexión y la interoperatividad general del sistema informatizado. En este contexto, y en virtud del artículo 5, apartado 2, de la dicha Decisión, los Estados miembros deben abstenerse de tomar cualquier medida relacionada con la instalación o explotación del sistema informatizado y, en general, no pueden adoptar ninguna medida, sin el acuerdo previo de la Comisión, que pueda afectar a la interconexión y la interoperatividad general del sistema o a su funcionamiento conjunto. Sin embargo, el artículo 29, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, ordena que sean los Estados miembros quienes determinen las situaciones en que el sistema informatizado pueda ser considerado «no disponible», como también las normas y procedimientos que deberán seguirse en estas situaciones. Consideramos que la aplicación conjunta de estas normas no es coherente pues, serían los Estados miembros los que finalmente decidan cuándo aplicar el sistema general. La existencia de criterios desarmonizados para considerar «no disponible» el sistema informatizado puede entorpecer su funcionamiento y, en consecuencia, entorpecer el adecuado funcionamiento del mercado interior.

XLVI. Concluimos que el Derecho de la Unión debe fundamentar las restricciones a la libertad de circulación de mercancías en el régimen de adquisición por particulares en el criterio del consumo real de los productos como determinante del lugar del pago, y no en unos fines comerciales artificiosos. El régimen de circulación de los productos adquiridos y transportados por particulares tras su despacho a consumo reposa sobre el principio de imposición en el Estado miembro de adquisición. Sin embargo, el artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE no concibe una implementación plena de este principio desde el momento en que establece requisitos copulativos para su aplicación. En general, reconocemos criterios diferentes para determinar el momento en que se produce el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales: por una parte, tenemos el momento teórico representado por el despacho a consumo y, por otra, tenemos el momento práctico representado por el consumo real. En la circulación de productos en el marco de la adquisición por particulares, el Derecho de la Unión opta por el momento teórico del despacho a consumo, a pesar de que éste puede no coincidir con el consumo real de los productos. No obstante, en los supuestos de circulación en el régimen de adquisición por particulares en los cuales se falte a un requisito, el Derecho de la Unión establece implícitamente una suspensión de la exigibilidad del impuesto con el fin de aplicar el criterio del consumo real como localizador del pago del tributo, aún cuando no exista atisbo de fin comercial. Consideramos que las causas que han obligado a limitar la libertad de circulación de mercancías en el régimen de adquisición por particulares deben basarse en el principio de que los tributos sobre el consumo deben ser exigibles en el lugar donde se produzca el consumo (el cual fundamenta, a su vez, la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de destino). Consideramos que la alternativa de disponer una ficción jurídica no debería ser utilizada para imponer a un particular un fin comercial cuando éste no existe.

XLVII. Concluimos que los extremos que el artículo 32, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, en el marco del régimen de adquisición por particulares, dispone para que los Estados miembros determinen si los productos sujetos a impuestos especiales están destinados al uso propio, no son categóricos, sino sólo indicativos. La conjunción «en particular» no implica necesariamente un carácter excluyente y, en este caso, su empleo reconoce que existen otros indicadores que no sólo pueden, sino deben ser considerados por los Estados miembros en pro de la no vulneración de los derechos de los ciudadanos. Además, el artículo 32, apartado 3, permite que, para la aplicación del criterio referente con la cantidad de productos, los Estados miembros establezcan niveles indicativos exclusivamente como elemento de prueba. Siguiendo la misma lógica, concluimos que estos niveles indicativos no podrían ser utilizados por sí solos para determinar que un producto adquirido por un particular no es para su uso propio. En este sentido, compartimos el razonamiento de la Comisión Europea (COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 25) en cuanto a que las administraciones deben examinar al menos el conjunto de los criterios evocados, fundamentando su decisión en elementos concretos y no en simples presunciones.

XLVIII. Concluimos que el régimen excepcional de adquisición de hidrocarburos por particulares requiere una reformulación. El artículo 32, apartado 4, de la Directiva 2008/118/CE, faculta a los Estados miembros para disponer que el impuesto especial se devengue en el Estado miembro donde se consuman los hidrocarburos, siempre que el transporte de dichos productos se efectúe mediante «formas de transporte atípicas» realizadas por un particular o por cuenta de éste. Respecto con este régimen de adquisición de hidrocarburos por particulares podemos indicar las siguientes conclusiones. Primero, que la limitación en su aplicación exclusivamente a los hidrocarburos es dudosa en cuanto a su justificación, toda vez que la Directiva 2008/118/CE es posterior a la Directiva 2003/96/CE que amplió el ámbito objetivo del impuesto especial a los productos energéticos. Segundo, este régimen excepcional de adquisición por particulares no debe ser facultativo, teniendo en consideración que uno de los principales objetivos de la Directiva es armonizar la exigibilidad del impuesto en todos los Estados miembros. Tercero, la aplicación de los límites relacionados con el modo de transporte, en el modo en que están planteados, es perversa, desde el momento que permite de manera general la adquisición de hidrocarburos por particulares, pero concibe *a contrario sensu* un concepto de «transporte típico» tan restringido que en ocasiones hace imposible la aplicación del principio de imposición en el Estado miembro de adquisición. Para los particulares es imposible transportar combustible de calefacción de un Estado miembro a otro pagando el impuesto especial sólo en el Estado miembro de adquisición, debido a que la norma considera atípico todo transporte de combustible de calefacción no realizado por cuenta de un operador profesional. En el caso de carburantes de automoción, la libertad de transporte se restringe de tal manera que sólo permite lo necesario para el funcionamiento del vehículo. Por lo tanto, estimamos que debe transparentarse la implementación del principio de imposición en el Estado miembro de destino haciendo coincidir el lugar del despacho a consumo con el consumo real de estos productos. Conjuntamente, para no entorpecer la libre circulación, sólo en los supuestos de transporte de combustible de automoción en los depósitos de los vehículos o en depósitos de reserva debe aplicarse la imposición del país de adquisición. En atención al estado legislativo actual, estos cambios teóricos mejorarían la técnica jurídica pero no generarían grandes cambios en la práctica.

XLIX. Concluimos que, respecto con el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, debe retomarse la anterior técnica jurídica de la Directiva 92/12/CEE en el sentido de exigir la determinación de los fines comerciales en positivo, por medio de la interpretación de un conjunto de criterios indicadores de comercialidad. La mencionada disposición entrega un concepto de «tenencia con fines comerciales», que entiende por tal «la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte, de conformidad con el artículo 32». Por una parte, consideramos que, a efectos de claridad, las definiciones en positivo presentan menos dificultades interpretativas y evitan las remisiones. En el concepto de «tenencia con fines comerciales» observamos que las remisiones son circulares, toda vez que para determinar si existe fin comercial debemos saber si no se es, en general, particular; y para determinar esto último debemos considerar los criterios del artículo 32, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, los cuales tienen una evidente connotación comercial, tal como su letra a) que exige atender si el tenedor tiene condición mercantil. Por otra parte, consideramos que frente a la necesidad de fijar una definición utilizando remisiones, éstas últimas deberían tener en consideración el carácter general o excepcional de los elementos que intentan conceptualizar. En este caso, en la Unión Europea la mayoría de los ciudadanos no son operadores comerciales de productos sujetos a impuestos especiales, sino particulares. De acuerdo con ello, la aplicación del régimen de adquisición por particulares debería presumir tanto la condición de particular como el uso propio de los productos adquiridos.

L. Compartimos la conclusión de la Comisión Europea (COM(2004) 227 final de 2.4.2004, p. 13.) en cuanto a que, en el marco del régimen de tenencia en otro Estado miembro, las obligaciones que dispone el artículo 34, apartado 2, para la persona obligada al pago del impuesto especial son demasiado complejas y exigentes, teniendo en consideración de que generalmente se trata de pequeñas empresas a quienes les es difícil soportar el pago de una garantía previa y les resulta complicado realizar los trámites necesarios en el Estado miembro de consumo final.

LI. Concluimos que la exigencia del artículo 36, apartado 5, de la Directiva 2008/118/CE, en el marco del régimen de venta a distancia, de cumplir con el procedimiento impuesto por el apartado 4 del mismo artículo para obtener la devolución o condonación de los impuestos especiales aplicados en el primer Estado miembro, es demasiado amplia, ya que debería limitarse estrictamente a la verificación de la letra b) del apartado 4 relacionada con el pago del impuesto. No se justifica que un vendedor que haya pagado el impuesto especial en el Estado miembro de destino pero no haya cumplido o haya tenido dificultades con las otras obligaciones formales, no tenga derecho a la devolución del impuesto especial pagado en el Estado miembro de origen.

LII. Concluimos que la facultad de los Estados miembros reconocida en el artículo 39, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, por la cual pueden establecer que las marcas fiscales se pongan a disposición de un representante fiscal autorizado por sus respectivas autoridades fiscales, dificulta excesivamente el procedimiento a seguir por los depositarios autorizados, obstaculizando de este modo la libre circulación de mercaderías. Si bien el objetivo es evitar situaciones fraudulentas, debe tenerse en consideración que los depositarios autorizados deben cumplir con exigentes requisitos para poder constituirse como operadores en el sistema de impuestos especiales y, por

ende, ofrecen ya garantías ciertas a los Estados miembros.

BIBLIOGRAFÍA CITADA
(ORDEN ALFABÉTICO)

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel; CORONA RAMÓN, Juan Francisco; VALERA, Francisco: *La armonización fiscal en la Unión Europea*. Barcelona: Cedecs, 1997, 229 pp. ISBN 8489171726.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «Devengo y régimen suspensivo en los impuestos especiales». En *Revista Española de Derecho Financiero*. España: Civitas, 1996, n.º 89, pp. 49-82. ISSN 0210-8453.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1997, n.º 1, pp. 95-124. ISSN 1137-6139.
- ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago; ÁLVAREZ VILLA, María Teresa: «Los impuestos especiales en la Unión Europea: ¿De una finalidad recaudatoria a la de protección del medio ambiente?». En *Noticias de la Unión Europea*. Valencia: Editorial CISS, 2000, n.º 183, pp. 87-94. ISSN 1133-8660.
- ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago; ARIZAGA JUNQUERA, María Concepción: «La influencia del Derecho Tributario Europeo en la legislación española sobre Impuestos Especiales». En *Noticias de la Unión Europea*. Valencia: Editorial CISS, 1996, n.º 134, pp. 71-79. ISSN 1133-8660.
- ALVES, Carlos-Manuel: «Biocarburants et Union européenne, entre marché et intérêt général». En *Revue de Droit des Transports et de la Mobilité*. Paris: LexisNexis, julio 2008, n.º 7, estudio 10, pp 12-16. ISSN 2264-2781.
- ALVES, Carlos-Manuel: «Énergies renouvelables et Droit de l'Union Européenne: entre marché (intérieur) et intérêt général». En *Revue Juridique de l'environnement*. Strasbourg: Société Française pour le Droit de l'environnement, 2014, n.º 2, pp. 263-276. ISSN 0397-0299.
- ANDRÉS AUCEJO, Eva: «Liquidaciones tributarias derivadas de la aplicación de exenciones fiscales en materia de impuestos especiales». En *Quincena Fiscal*. España: Editorial Aranzadi, 2009, n.º 7, pp. 15-26. ISSN 1132-8576.
- AUJEAN, Michel: «Harmonisation fiscale européenne: retour aux fondamentaux?». En *Revue de Droit Fiscal*. Paris: LexisNexis, 5 de abril de 2012, n.º 14, pp 37-41. ISSN 1279-8436.

- BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». En *Noticias de la Unión Europea*. Valencia: Editorial CISS, 2007, n.º 268, pp. 13-41. ISSN 1133-8660.
- BARNARD, Catherine: *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*. 4º edición. United Kingdom: Oxford University Press, 2013, 704 pp. ISBN 9780199670765.
- BARY, Marion: «Chronique de jurisprudence 2011 de la CJUE (2e partie)». GADBIN, Daniel; BAUDOUIN, Maxime; CUDENNEC, Annie; *et al.* (coordinadores). En *Revue Environnement et Développement Durable*. Paris: LexisNexis, noviembre de 2012, n.º 11, crónica 3, p. 47 y ss. ISSN 1632-6067.
- BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*. 3º edición. Bruselas: Éditions de l'Université de Bruxelles, Institut d'Études Européennes, 2012, vol. I, 642 pp. ISBN 9782800415246.
- BERNARD, Elsa: «Taxation des produits énergétiques». En *Europe*. Paris: LexisNexis, octubre de 2007, n.º 10, comentario 267, p. 33. ISSN 1163-8184.
- BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri: *Le Droit Douanier: Communautaire et National*. 7º edición. Paris: Economica, Collection Droit des Affaires et de l'Entreprise, 2006, 621 pp. ISBN 2717852646.
- BIENVENU, Jean-Jacques; LAMBERT, Thierry: *Droit fiscal*. 4º edición. Paris: Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental Classiques, 2010, 470 pp. ISBN 9782130569466.
- BOUTARD-LABARDE, Marie-Chantal: «Droit communautaire. Linguistique juridique communautaire». En *La Semaine Juridique - Édition Générale*. Paris: LexisNexis, 23 de diciembre de 1998, n.º 52, p. 2261. ISSN 0242-5777.
- BOUTAYEB, Chahira: *Droit matériel de l'Union européenne*. 2º edición. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Collection Systèmes Droit, 2012, 266 pp. ISBN 9782275038100.
- CALLE SAÍZ, Ricardo: *La armonización fiscal europea: un balance actual*. Madrid: Editorial AC, 1990, 279 pp. ISBN 8472881490.
- CALVO VÉRGEZ, Juan: «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional». En *Quincena Fiscal*. España: Editorial Aranzadi, 2015, n.º 3, pp. 95-119. ISSN 1132-8576.
- CASANA MERINO, Fernando: «La Directiva 2003/96/CE del Consejo, sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno». En FALCÓN Y TELLA, Ramón (director); *et al.*: *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp. 37-56. ISBN 8480082143.

- CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1990, 816 pp. ISBN 8471968916.
- CENTRE DE RECURSOS PER A L'APRENENTATGE I LA INVESTIGACIÓ: *Com citar i gestionar la bibliografia* [en línea]. Barcelona: Universitat de Barcelona [consulta: 2 de noviembre de 2015]. Disponible en: (<http://crai.ub.edu/ca/que-ofereix-el-crai/citacions-bibliografiques>).
- CHRISTIENNE, Jean-Philippe: «Jurisprudence de la CJCE: fiscalité indirecte (oct./déc. 2008)». En *Revue de Droit Fiscal*. Paris: LexisNexis, 19 de febrero de 2009, n.º 8, pp. 16-17. ISSN 1279-8436.
- COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO: «Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E». En *Revista de economía política*. España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1963, n.º 34, p. 147-193. ISSN 0034-8058.
- CORONA RAMÓN, Juan Francisco: *La armonización de los impuestos en Europa: problemas actuales y perspectivas para los años noventa*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1990, 112 pp. ISBN 8471968487.
- COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION: «Energy Taxation». En *Press Release. 3178th Council meeting. Economic and Financial Affairs*. Luxembourg: 22 June 2012, Press 281, N.º 11682/12, p. 12.
- DEROUIN, Philippe; MARTIN, Philippe: *Droit Communautaire et Fiscalité: Sélection d'arrêts et de décisions*. 2.º edición. Paris: Litec, LexisNexis, 2008, 1011 pp. ISBN 9782711008773.
- DI PRIETO, Adriano (relator general); et al.: *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010, 350 pp. ISBN 9788445416167.
- DIBOUT, Patrick: «Indirect taxation of the entry into force of the single market». En *Revue de Droit des Affaires Internationales - International Business Law Journal*, Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1993, n.º 3, pp. 325-360. ISSN 0295-5830.
- DRUESNE, Gérard: *Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires*. 8.º edición. Paris: Presses Universitaires de France, Collection Droit Fondamental Classiques, 2006, 629 pp. ISBN 2130558003.
- DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*. 6.º edición. Paris: Montchrestien, Lextenso éditions, Collection Domat Droit Public, 2012, 805 pp. ISBN 9782707617200.
- DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, Jacqueline: *Droit matériel de l'Union européenne*. 3.º edición. Paris: Hachette Supérieur, 2006, 159 pp. ISBN 2011457882.

- ESCOBAR LASALA, Juan José: «El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos». En DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinador); *et al.*: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*. Valencia: Editorial CISS, 2006, 790 pp. ISBN 9788482355309, 8482355309.
- ESCOBAR LASALA, Juan José: «Las operaciones intracomunitarias sobre bienes objeto de impuestos especiales. Regulación en la normativa comunitaria». En LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier (editor); *et al.*: *Las operaciones intracomunitarias en el impuesto sobre el valor añadido y en los impuestos especiales armonizados*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 81-116. ISBN 8480081554.
- EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Part II – Energy products and Electricity* [en línea]. Bruselas, julio 2015, REF 1044 (consulta, 21 de septiembre de 2015). Disponible en: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#)
- FABIO, Massimo: *Customs Law of the European Union*, 4^o edición. Países Bajos: Kluwer Law International BV, 2012, 768 pp. ISBN 9789041138996.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: *Introducción al derecho financiero y tributario de las comunidades europeas*. Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Civitas, 1988, 432 pp. ISBN 8473986156.
- FARMER, Paul; LYAL, Richard: *EC Tax Law*. Oxford: Clarendon Press, 1994, 360 pp. ISBN 0198257643.
- GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María: «Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria». En FALCÓN Y TELLA, Ramón (director); *et al.*: *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp. 57-76. ISBN 8480082143.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro: «El TJUE declara exento el carburante contenido en los depósitos normales de vehículos comerciales: una interpretación contextual y finalista de las exenciones. Análisis de la STJUE de 10 de septiembre de 2014, Asunto C-152/13». En *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, n.º 385, 2015, pp. 203-208. ISSN 1138-9540.
- GARCÍA NOVOA, César: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*. Madrid: Ministerio de Justicia e Interior, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, 1995, vol. 2, pp. 2058-2114. ISBN 8477873968.
- GIL IBÁÑEZ, José Luis: «La armonización de los impuestos especiales». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*. Madrid:

- Ministerio de Justicia e Interior, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, 1995, vol. 2, pp. 2115-2130. ISBN 8477873968.
- GONZÁLEZ-JARABA, Manuel: *El sistema de impuestos especiales en España*. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2007, 358 pp. ISBN 9788497684453.
- GONZÁLEZ-JARABA, Manuel: *Los impuestos especiales de ámbito comunitario (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*. Madrid: La Ley, 2005, 582 pp. ISBN 8497256255.
- GRARD, Loïc: «Droit européen des transports. 15 novembre 2011/15 février 2012». En *Revue de Droit des Transports et de la Mobilité*. Paris, LexisNexis, enero de 2012, n.º 1, crónica 1, p. 6.
- GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel: «Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea». En DI PRIETO, Adriano (relator general); *et al.: Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010, pp. 61-79. ISBN 9788445416167.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel: *Derecho Tributario Ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*. Madrid, Ministerio del Medio Ambiente, Marcial Pons, 2000, 420 pp. ISBN 8472487636.
- HUELÍN Y MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín: «La armonización fiscal de los impuestos especiales. Una visión jurisprudencial». En MARTÍNEZ MICÓ, Juan Gonzalo (director); *et al.: Análisis de la jurisprudencia tributaria comunitaria: su incidencia en los tribunales españoles*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial. Centro de Documentación Judicial, 2008, 407 pp. ISBN 9788496809901.
- KAUFF-GAZIN, Fabienne: «Extinction de la dette douanière». En *Europe*. Paris: LexisNexis, junio de 2010, n.º 6, comentario 202, pp. 18-19. ISSN 1163-8184.
- LANDBECK, Dominique: «Le régime juridique des biocarburants». En *Revue Environnement et Développement Durable*. Paris: LexisNexis, junio 2007, n.º 6, estudio 8, pp. 11-17. ISSN 1632-6067.
- LARCHÉ, Marion: «Taxation des produits énergétiques». En *Europe*. Paris, LexisNexis, febrero de 2012, n.º 2, comentario 95, pp. 35-36. ISSN 1163-8184
- LONDON, Caroline: «Énergie et environnement: une équation difficile». En *Revue Environnement et Développement Durable*. Paris: LexisNexis, octubre 2005, n.º 10, estudio 30. ISSN 1632-6067.
- LYONS, Timothy John: *EC Customs Law*. 2.º edición. New York: Oxford University Press Inc., 2008, 552 pp. ISBN 9780199216741.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.; GARCÍA HEREDIA, Alejandro: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades

- Europeas». En *Revista española de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial Civitas, 2010, n.º 147, pp. 928-934. ISSN 0210-8453.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En *Revista española de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial Civitas, 2004, n.º 123, p.729-730. ISSN 0210-8453.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, José Miguel: *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2013, 478 pp. ISBN 9788445426166.
- MATA SIERRA, María Teresa: *La armonización fiscal en la C.E.E.* Valladolid: Lex Nova, 1993, 209 pp. ISBN 847557596X.
- MATTERA, Alfonso: *Le Marché unique européen: ses règles, son fonctionnement*. 2º edición. Paris: Júpiter, 1990, 775 pp. ISBN 2706000295.
- MAUBERNARD, Christophe: «De l'union douanière à l'Acte pour le marché unique. Une conversation imaginaire avec Jean Monet». En GROVE-VALDEYRON, Nathalie de; BLANQUET, Marc; DUSSART, Vincent; et al.: *Mélanges en l'honneur du professeur Joël Molinier*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence - Lextenso éditions, 2012, 682 pp. ISBN 9782275037165.
- MICHEL, Valérie: «Accises». En *Europe*. Paris, LexisNexis, enero 2008, n.º 1, comentario 41, p. 40. ISSN 1163-8184.
- MIRE, Pierre le: *Droit de l'Union européenne et politiques communes*. 4º edición. Paris: Dalloz, Collection Mémentos Dalloz Série Droit Public - Science Politique, 2005, 291 pp. ISBN 2247063136.
- MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*. 3º edición. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Collection Systèmes Droit, 2010, 231 pp. ISBN 9782275037110.
- MOSBRUCKER, Anne-Laure: «Conditions de l'effet direct des directives». En *Europe*. Paris, LexisNexis, octubre de 2008, n.º 10, comentario 291, p. 8. ISSN 1163-8184.
- OLIVER, Peter; ROTH, Wulf-Henning: «The internal market and the four freedoms». En *Common Market Law Review*. Países Bajos: Kluwer Academic Publishers, 2004, vol. 41, n.º 2, pp. 407-441. ISSN 0165-0750.
- OLIVER, Peter: «Scope: Territory». En OLIVER, Peter J. (editor general): *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*. 5º edición. Reino Unido: Hart Publishing Ltd, 2010, 534 pp. ISBN 9781841138107.
- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *Économie politique et taxes liées à l'environnement*. Paris: Les Éditions de l'OCDE, cop., 2006, 215 pp. ISBN 9264025545.

- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *La Fiscalité et l'environnement: des politiques complémentaires*. Paris: OCDE, cop., 1993, 124 pp. ISBN 9264238395.
- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *La Réforme fiscale écologique axée sur la réduction de la pauvreté*. Paris: Les Éditions de l'OCDE, cop., 2005, 122 pp. ISBN 9264008691.
- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS: *Taxation, innovation and the environment*. Paris: OCDE, cop., 2010, 249 pp. ISBN 9789264087620, 9264087621.
- ORTIZ CALLE, Enrique: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente». En *Noticias de la Unión Europea*. Valencia: Editorial CISS, 2007, n.º 268, pp. 99-118. ISSN 11338660.
- PELECHÁ ZOZAYA, Francisco: *Hacienda Pública y Derecho Comunitario, Tomo II, La Hacienda Pública Comunitaria*. Madrid: Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, 415 pp. ISBN 8447601811.
- PERTEK, Jacques: *Droit matériel de l'Union européenne*. Paris: Presses Universitaires de France, Collections Themis Droit, 2005, 429 pp. ISBN 2130545084.
- PUCHALA, Donald J.; *Fiscal Harmonization in the European Communities. National Politics and International Cooperation*. London: Bloomsbury Academic, 2013, 158 pp. ISBN 9781472514189.
- PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: «El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido». En *Quincena Fiscal*. España: Editorial Aranzadi, 2014, n.º 7, pp. 19-40. ISSN 1132-8576.
- RENNER-LOQUENZ, Brigitta; BOESHERTZ, Daniel: «State aid: key elements for the agreement in the Council on energy taxation». En *Competition Policy Newsletter*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Autumn 2003, n.º 3, pp. 14-16. ISSN 1025-2266.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: *El impuesto ambiental*. 2º edición. Barcelona: El Fisco, 2013, 238 pp. ISBN 9788493340087.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio: *Los tributos y la protección del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995, 280 pp. ISBN 8472482553.
- ROSET, Sébastien: «Droit d'accise (PAC) et biocarburants». En *Europe*. Paris: LexisNexis, febrero de 2012, comentario n.º 2, p. 35. ISSN 1163-8184.
- SOLANA VILLAMOR, Francisco; JUÁREZ FERNÁNDEZ-REYES, Antonio: «La exención del impuesto sobre hidrocarburos en la producción y cogeneración de electricidad». En *Carta tributaria. Monografías*. Madrid: Información y Documentación Tributaria, S.A., 2002, n.º 18, pp. 1-48. ISSN 1133-794X.

- SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (I)». En *Carta tributaria. Monografías*. Madrid: Información y Documentación Tributaria, S.A., 1992, n.º 160, pp. 1-10. ISSN 1133-794X.
- SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (y II)». En *Carta tributaria. Monografías*. Madrid: Información y Documentación Tributaria, S.A., 1992, n.º 161, pp. 1-8. ISSN 1133-794X.
- SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo (I)». En *Carta tributaria. Monografías*. Madrid: Información y Documentación Tributaria, S.A., 1993, n.º 185, pp. 1-12. ISSN 1133-794X.
- SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales en régimen suspensivo (y II)». En *Carta tributaria. Monografías*. Madrid: Información y Documentación Tributaria, S.A., 1993, n.º 186, pp. 1-12. ISSN 1133-794X.
- SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La circulación intracomunitaria de productos objeto de los impuestos especiales fuera del régimen suspensivo (I)». En *Carta tributaria. Monografías*. Madrid: Información y Documentación Tributaria, S.A., 1994, n.º 213, pp. 1-16. ISSN 1133-794X.
- SOULARD, Christophe: «Présentation». En *Revue des Affaires Européennes - Law & European Affairs*. Bruselas: Éditions Juridique Bruylant, 2005/4, p. 549-551. ISSN 1152-9172.
- STEIN, Eric: *Harmonization of European Company Laws: national reform and transnational coordination*. Indianapolis: The Bobbs-Merril Company, Inc., 1971, 558 pp.
- SWANN, Dennis: *The Economics of the Common Market. Integration in the European Union*. 8º edición. Harmondsworth: Penguin Books, 1995, 405 pp. ISBN 9780140241099.
- SWITZER, Stephanie; MCMAHON, Joseph A.; «EU biofuels policy – raising the question of WTO compatibility». En *International & Comparative Law Quarterly*. Reino Unido: British Institute of International and Comparative Law, julio 2011, vol. 60, n.º 3, pp. 713-736. ISSN 1471-6895.
- TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*. 6º edición. Países Bajos: Kluwer Law International, 2012, 1107 pp. ISBN 9789041138781.
- THE NATIONAL ARCHIVES: *Guide to revised legislation on legislation.gov.uk* [en línea]. Reino Unido: Legislation Services Team of the National Archives, Northern Ireland Statutory Publications Office, octubre de 2013 [consulta: 2 de noviembre de 2015]. Disponible en:

- (http://www.legislation.gov.uk/pdfs/GuideToRevisedLegislation_Oct_2013.pdf).
- UNIÓN EUROPEA: *Libro de estilo interinstitucional – 2011*. Luxemburgo: Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, 2011, 356 pp. ISBN 9789278407025.
- VV. AA.: *Critical issues in environmental taxation: international and comparative perspectives: volume I*. MILNE, Janet (editor). Richmond: Richmond Law & Tax, 2002. ISBN 1904501087.
- VV. AA.: *Energía y tributación ambiental*. ÁLVAREZ PELEGRY, Eloy; LARREA BASTERRA, Macarena (coordinadores). Madrid [etc.]: Marcial Pons, 2013, 223 pp. ISBN 9788415664284.
- VV. AA.: *Handbook of research on environmental taxation*. MILNE, Janet E.; ANDERSEN, Michael Skou. Cheltenham [etc.]: Edward Elgar, cop., 2012, 510 pp. ISBN 9781848449978.
- VV. AA.: *La protección fiscal del medio ambiente: aspectos económicos y jurídicos*. YÁVAR STERLING, Ana (directora); HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (coordinador). Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2002, 453 pp. ISBN 8472489302.
- VV. AA.: *Market instruments and sustainable economy*. YÁVAR STERLING, Ana (editora). Madrid: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Instituto de Estudios Fiscales, 2012, 781 pp. ISBN 9788480083560.
- VV. AA.: *Theory and practice of excise taxation: smoking, drinking, gambling, polluting, and driving*. CNOSSEN, Sijbren (editor). Oxford: Oxford University Press, 2005, 275 pp. ISBN 0199278598.
- VV. AA.: *Tratado de tributación medioambiental*. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián (directores). Navarra: Aranzadi, Iberdrola, Aranzadi, 2008, 816 pp. ISBN 9788483552728, 9788483557341 (vol. 1), 9788483557358 (vol. 2).
- VV. AA.: *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel (director). Madrid, Civitas, 2004, 474 pp. ISBN 8447021955.
- WEATHERILL, Stephen: «Free movement of goods». En *International & Comparative Law Quarterly*. Reino Unido: British Institute of International and Comparative Law, 2012, vol. 61, n.º 2, pp. 541-550. ISSN 1471-6895.
- WEATHERILL, Stephen: «Union Legislation Relating to the Free Movement of Goods». En OLIVER, Peter J. (editor general): *Oliver on Free Movement of Goods in the European Union*. 5ª edición. Reino Unido: Hart Publishing Ltd, 2010, 534 pp. ISBN 9781841138107.
- WOODS, Lorna; WATSON, Philippa: *Steiner & Woods EU Law*. 12ª edición. Reino Unido: Oxford University Press, 2012, 721 pp. ISBN 9780199685677.

BIBLIOGRAFÍA

WOODS, Lorna: *Free Movement of Goods and Services within the European Community*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 2004, 307 pp. ISBN 1855215683.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (director), *et al.*: *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons, 1995, 300 pp. ISBN 8472482707.

LEGISLACIÓN CITADA

TRATADOS (ORDEN CRONOLÓGICO)

- 1939.03.31. ITALIA; REPÚBLICA DE SAN MARINO: «Convenzione di amicizia e di buon vicinato». Roma, 31 de marzo de 1939. Ley de 6 de junio de 1939, n.º 1320. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, 16 de septiembre de 1939, n.º 217.
- 1944.12.07. ESTADOS PARTES: «Convention on International Civil Aviation». Chicago, 7 de diciembre de 1944, Número de Registro 102. NACIONES UNIDAS: *Treaty Series*, 1948, vol. 15, p. 296.
- 1947.10.30. ESTADOS PARTES: «General Agreement on Tariffs and Trade». Ginebra, 30 de octubre de 1947, Número de Registro 814. NACIONES UNIDAS: *Treaty Series*, 1950, vol. 55, p. 187.
- 1951.04.18. LOS SEIS ESTADOS MIEMBROS: ALEMANIA, BÉLGICA, FRANCIA, ITALIA, LUXEMBURGO, PAÍSES BAJOS: *Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero*. Paris, 18 April 1951. Depositario: República Francesa. Código CELEX 11951K/TXT.
- 1957.03.25. LOS SEIS ESTADOS MIEMBROS: ALEMANIA, BÉLGICA, FRANCIA, ITALIA, LUXEMBURGO, PAÍSES BAJOS: *Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea*. Roma, 25 de marzo de 1957. Depositario: República Italiana. Código CELEX 11957E/TXT.
- 1957.03.25. LOS SEIS ESTADOS MIEMBROS: ALEMANIA, BÉLGICA, FRANCIA, ITALIA, LUXEMBURGO, PAÍSES BAJOS: *Tratado constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica*. Roma, 25 de marzo de 1957. Depositario: República Italiana. Código CELEX 11957A/TXT.
- 1960.08.16. CHIPRE; GRECIA; TURQUÍA; REINO UNIDO: «Treaty concerning the Establishment of the Republic of Cyprus». Nicosia, 16 de agosto de 1960. Número de Registro I-5476. NACIONES UNIDAS: *Treaty Series*, 1960, vol. 382, p. 8.
- 1972.03.27. ESTADOS MIEMBROS; REINO DE DINAMARCA; IRLANDA; REINO DE NORUEGA; REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE:

- «Documentos relativos a la adhesión a las Comunidades Europeas del Reino de Dinamarca, de Irlanda, del Reino de Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Acta relativa a las condiciones de adhesión y a las adaptaciones de los Tratados, Segunda parte: Adaptaciones de los Tratados, Título II: Otras Adaptaciones, Artículo 26». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 73, 27 de marzo de 1972, p. 19.
- 1972.03.27. ESTADOS MIEMBROS; REINO DE DINAMARCA; IRLANDA; REINO DE NORUEGA; REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA E IRLANDA DEL NORTE: «Documentos relativos a la adhesión a las Comunidades Europeas del Reino de Dinamarca, de Irlanda, del Reino de Noruega y del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Protocolo n.º 3 relativo a las islas del Canal y a la isla de Man». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 73, 27 de marzo de 1972, p. 164.
- 1987.06.29. LOS DOCE ESTADOS MIEMBROS: BÉLGICA, DINAMARCA, ALEMANIA, IRLANDA, GRECIA, ESPAÑA, FRANCIA, ITALIA, LUXEMBURGO, PAÍSES BAJOS, PORTUGAL, REINO UNIDO: «Acta Única Europea». Luxemburgo, 17 de febrero de 1986; La Haya, 28 de febrero de 1986. Depositario: República Italiana. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 169, 29 de junio de 1987, pp. 1-28.
- 1992.07.29. LOS DOCE ESTADOS MIEMBROS: BÉLGICA, DINAMARCA, ALEMANIA, IRLANDA, GRECIA, ESPAÑA, FRANCIA, ITALIA, LUXEMBURGO, PAÍSES BAJOS, PORTUGAL, REINO UNIDO: «Tratado de la Unión Europea». Maastricht, 7 de febrero de 1992. Depositario: República Italiana. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 191, 29 de julio de 1992, pp. 1-112.
- 1994.08.29. ESTADOS MIEMBROS; REINO DE SUECIA; REPÚBLICA DE AUSTRIA; REPÚBLICA DE FINLANDIA; REINO DE NORUEGA: «Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de Noruega, de la República de Austria, de la República de Finlandia y del Reino de Suecia y a las adaptaciones de los Tratados en los que se basa la Unión Europea. Protocolo n.º 2 sobre las Islas Åland». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 241, p. 29 de agosto de 1994, 352.
- 2003.09.23. ESTADOS MIEMBROS; REPÚBLICA CHECA; ESTONIA; CHIPRE; LETONIA; LITUANIA; HUNGRÍA; MALTA; POLONIA; ESLOVENIA; ESLOVAQUIA: «Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión. Protocolo n.º 3 sobre las zonas de soberanía del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en Chipre». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 236, 23 de septiembre de 2003, p. 940-944.

- 2007.12.17. ESTADOS MIEMBROS: «Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 306, 17 de diciembre de 2007, pp. 1-271.
- 2012.10.26. ESTADOS MIEMBROS: «Versión consolidada del Tratado de la Unión Europea». Maastricht, 7 de febrero de 1992. Depositario: República Italiana. *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 326, 26 de octubre de 2012, pp. 13-390.

REGLAMENTOS (ORDEN CRONOLÓGICO)

- 1987.09.07. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987 relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 256, 7 de septiembre de 1987, pp. 1-675.
- 1990.10.24. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 293, 24 de octubre de 1990, pp. 1-26.
- 1992.09.19. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Reglamento (CEE) n.º 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 276, 19 de septiembre de 1992, pp. 1-2.
- 1992.10.19. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 302, 19 de octubre de 1992, pp. 1-50.
- 1992.12.18. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Reglamento (CEE) n.º 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 369, 18 de diciembre de 1992, pp. 17-24.

- 1993.10.11. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 253, 11 de octubre de 1993, pp. 1-766.
- 1996.01.11. COMUNIDAD EUROPEA: «Reglamento (CE) n.º 31/96 de la Comisión, de 10 de enero de 1996, relativo al certificado de exención de impuestos especiales». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 8, 11 de enero de 1996, pp. 11-15.
- 2001.10.23. COMUNIDAD EUROPEA: «Reglamento (CE) n.º 2031/2001 de la Comisión, de 6 agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 279, 23 de octubre de 2001, pp. 1-944.
- 2003.05.16. COMUNIDAD EUROPEA: «Reglamento (CE) n.º 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad)». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 122, 16 de mayo de 2003, pp. 36-62.
- 2006.12.30. COMUNIDAD EUROPEA: «Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 393, 30 de diciembre de 2006, pp. 1-39.
- 2008.06.04. COMUNIDAD EUROPEA: «Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado)». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 145, 4 de junio de 2008, pp. 1-64.
- 2009.07.29. COMUNIDAD EUROPEA: «Reglamento (CE) n.º 684/2009 de la Comisión, de 24 de julio de 2009, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 197, 29 de julio de 2009, pp. 24-64.

- 2012.05.08. UNIÓN EUROPEA: «Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo de 2 de mayo de 2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.º 2073/2004». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 121, 8 de mayo de 2012, pp. 1-15.
- 2013.10.10. UNIÓN EUROPEA: «Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 269, 10 de octubre de 2013, pp. 1-101.
- 2015.10.30. UNIÓN EUROPEA: «Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 285, 30 de octubre de 2015, pp. 1-926.

DIRECTIVAS (ORDEN CRONOLÓGICO)

- 1970.02.23. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA. «Directiva 70/156/CEE del Consejo, de 6 de febrero de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros sobre la homologación de vehículos a motor y de sus remolques». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 42, 23 de febrero de 1970, pp. 1 a 15.
- 1992.03.23. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 76, 23 de marzo de 1992, pp. 1-13.
- 1992.10.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 316, 31 de octubre de 1992, pp. 8-9.
- 1992.10.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 316, 31 de octubre de 1992, pp. 10-11.
- 1992.10.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos». *Diario Oficial de las*

- Comunidades Europeas*, serie L, n.º 316, 31 de octubre de 1992, pp. 12-15.
- 1992.10.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 316, 31 de octubre de 1992, pp. 19-20.
- 1992.10.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 316, 31 de octubre de 1992, pp. 21-27.
- 1992.10.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 316, 31 de octubre de 1992, pp. 29-31.
- 1992.12.31. COMUNIDAD ECONÓMICA EUROPEA: «Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales y por la que se modifica la Directiva 92/81/CEE». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 390, 31 de diciembre de 1992, pp. 124-126.
- 1994.12.31. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 94/74/CE del Consejo de 22 de diciembre de 1994 por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, la Directiva 92/81/CEE relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y la Directiva 92/82/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 365, 31 de diciembre de 1994, pp. 46-51.
- 1995.12.06. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 291, 6 de diciembre de 1995, pp. 40-45.
- 1995.12.06. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 291, 6 de diciembre de 1995, pp. 46-47.

- 1997.01.11. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 96/99/CE del Consejo de 30 de diciembre de 1996 por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 8, 11 de enero de 1997, pp. 12-13.
- 2000.07.01. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2000/44/CE del Consejo, de 30 de junio de 2000, por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE por lo que se refiere a las restricciones cuantitativas temporales aplicables a los productos sujetos a impuestos especiales introducidos en Suecia desde otros Estados miembros». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 161, 1 de julio de 2000, pp. 82-83.
- 2000.07.29. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000, que modifica las Directivas 69/169/CEE y 92/12/CEE, en lo relativo a una restricción cuantitativa temporal para las importaciones de cerveza en Finlandia». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 193, 29 de julio de 2000, pp. 73-74.
- 2003.05.17. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2003/30/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 123, 17 de mayo de 2003, pp. 42-46.
- 2003.10.25. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE)». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 275, 25 de octubre de 2003, pp. 32-46.
- 2003.10.31. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 283, 31 de octubre de 2003, pp. 51-70.
- 2004.04.30. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que ciertos Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 157, 30 de abril de 2004, pp. 87-99.
- 2004.04.30. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que Chipre aplique a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del

- nivel impositivo». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 157, 30 de abril de 2004, pp. 100-105.
- 2004.12.04. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004, por la que se modifica la Directiva 77/799/CEE, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros, y la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 359, 4 de diciembre de 2004, pp. 30-31.
- 2006.04.27. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2006/32/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos y por la que se deroga la Directiva 93/76/CEE del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE)». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 114, 27 de abril de 2006, pp. 64-85.
- 2009.01.14. COMUNIDAD EUROPEA: «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». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 9, 14 de enero de 2009, pp. 12-30.
- 2009.06.05. COMUNIDAD EUROPEA: «Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE (Texto pertinente a efectos del EEE)». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 140, 5 de junio de 2009, pp. 16-62.
- 2010.02.27. UNIÓN EUROPEA: «Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, y la Directiva 2008/118/CE». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 50, 27 de febrero de 2010, pp. 1-7.
- 2013.12.28. UNIÓN EUROPEA: «Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, que modifica las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 353, 28 de diciembre de 2013, pp. 5-6.

**DECISIONES
(ORDEN CRONOLÓGICO)**

- 1994.02.07. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión 94/69/CE del Consejo, de 15 de diciembre de 1993, relativa a la celebración de la Convención marco sobre el cambio climático». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 33, 7 de febrero de 1994, pp. 11-12.
- 2001.03.23. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión 2001/224/CE del Consejo, de 12 de marzo de 2001, relativa a los tipos reducidos y a las exenciones del impuesto especial aplicables a determinados hidrocarburos utilizados con fines específicos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 84, 23 de marzo de 2001, pp. 23-29.
- 2001.07.28. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión 2001/574/CE de la Comisión, de 13 de julio de 2001, por la que se establece un marcador fiscal común para los gasóleos y el queroseno». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 203, 28 de julio de 2001, pp. 20-21.
- 2002.05.15. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión 2002/358/CE del Consejo, de 25 de abril de 2002, relativa a la aprobación, en nombre de la Comunidad Europea, del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y al cumplimiento conjunto de los compromisos contraídos con arreglo al mismo». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 130, 15 de mayo de 2002, pp. 1-3.
- 2002.09.10. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión n.º 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie L, n.º 242, 10 de septiembre de 2002, pp. 1-15.
- 2003.07.01. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión n.º 1152/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio de 2003, que crea un sistema informatizado de los movimientos y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 162, 1 de julio de 2003, pp. 5-8.
- 2007.08.31. COMUNIDAD EUROPEA: «Decisión 2007/589/CE de la Comisión, de 18 de julio de 2007, por la que se establecen directrices para el seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero de conformidad con la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 229, 31 de agosto de 2007, pp. 1-85.
- 2011.09.17. UNIÓN EUROPEA: «Decisión de ejecución 2011/544/UE de la Comisión, de 16 de septiembre de 2011, por la que se establece un marcador fiscal común de los gasóleos y el queroseno». *Diario Oficial de la Unión*

Europea, serie L, n.º 241, 17 de septiembre de 2011, pp. 31-32.

- 2012.04.24. UNIÓN EUROPEA: «Decisión de ejecución 2012/209/UE de la Comisión, de 20 de abril de 2012, relativa a la aplicación de las disposiciones en materia de control y circulación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo a determinados aditivos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie L, n.º 110, 24 de abril de 2012, p. 41.

DOCUMENTOS EUROPEOS, PROPUESTAS E INFORMES (ORDEN CRONOLÓGICO)

- 1986.06.14. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28-29 June 1985)*. Bruselas: COM(85) 0310 final, 14 de junio de 1986.
- 1989.12.19. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Propuesta modificada de Directiva del Consejo relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los aceites minerales». Bruselas: COM(89) 526 final, 19 de diciembre de 1989. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 16, 23 de enero de 1990, pp. 10-12.
- 1990.11.07. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos». Bruselas: COM(90) 434 final, 7 de noviembre de 1990. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 322, 21 de diciembre de 1990, pp. 18-21.
- 1990.11.07. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales». Bruselas: COM(90) 431 final. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 322, 21 de diciembre de 1990, pp. 1-11.
- 1993.05.17. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible: Hacia un desarrollo sostenible». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 138, 17 de mayo de 1993, pp. 5-98.
- 1993.12.05. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Crecimiento, competitividad, empleo - Retos y pistas para entrar en el siglo XXI - Libro Blanco*. Bruselas, COM(93) 700 final, 5 de diciembre de 1993.
- 1994.06.28. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican las Directivas 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, 92/81/CEE del Consejo de 19 de octubre de 1992 relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y 92/82/CEE de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos». Bruselas: COM(94) 179 final, CNS 94/0155, 28 de junio de 1994. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 215, 5 de agosto de 1994, pp. 19-27.
- 1995.09.13. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a los tipos del impuesto especial establecidos en la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, sobre la aproximación de los impuestos especiales sobre los cigarrillos, la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, sobre la aproximación de los impuestos sobre las labores del tabaco distintas de los cigarrillos, la Directiva 92/84/CEE 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 y la Directiva del Consejo 92/82/CEE de 19 de octubre de 1992 relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos*. Bruselas: COM(95) 285 final, 13 de septiembre de 1995.
- 1997.03.12. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos». Bruselas: COM(97) 30 final, CNS 97/0111, 12 de marzo de 1997. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 139, 6 de mayo de 1997, pp. 14-23.
- 1999.11.24. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Comunicación de la Comisión - El medio ambiente en Europa: Hacia dónde encauzar el futuro. Evaluación global del Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible: «Hacia un desarrollo sostenible»*. Bruselas: COM(1999) 543 final, 24 de noviembre de 1999.
- 2001.09.12. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Libro Blanco - La política Europea de transportes de cara al 2010: la hora de la verdad*. Bruselas: COM(2001) 0370 final, 12 de septiembre de 2001.
- 2004.04.02. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (Presentado en aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/127CEE)». Bruselas: COM(2004) 227 final, 2 de abril de 2004. *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 122, 30 de abril de 2004, pp. 44-47.
- 2006.06.30. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Comunicación de la Comisión al Consejo- Análisis de las excepciones que expiran a finales*

de 2006 de los anexos II y III de la Directiva 2003/96/CE del Consejo. Bruselas: COM(2006) 342 final, 30 de junio de 2006.

- 2007.03.28. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas». Bruselas: COM(2007) 0140 final, 28 de marzo de 2007. *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 181, 3 de agosto de 2007, p. 21.
- 2008.03.03. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: «Corrigendum: Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales». Bruselas: COM(2008) 78 final/3, CNS 2008/0051, 3 de marzo de 2008. *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 207, 14 de agosto de 2008, p. 4.
- 2008.10.21. PARLAMENTO EUROPEO: *Informe sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales (COM(2008)0078 – C6-0099/2008 – 2008/0051(CNS)) (Procedimiento de consulta)*. COMISIÓN DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y MONETARIOS; LULLING, Astrid (ponente). Bruselas, Luxemburgo, Estrasburgo: PE 407.726v03-00, A6-0417/2008, 21 de octubre de 2008.
- 2010.03.03. COMISIÓN EUROPEA: *Europa 2020*. «Una estrategia para un crecimiento inteligente, sostenible e integrador». Bruselas: COM(2010) 2020 final, 3 de marzo de 2010. *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 88, 19 de marzo de 2011, p. 27.
- 2011.04.13. COMISIÓN EUROPEA: «Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad». Bruselas: COM(2011) 169 final, CNS 2011/0092, 13 de abril de 2011. *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 189, 29 de junio de 2011, p. 5.
- 2013.12.03. COMISIÓN EUROPEA: *Informe de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de las disposiciones de control informatizado de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo y la aplicación de las normas de cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, de conformidad con el artículo 8, apartado 3, de la Decisión n.º 1152/2003/CE, el artículo 45, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, el artículo 35, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 2073/2004 del Consejo y el Reglamento (UE) n.º 389/2012*. Bruselas: COM(2013) 850 final, 3 de diciembre de 2013.
- 2015.03.07. COMISIÓN EUROPEA: «Retirada de propuestas de la Comisión». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 80, 7 de marzo de 2015, p. 19.

**DICTÁMENES
(ORDEN CRONOLÓGICO)**

- 1990.09.10. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL: «Dictamen sobre la comunicación de la Comisión al Consejo: “Nuevo enfoque de la Comisión en materia de tipos impositivos de los impuestos especiales”». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 225, 10 de septiembre de 1990, pp. 48-50.
- 1991.03.18. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: «Dictamen sobre: - la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a Impuestos Especiales; - la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de la estructura de los Impuestos Especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos; - la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco; - la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 69, 18 de marzo de 1991, pp. 25-32.
- 1994.05.16. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL: «Dictamen sobre la propuesta de Directiva del Consejo relativa al mercado fiscal de los gasóleos». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 133, 16 de mayo de 1994, p. 35.
- 1998.01.21. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: «Dictamen del Comité Económico y Social sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos”». *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, serie C, n.º 19, 21 de enero de 1998, pp. 91-94.
- 2005.05.20. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/12/CEE relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales” (COM(2004) 227 final — 2004/0072 (CNS))». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 120, 20 de mayo de 2005, p. 111-113.
- 2009.04.30. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales” COM(2008) 78 final/3 - 2008/0051 (CNS)». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 100, 30 de abril de 2009, p. 146-149.
- 2012.01.28. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: «Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la “Propuesta de Directiva del

Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad” COM(2011) 169 final - 2011/0092 (CNS) y la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo - Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y de la electricidad” COM(2011) 168 final». *Diario Oficial de la Unión Europea*, serie C, n.º 24, 28 de enero de 2012, pp. 70-77.

LEGISLACIÓN DE ESPAÑA (ORDEN ALFABÉTICO)

ESPAÑA: Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1992, n.º 312, pp. 44305-44331.

ESPAÑA: Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de julio de 1995, n.º 179, pp. 23028-23081.

LEGISLACIÓN DE FRANCIA (ORDEN ALFABÉTICO)

FRANCIA: *Code des Douanes* [en línea].[Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071570&dateTexte=20150927>).

FRANCIA: Décret n° 2010-632 du 9 juin 2010 relatif au suivi, au contrôle et à la dématérialisation des procédures concernant les mouvements de produits énergétiques soumis à accise au sein de l'Union européenne. *Journal Officiel de la République Française*, 10 de junio de 2010, n.º 0132, p. 10677.

FRANCIA: Décret n° 63-982 du 24 septembre 1963 portant publication des accords du 18 mai 1963 entre la France et Monaco. *Journal Officiel de la République Française*, 27 de septiembre de 1963, p. 8679.

**LEGISLACIÓN DEL REINO UNIDO
(ORDEN ALFABÉTICO)**

- REINO UNIDO: *Alcoholic Liquor Duties Act 1979* [en línea]. UK Public General Acts, 1979, Chapter 4 [Consulta: 2 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/4/contents>).
- REINO UNIDO: *Customs and Excise Duties (General Reliefs) Act 1979* [en línea]. UK Public General Acts, 1979, Chapter 3 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/3/contents>).
- REINO UNIDO: *Customs and Excise Management Act 1979* [en línea]. UK Public General Acts, 1979, Chapter 2 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/2/contents>).
- REINO UNIDO: *Environmental Protection Act 1990* [en línea]. UK Public General Acts, 1990, Chapter 43 [Consulta: 2 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1990/43/contents>).
- REINO UNIDO: *Excise Duties (Deferred Payment) Regulations 1992* [en línea]. Statutory Instrument, 1992, n.º 3152 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1992/3152/contents/made>).
- REINO UNIDO: *Excise Duties (Surcharges or Rebates) Act 1979* [en línea]. UK Public General Acts, 1979, Chapter 8 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/8/contents>).
- REINO UNIDO: *Finance Act 1995* [en línea]. UK Public General Acts, 2000, Chapter 4 [Consulta: 2 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1995/4/contents>).
- REINO UNIDO: *Finance Act 2000* [en línea]. UK Public General Acts, 2000, Chapter 17 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/17/contents>).
- REINO UNIDO: *Hydrocarbon Oil (Mixing of Oils) Regulations 1985* [en línea]. Statutory Instrument, 1985, n.º 1450 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1985/1450/contents/made>).
- REINO UNIDO: *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* [en línea]. UK Public General Acts, 1979, Chapter 5 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/5/contents>).
- REINO UNIDO: *The Biofuels and Other Fuel Substitutes (Payment of Excise Duties etc.) Regulations 2004* [en línea]. UK Statutory Instrument, 2004, n.º 2065 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2004/2065/contents/made>).

- REINO UNIDO: *The Climate Change Levy (Combined Heat and Power Stations) Regulations 2005* [en línea]. Statutory Instrument, 2005, n.º 1714 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2005/1714/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Climate Change Levy (Fuel Use and Recycling Processes) Regulations 2005* [en línea]. Statutory Instrument, 2005, n.º 1715 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2005/1715/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Climate Change Levy (General) Regulations 2001* [en línea]. Statutory Instrument, 2001, n.º 838 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2001/838/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Customs and Excise (Personal Reliefs for Special Visitors) Order 1992* [en línea]. Statutory Instrument, 1992, n.º 3156 [Consulta: 16 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1992/3156/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Excise Duties (Personal Reliefs) (Fuel and Lubricants Imported in Vehicles) Order 1989* [en línea]. Statutory Instrument, 1989, n.º 1898 [Consulta: 29 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1989/1898/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* [en línea]. Statutory Instrument, 1995, n.º 1046 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/1046/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* [en línea]. Statutory Instrument, 2010, n.º 593 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/593/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999* [en línea]. Statutory Instrument, 1999, n.º 1565 [Consulta: 29 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1999/1565/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Excise Warehouse (Energy Product) Regulations 2004* [en línea]. Statutory Instrument, 2004, n.º 2064 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2004/2064/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Excise Warehousing (Etc.) Regulations 1988* [en línea]. Statutory Instrument, 1988, n.º 809 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1988/809/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Hydrocarbon Oil (Marking) Regulations 2002* [en línea]. Statutory Instrument, 2002, n.º 1773 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2002/1773/contents/made>).

- REINO UNIDO: *The Hydrocarbon Oil (Supply of Rebated Heavy Oil) (Payment of Rebate) Regulations 2008* [en línea]. Statutory Instrument, 2008, n.º 2600 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2008/2600/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* [en línea]. Statutory Instrument, 2008, n.º 2599 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2008/2599/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Hydrocarbon Oil Duties (Reliefs for Electricity Generation) Regulations 2005* [en línea]. Statutory Instrument, 2005, n.º 3320 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/2005/3320/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Other Fuel Substitutes (Rates of Excise Duty etc) Order 1995* [en línea]. Statutory Instrument, 1995, n.º 2716 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/2716/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995* [en línea]. Statutory Instrument, 1995, n.º 1777 [Consulta: 29 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1995/1777/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Warehousekeepers and Owners of Warehoused Goods Regulations 1999* [en línea]. Statutory Instrument, 1999, n.º 1278 [Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/uksi/1999/1278/contents/made>).
- REINO UNIDO: *The Waste and Contaminated Land (Northern Ireland) Order 1997* [en línea]. Northern Ireland Orders in Council, 1997, n.º 2778, N.I. 19 [Consulta: 2 de octubre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/nisi/1997/2778/contents>).
- REINO UNIDO: *Tobacco Products Duty Act 1979* [en línea]. UK Public General Acts, 1979, Chapter 7 [Consulta: 13 de noviembre de 2015]. Disponible en: (<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/7/contents>).

JURISPRUDENCIA CITADA
(POR ECLI)

- EU:C:1962:45 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 14 de diciembre de 1962: «Comisión de la Comunidad Económica Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo y Reino de Bélgica». Recurso de incumplimiento: fundado. Asuntos acumulados 2/62 y 3/62. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1961-1963, p. 00277.
- EU:C:1968:51 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 10 de diciembre de 1968: «Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana». Recurso de incumplimiento: fundado. Asunto 7/68. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1968, p. 00233.
- EU:C:1973:65 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 19 de junio de 1973: «Carmine Capolongo contra Azienda Agricole Maya». Petición de decisión prejudicial: Pretura di Conegliano, Italia. Asunto 77/72. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1973, p. 00189.
- EU:C:1982:135 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 5 de mayo de 1982: «Gaston Schul Douane Expeditieur BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Roosendaal». Petición de decisión prejudicial: Gerechtshof's-Hertogenbosch, Países Bajos. Asunto 15/81. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1982, p. 01409.
- EU:C:1984:118 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 20 de marzo de 1984: «Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica». Recurso por Incumplimiento: fundado. Asunto C-314/82. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1984, p. 01543.
- EU:C:1985:1 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 10 de enero de 1985: «Association des Centres distributeurs Édouard Leclerc y otros contra SARL “Au blé vert” y otros». Petición de decisión prejudicial: Cour d'appel de Poitiers, Francia. Asunto C-229/83. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1985, p. 00001.

- EU:C:1992:310 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: Sentencia de 9 de julio de 1992: «Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica». Incumplimiento de Estado: Prohibición de depositar residuos procedentes de otros Estados miembros. Asunto C-2/90. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1992, p. I-04431.
- EU:C:1994:171 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 27 de abril de 1994: «Commune d'Almelo y otros contra NV Energiebedrijf Ijsselmij». Petición de decisión prejudicial: Gerechtshof Arnhem, Países Bajos. Asunto C-393/92. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1994, p. I-01477.
- EU:C:1995:84 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 28 de marzo de 1995: «The Queen contra Secretary of State for Home Department, ex parte Evans Medical Ltd y Macfarlan Smith Ltd». Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice, Queen's Bench Division, Reino Unido. Asunto C-324/93. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1995, p. I-00563.
- EU:C:1997:325 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 26 de junio de 1997: «Vereinigte Familienpress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH contra Heinrich Bauer Verlag». Petición de decisión prejudicial: Handelsgericht Wien, Austria. Asunto C-368/95. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1997, p. I-03689.
- EU:C:1997:368 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 17 de julio de 1997: «Haahr Petroleum Ltd contra Åbenrå Havn, Ålborg Havn, Horsens Havn, Kastrup Havn NKE A/S, Næstved Havn, Odense Havn, Struer Havn y Vejle Havn, en el que interviene: Trafikministeriet». Petición de decisión prejudicial: Østre Landsret, Dinamarca. Asunto C-90/94. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1997, p. I-04085.
- EU:C:1998:152 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 2 de abril de 1998: «The Queen y Commissioners of Customs and Excise, ex parte: EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham». Petición de decisión prejudicial: London, Reino Unido. Asunto C-296/95. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1998, p. I-01605.
- EU:C:1999:291 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA QUINTA). Sentencia de 10 de junio de 1999: «Braathens Sverige AB contra Riksskatteverket». Petición de decisión prejudicial: Länsrätten i Dalarnas län, Suecia. Asunto C-346/97. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1999, p. I-03419.
- EU:C:1999:435 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 21 de septiembre de 1999: «Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd y Oy Transatlantic Software Ltd contra

- Kihlakunnansyyttäjä (Jyväskylä) y Suomen valtio (Estado Finlandés)». Petición de decisión prejudicial: Vaasan hovioikeus, Finlandia. Asunto C-124/97. *Recopilación de Jurisprudencia*, 1999, p. I-06067.
- EU:C:2000:110 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA QUINTA). Sentencia de 9 de marzo de 2000: «Evangelischer Krankenhausverein Wien contra Abgabenberufungskommission Wien y Wein & Co. HandelsgesmbH contra Oberösterreichische Landesregierung». Petición de decisión prejudicial: Verwaltungsgerichtshof, Austria. Asunto C-437/97. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2000, p. I-01157.
- EU:C:2000:352 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 29 de junio de 2000: «Tullihallitus contra Kaupo Salumets y otros». Petición de decisión prejudicial: Tampereen käräjäoikeus, Finlandia. Asunto C-455/98. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2000, p. I-04993.
- EU:C:2000:98 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA QUINTA). Sentencia de 24 de febrero de 2000: «Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa». Recurso de incumplimiento: infundado. Asunto C-434/97. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2000, p. I-01129.
- EU:C:2001:201 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA SEXTA). Sentencia de 5 de abril de 2001: «G. van de Water contra Staatssecretaris van Financiën». Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden, Países Bajos. Asunto C-325/99. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2001, p. I-02729.
- EU:C:2002:244 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA SEXTA). Sentencia de 23 de abril de 2002: «Niels Nygård contra Svineafgiftsfonden, en el que participa Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri». Petición de decisión prejudicial: Vestre Landsret, Dinamarca. Asunto C-234/99. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2002, p. I 3657.
- EU:C:2002:751 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 12 de diciembre de 2002: «Distillerie Fratelli Cipriani SpA contra Ministero delle Finanze». Petición de decisión prejudicial: Tribunale di Trento, Italia. Asunto C-395/00. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2002, p. I-11877.
- EU:C:2003:498 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 25 de septiembre de 2003: «Comisión de las Comunidades Europeas contra República Italiana». Incumplimiento de Estado. Asunto C-437/01. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2003,

p. I-09861.

- EU:C:2003:639 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA SEXTA). Sentencia de 27 de noviembre de 2003: «Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Finlandia». Incumplimiento de Estado. Asunto C-185/00. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2003, p. I-14189.
- EU:C:2004:214 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 1 abril de 2004: «Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG contra Hauptzollamt Kiel». Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Hamburg, Alemania. Asunto C-389/02. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2004, p. I-03537.
- EU:C:2004:251 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA SEXTA). Sentencia de 29 de abril de 2004: «Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania». Recurso por incumplimiento: fundado. Asunto C-240/01. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2004, p. I-04733.
- EU:C:2004:499 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 9 de septiembre de 2004: «Meiland Azewijn BV contra Hauptzollamt Duisburg». Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Düsseldorf, Alemania. Asunto C-292/02. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2004, p. I-07905.
- EU:C:2005:157 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 10 de marzo de 2005: «Ottmar Hermann contra Stadt Frankfurt am Main». Petición de decisión prejudicial: Hessischer Verwaltungsgerichtshof, Alemania. Asunto C-491/03. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2005, p. I-02025.
- EU:C:2006:7 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 10 de enero de 2006: «De Groot en Slot Allium BV y Bejo Zaden BV contra Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie y Ministre de l'Agriculture, de l'Alimentation, de la Pêche et des Affaires rurales». Petición de decisión prejudicial: Conseil d'État, Francia. Asunto C-147/04. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2006, p. I-000245.
- EU:C:2006:733 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA). Sentencia de 23 de noviembre de 2006: «Staatssecretaris van Financiën contra B.F. Joustra». Petición de decisión prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden, Países Bajos. Asunto C-5/05. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2006, p. I-11075.
- EU:C:2007:126 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA CUARTA). Sentencia de 1 de enero de 2007: «Jan De Nul NV contra Hauptzollamt Oldenburg». Petición de decisión prejudicial:

- Finanzgericht Hamburg, Alemania. Asunto C-391/05. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-01793.
- EU:C:2007:313 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (GRAN SALA). Sentencia de 5 de junio de 2007: «Klas Rosengren y otros contra Riksåklagaren». Petición de decisión prejudicial: Högsta domstolen, Suecia. Asunto C-170/04. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-04071.
- EU:C:2007:411 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA). Sentencia de 5 de julio de 2007: «Fendt Italiana Srl contra Agenzia Dogane - Ufficio Dogane di Trento». Petición de decisión prejudicial: Commissione tributaria di secondo grado di Trento, Italia. Asuntos acumulados C-145/06 y C-146/06. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-05869.
- EU:C:2007:678 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 15 de noviembre de 2007: «Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania». Recurso de incumplimiento: fundado. Asunto C-319/05. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-09811.
- EU:C:2007:679 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA PRIMERA). Sentencia de 15 de noviembre de 2007: Procedimiento penal entablado contra Fredrik Granberg». Petición de decisión prejudicial: Hovrätten för Övre Norrland, Suecia. C-330/05. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-09871.
- EU:C:2007:788 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. Sentencia de 13 de diciembre de 2007: «BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH contra Hauptzollamt Bielefeld». Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Düsseldorf, Alemania. Asunto C-374/06. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-11271.
- EU:C:2007:817 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA SEGUNDA). Sentencia de 18 de diciembre de 2007: «Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) y Administration des douanes et droits indirects, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)». Petición de decisión prejudicial: Cour de cassation, Francia. Asunto C-314/06. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2007, p. I-12273.
- EU:C:2008:353 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA). Sentencia de 19 de junio de 2008: «Nationale Raad van Dierenkwekers en Liefhebbers VZW y Andibel VZW contra Belgische Staat». Petición de decisión prejudicial: Raad van State, Bélgica. Asunto C-219/07. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2008, p. I-04475.

- EU:C:2008:429 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA). Sentencia de 17 de julio de 2008: «Flughafen Köln/Bonn GmbH contra Hauptzollamt Köln». Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Düsseldorf, Alemania. Asunto C-226/07. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2008, p. I-05999.
- EU:C:2008:751 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA). Sentencia de 18 de diciembre de 2008: «Afton Chemical Ltd contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs». Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Reino Unido. Asunto C-517/07. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2008, p. I-10427.
- EU:C:2009:537 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (SALA TERCERA). Sentencia de 10 de septiembre de 2009: «Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de Bélgica». Recurso de incumplimiento, fundado. Asunto C-100/08. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2009, p. I-00140.
- EU:C:2010:231 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA TERCERA). Sentencia de 29 de abril de 2010: «Dansk Transport og Logistik contra Skatteministeriet». Petición de decisión prejudicial: Østre Landsret, Dinamarca. Asunto C-230/08. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2010, p. I-03799.
- EU:C:2010:760 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA). Sentencia de 9 de diciembre de 2010: «Humanplasma GmbH contra Republik Österreich». Petición de decisión prejudicial: Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien, Austria. Asunto C-421/09. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2010, p. I-12869.
- EU:C:2011:674 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA PRIMERA). Sentencia de 20 de octubre de 2011: «Danfoss A/S y Sauer-Danfoss ApS contra Skatteministeriet». Petición de decisión prejudicial: Vestre Landsret, Dinamarca. Asunto C-94/10. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2011, p. I-09963.
- EU:C:2011:725 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA TERCERA). Sentencia de 10 de noviembre de 2011: «Partrederiet Sea Fighter contra Skatteministeriet». Petición de decisión prejudicial: Højesteret, Dinamarca. Asunto C-505/10. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2011, p. I-11089.
- EU:C:2011:797 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA CUARTA). Sentencia de 1 de diciembre de 2011: «Systeme Helmholtz GmbH contra Hauptzollamt Nürnberg». Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof, Alemania. Asunto C-79/10. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2011, p. I-12511.

- EU:C:2011:862 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA CUARTA). Sentencia de 21 de diciembre de 2001: «Haltegemeinschaft LBL GbR contre Hauptzollamt Düsseldorf». Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Düsseldorf, Alemania. Asunto C-250/10. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2011, p. I-00214.
- EU:C:2011:872 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA OCTAVA). Sentencia de 21 de diciembre de 2011: «Evroetil AD contra Direktor na Agentsia “Mitnitsi”». Petición de decisión prejudicial: Varhoven administrativen sad, Bulgaria. Asunto C-503/10. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2011, p. I-14207.
- EU:C:2013:274 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA). Sentencia de 25 de abril de 2013: «Comisión Europea contra Irlanda». Incumplimiento de Estado: infracción. Asunto C-55/12. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2013, (pendiente).
- EU:C:2013:347 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA QUINTA). Sentencia de 30 de mayo de 2013: «Scandic Distilleries SA contra Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili». Petición de decisión prejudicial: Curtea de Apel Oradea, Rumanía. Asunto C-663/11. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2013, (pendiente).
- EU:C:2014:108 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. Sentencia de 27 de febrero de 2014: «Transportes Jordi Besora S.L. contra Generalitat de Catalunya». Petición de decisión prejudicial: Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, España. Asunto C-82/12. *Recopilación de Jurisprudencia*, 2014, (pendiente).
- EU:C:2014:2042 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA SEGUNDA). Sentencia de 3 de julio de 2014: «Stanislav Gross contra Hauptzollamt Braunschweig». Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof, Alemania. Asunto C-165/13. *Recopilación de Jurisprudencia*, (pendiente).
- EU:C:2014:216 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA CUARTA). Sentencia de 3 de abril de 2014: «Hauptzollamt Köln contra Kronos Titan GmbH y Hauptzollamt Krefeld contra Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH». Peticiones de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof, Alemania. Asuntos acumulados C-43/13 y C-44/13. *Recopilación de Jurisprudencia*, (pendiente).
- EU:C:2014:2184 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA SEGUNDA). Sentencia de 10 de septiembre de 2014: «Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG contra Hauptzollamt Münster». Petición de decisión prejudicial: Finanzgericht Düsseldorf, Alemania. Asunto C-152/13. *Recopilación de Jurisprudencia*, (pendiente).

- EU:C:2014:2247 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA CUARTA). Sentencia de 2 de octubre de 2014: «X contra Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst». Petición de decisión prejudicial: Gerechtshof 's-Hertogenbosch, Países Bajos. Asunto C-426/12. *Recopilación de Jurisprudencia*, (pendiente).
- EU:C:2015:149 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA TERCERA). Sentencia de 5 de marzo de 2015: «Tallinna Ettevõtlusamet contra Statoil Fuel & Retail Eesti AS». Petición de decisión prejudicial: Tallinna ringkonnakohus, Estonia. Asunto C-553/13. *Recopilación de Jurisprudencia*, (pendiente).
- EU:C:2015:84 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA DÉCIMA). Sentencia de 12 de febrero de 2015: «Minister Finansów contra Oil Trading Poland sp. z o.o.». Petición de decisión prejudicial: Naczelny Sąd Administracyjny, Polonia. Asunto C-349/13. *Recopilación de Jurisprudencia*, (pendiente).

ANEXO

RÉSUMÉ DE LA THÈSE DOCTORALE

**L'HARMONISATION DU RÉGIME D'ACCISES
SUR LES PRODUITS ÉNERGÉTIQUES
DANS LE DROIT DE L'UNION ET LEUR TRANSPOSITION
EN ESPAGNE, EN FRANCE ET AU ROYAUME UNI ⁽⁹⁷⁴⁾**

1. Trajet jusqu'à l'harmonisation des accises sur les produits énergétiques dans le droit de l'Union.

a) L'établissement et le fonctionnement du marché intérieur européen en tant que cadre des accises sur les produits énergétiques.

§ 1. Pour comprendre la légitimité du régime d'accises sur les produits énergétiques du droit de l'Union, nous devons comprendre ses causes qui sont l'intégration européenne et l'établissement du marché intérieur. Le premier jalon dans la structuration de l'Union européenne eut lieu à Paris, le 9 mai 1950, au Salon de l'Horloge du Quai d'Orsay. Robert Schuman, au nom du gouvernement français et sous l'inspiration de Jean Monnet, proposa à l'Allemagne Occidentale la production conjointe de charbon et d'acier. Comme résultat, l'Allemagne Occidentale, l'Italie, la Belgique, les Pays-Bas et le Luxembourg conclurent le Traité instituant la Communauté européenne du charbon et de l'acier ⁽⁹⁷⁵⁾ et, ultérieurement, le Traité instituant la Communauté européenne de l'énergie atomique ⁽⁹⁷⁶⁾ et le Traité instituant la Communauté économique européenne ⁽⁹⁷⁷⁾ (dorénavant, « Traité CEE »). Dans ce cadre, surgit le besoin de créer un marché commun, dont la configuration fut érigée non pas comme un objectif final de la Communauté économique européenne, mais uniquement comme un instrument pour l'obtention de fins essentiellement économiques. À cet égard, le rapport Neumark ⁽⁹⁷⁸⁾ examina s'il existait des disparités dans les finances publiques des Etats membres, dans quelle mesure ces différences entravaient-elles l'instauration d'un marché commun et comment pourraient-elles s'éliminer. Il conclua

⁹⁷⁴ Nous signalons que ce résumé, en raison de sa nature, ne prétend pas faire mention de tous les contenus traités dans cette thèse doctorale ni de tous les commentaires effectués par les auteurs à leur égard. Sa modeste intention se limite à offrir au lecteur un aperçu de la structure et des matières considérées dans l'œuvre.

⁹⁷⁵ Code celex 11951K/TXT.

⁹⁷⁶ Code celex 11957A/TXT.

⁹⁷⁷ Code celex 11957E/TXT.

⁹⁷⁸ COMITÉ FISCAL Y FINANCIERO: «Informe del Comité Fiscal y Financiero de la C.E.E». Dans *Revista de economía política*, 1963, n.º 34, pp. 147-193.

conjointement que dans la fiscalité indirecte des échanges intracommunautaires le principe d'imposition dans le pays de destination devait s'adopter comme principe directeur avec des ajustements fiscaux frontaliers. L'Acte unique européen ⁽⁹⁷⁹⁾détermina comme délai pour l'établissement du marché commun le 31 décembre 1992. Dans cet ordre d'idées, il compléta le Traité CEE, dans lequel la libre circulation de marchandises, de personnes, de services et de capitaux serait garantie conformément aux dispositions du Traité CEE (article 13). Ultérieurement, le Traité sur l'Union européenne (dorénavant, Traité UE) ⁽⁹⁸⁰⁾, dans son article G, modifia la mission de la Communauté en intégrant des objectifs différents, tels que les sociaux et les environnementaux, même si les objectifs économiques continuaient à être prédominants. En conséquence, la conception originale du marché intérieur évolua, en s'instaurant comme plateforme pour le développement de tout genre d'objectif. Aujourd'hui, nous pouvons observer que l'intégration européenne et la mise en place du marché intérieur constituent des procédures complexes, entremêlées et fragmentaires. Cependant, la structure institutionnelle et juridique instaurée a permis la transition des six États signataires du Traité CECA jusqu'à l'actuelle Union européenne composée de 28 États membres.

§ 2. Avec le Traité UE en vigueur, la mention traditionnelle du marché intérieur a souffert des variations. L'article 3, paragraphe 2, fait la première allusion à un espace sans frontières intérieures, mais uniquement pour garantir la liberté de circulation des personnes. Consécutivement, l'article 3, paragraphe 3, établit que l'Union mettra en place un marché intérieur. Bien que la plupart d'objectifs que lui attribue la disposition sont économiques, ceux de caractère social et environnementaux s'enracinent et d'autres relatifs au progrès scientifique et technique s'intègrent. La conséquence de cette plurifinalité n'est pas mineure, étant donné que pour comprendre que l'établissement du marché intérieur a eu lieu et que son fonctionnement est adéquat, il est nécessaire de laisser une place au développement de tous les objectifs susmentionnés. De son côté, le TFUE inaugure sa troisième partie sur les « Politiques et Actions internes de l'Union » avec un titre destiné exclusivement au marché intérieur, composé par les articles 26 et 27. L'article 26, paragraphe 1, du TFUE, institue le devoir de l'Union européenne d'adopter « les mesures destinées à établir ou assurer le fonctionnement du marché intérieur, conformément aux dispositions pertinentes des traités ». L'article 26, paragraphe 2 suivant du TFUE, réaffirme et consolide le concept de marché intérieur établi par l'Acte unique européenne. Bien que cette conceptualisation manifeste la transversalité du marché intérieur illustrée dans les quatre types de liberté de circulation, elle présente dans ses formes un problème d'appréciation : elle maintient dans ses dispositions légales comme première liberté de circulation à garantir celle concernant les marchandises, sur celle des personnes ⁽⁹⁸¹⁾⁽⁹⁸²⁾. Mais nous signalons également une critique de fonds de la part du TFUE concernant le concept de marché intérieur. Si en vertu du mandat du Traité UE, le marché intérieur doit œuvrer en faveur du développement durable de l'Europe par le biais de la réalisation de divers objectifs établis, le concept de marché intérieur de

⁹⁷⁹ DO L 169 du 29.06.1987, p. 1-28.

⁹⁸⁰ DO C 191 du 29.07.1992, p. 1-112.

⁹⁸¹ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 247.

⁹⁸² OLIVER, Peter; ROTH, Wulf-Henning: «The internal market and the four freedoms». Dans *Common Market Law Review*, 2004, vol. 41, n.º 2, p. 441.

l'article 26, paragraphe 2 du TFUE est devenu insuffisant. La mention « conformément aux dispositions des traités » ne reflète pas de manière satisfaisante l'idée que cet espace sans frontières intérieures doit, en plus de garantir la libre circulation, servir d'instrument pour atteindre les objectifs spécifiques économiques, sociaux, environnementaux, scientifiques et techniques. La configuration du marché intérieur exige quelque chose de plus : il exige des directrices qui impliquent des décisions politiques et l'harmonisation législative. En définitive, la mise en place d'un marché intérieur est un processus non consolidé ⁽⁹⁸³⁾.

§ 3. Cependant, nous identifions dans la liberté de circulation de marchandises un des principaux intérêts de l'Union européenne et, en particulier, de chaque Etat membre. Il ne s'agit pas d'une liberté quelconque, mais d'une liberté qui constitue un principe fondamental ⁽⁹⁸⁴⁾. Le TFUE identifie principalement la liberté de circulation des marchandises avec la mise en place d'une union douanière, et la convertit en sa pierre angulaire ⁽⁹⁸⁵⁾. De la procédure douanière nous souhaitons souligner la Nomenclature Combinée (dorénavant, NC), qui est intégrée dans le système juridique européen par le Règlement (CEE) n. ° 2658/87 ⁽⁹⁸⁶⁾. D'une manière générale, la NC consiste en une liste complète de tous les types de marchandises susceptibles d'entrer dans l'Union européenne. La Commission doit mettre à jour annuellement la NC, la dernière mise à jour étant formalisée dans le Règlement d'exécution (UE) 2015/1754 ⁽⁹⁸⁷⁾.

§ 4. L'accomplissement du devoir d'adopter les mesures nécessaires pour garantir le bon fonctionnement du marché intérieur exige l'adoption de mesures supplémentaires, telles que le rapprochement des législations nationales. L'article 114 du TFUE reconnaît expressément son rôle instrumental, mais exclut les dispositions fiscales de son application. Nonobstant, l'article 113 ordonne l'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux impositions indirectes. Cet article 113 a été qualifié comme la disposition fondamentale de l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne ⁽⁹⁸⁸⁾⁽⁹⁸⁹⁾. En opposition à la majorité qualifiée de l'article 114 du TFUE, l'article 113 rétablit la règle de l'unanimité, ce qui expliquerait les modestes résultats en matière d'harmonisation fiscale indirecte ⁽⁹⁹⁰⁾⁽⁹⁹¹⁾. L'obstacle de la règle de l'unanimité trouverait sa justification dans le fait que l'harmonisation fiscale implique une cession

⁹⁸³ MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, p. 16.

⁹⁸⁴ Arrêt De Groot en Slot Allium et Bejo Zaden, C-147/04, EU:C:2006:7, point 70. Également l'arrêt Rosengren et autres, C-170/04, EU:C:2007:313.

⁹⁸⁵ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 250-251.

⁹⁸⁶ DO L 256 du 7.9.1987, pp. 1-675.

⁹⁸⁷ DO L 285 du 30.10.2015, pp. 1-926.

⁹⁸⁸ CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN Y TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, 1990, p. 150.

⁹⁸⁹ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 11.

⁹⁹⁰ BARNARD, Catherine: *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, 2013, p. 56: «Despite the extension of qualified majority voting (QMV) to many other areas of the Treaty, it is a sign of the highly sensitive nature of taxation that the procedure laid down by Article 113 TFEU has not been changed since 1957».

⁹⁹¹ WOODS, Lorna; WATSON, Philippa: *Steiner & Woods EU Law*, 2012, p. 379.

de souveraineté de la part des Etats membres, à laquelle les Etats généralement s'opposent ⁽⁹⁹²⁾.

§ 5. Le champ d'application de l'article 133 est réduit aux taxes sur le chiffre d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects. Mais, l'activité d'harmonisation se trouve en outre limitée par les propres termes de la disposition, étant donné qu'elle doit se développer dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de la concurrence. Ces limitations remplissent leur fonction en soulignant le caractère instrumental de l'harmonisation, mais n'établissent pas de façon précise son contenu : Quelle est l'étendue de l'expression « dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire » ? Quand entend-on que l'harmonisation fiscale assure suffisamment le marché intérieur et/ou évite suffisamment les distorsions de la concurrence ? Il est juste de dire que ces imprécisions ne sont pas tout à fait malencontreuses étant donné qu'elles permettent que la CJUE exerce sa fonction interprétative et confère la flexibilité dont a besoin une disposition aussi importante que celle-ci. Cependant, en faisant référence à ce qui a été dit en relation au concept de marché intérieur, nous pouvons affirmer que pour remplir de façon appropriée son mandat de l'article 113 du TFUE, l'harmonisation fiscale des impositions indirectes doit éliminer toute frontière fiscale et tout obstacle à la libre circulation de personnes, marchandises, services et capitaux, ainsi que servir à consécution de toutes les fins que l'article 3, paragraphe 3, du Traité UE, établit pour le marché intérieur. De plus, le Traité de Lisbonne ajoute à l'article 113 la finalité d'éviter les distorsions de la concurrence. En conséquence, le champ des objectifs de l'harmonisation fiscale des impôts indirects présente une diversification et complexité beaucoup plus vaste qu'il ne paraît. L'adoption de l'harmonisation fiscale dans la mesure où celle-ci est nécessaire aux objectifs du droit de l'Union transforme cette activité en un processus variable, attentive à intégrer toutes et chacune des nouvelles exigences du marché intérieur ⁽⁹⁹³⁾.

b) La matérialisation juridique de l'harmonisation des accises sur les produits énergétiques dans le droit de l'Union.

§ 6. Le 25 février 1992, le Conseil concrétisa la première étape de l'harmonisation des accises avec l'adoption de la Directive 92/12/CEE ⁽⁹⁹⁴⁾. Cette réglementation horizontale établit la structure commune des notions fiscales en question et le système complexe de circulation intracommtautaire. La Directive 92/12/CE adopta le principe de taxation dans l'Etat membre de destination, en accord avec les conclusions du *rapport Neumark*. Pour sa mise en place, la Directive 92/12/CEE instaura le « régime de suspension », dont la particularité consiste à permettre que dans les produits soumis à accises le fait générateur s'exécute mais que l'exigibilité ne survienne pas et que l'impôt

⁹⁹² DRUESNE, Gérard: Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires, 2006, p. 352-353.

⁹⁹³ Dans le même ordre d'idées, GIL IBÁÑEZ, José Luis: «La armonización de los impuestos especiales». En DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*, 1995, vol. 2, p. 2118.

⁹⁹⁴ DO L 76 de 23.3.1992, pp. 1-13.

ne soit pas exigible (⁹⁹⁵). En particulier, le régime de suspension permet qu'un bien soit fabriqué dans un Etat membre déterminé, circule dans le marché intérieur et soit mis à la consommation dans un autre Etat membre, ce dernier lieu étant le lieu où l'accise deviendra exigible et où elle sera perçue (⁹⁹⁶).

§ 7. Conjointement avec la Directive 92/12/CEE, le Conseil établit des directives spécifiques en relation à l'accise sur les huiles minérales : la Directive 92/81/CEE (⁹⁹⁷) et la Directive 92/82/CEE (⁹⁹⁸). La Directive 92/81/CEE eut comme objectifs principaux définir quelles seraient les huiles minérales soumises au système général de contrôle et établir l'ensemble des exonérations obligatoires. La Directive 92/82/CEE harmonisa les taux de taxation applicables, en instaurant un « système de taux de taxation minima ».

§ 8. La Directive 92/12/CEE fut remplacée par la Directive 2008/118/CE (⁹⁹⁹). La nouvelle disposition légale simplifie les procédures, augmente la transparence des échanges commerciaux et facilite la réalisation de contrôles par les États membres (¹⁰⁰⁰). Elle établit à ces fins la base juridique pour l'utilisation du système informatisé de contrôle des mouvements de produits soumis à accises (dorénavant, « EMCS »), créé par la Décision n.° 1152/2003/CE (¹⁰⁰¹).

§ 9. La Directive 2003/96/CE (¹⁰⁰²) remplaça la Directive 92/81/CEE et la Directive 92/82/CEE. La Directive 2003/96/CE, connue également comme « Directive sur la taxation de l'énergie » (dorénavant, DTE) établit des niveaux minima de taxation pour la majorité des produits énergétiques, y compris expressément le gaz naturel, l'électricité et le charbon. La fin instrumentale principale que poursuit la DTE est d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur (¹⁰⁰³)(¹⁰⁰⁴). Cependant, elle inclut également des fins de protection de l'environnement, en donnant de la matérialité à la politique environnementale de la communauté largement développée dans le *Vème programme communautaire de politique et d'action en matière d'environnement et de développement durable : Vers un développement soutenable* ; (¹⁰⁰⁵); le Livre blanc Croissance, compétitivité, emploi – Les défis et les pistes pour entrer dans le 21ème siècle (¹⁰⁰⁶); avec la Décision du Conseil 94/69/CE, du 15 décembre 1993 (¹⁰⁰⁷) concernant la conclusion de la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques ; dans la Communication de la Commission - L'environnement en Europe :

⁹⁹⁵ SOLANA VILLAMOR, Francisco: «La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (I)». En *Carta tributaria. Monografías*, 1992, n.° 160, p. 5.

⁹⁹⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: «La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea». Dans *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, n.° 1, p. 109.

⁹⁹⁷ DO L 316 du 31.10.1992, pp. 12-15.

⁹⁹⁸ DO L 316 du 31.10.1992, pp. 19-20.

⁹⁹⁹ DO L 9 du 14.1.2009, pp. 12-30.

¹⁰⁰⁰ COM(2008) 78 final/3 du 3.3.2008.

¹⁰⁰¹ DO L 162 du 1.7.2003, pp. 5-8.

¹⁰⁰² DO L 283 du 31.10.2003, pp. 51-70.

¹⁰⁰³ ORTIZ CALLE, Enrique: «El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente». Dans *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.° 268, p. 99.

¹⁰⁰⁴ BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria». Dans *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.° 268, p. 33.

¹⁰⁰⁵ DO C 138 du 17.5.1993, pp. 5-98.

¹⁰⁰⁶ COM(93) 700 final du 5.12.1993.

¹⁰⁰⁷ DO L 33 du 7.2.1994, pp. 11-12.

Quelles orientations pour l'avenir ? Évaluation globale du programme communautaire de politique et d'action en matière de développement durable « Vers un développement soutenable » ⁽¹⁰⁰⁸⁾; avec la Décision 2002/358/CE ⁽¹⁰⁰⁹⁾ relative à l'approbation, au nom de la Communauté européenne du *Protocole de Kyoto à la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques et l'exécution conjointe des engagements qui en découlent*; avec la Décision N° 1600/2002/EC du Parlement européen et du Conseil du 22 juillet 2002 établissant le sixième programme d'action communautaire pour l'environnement ⁽¹⁰¹⁰⁾, entre autres.

§ 10. Nonobstant, la DTE n'est pas exonérée de critiques. Sur la base du Livre vert sur les instruments fondés sur le marché en faveur de l'environnement et des objectifs politiques connexes ⁽¹⁰¹¹⁾ et dans Europe 2020 - Une stratégie pour une croissance intelligente, durable et inclusive ⁽¹⁰¹²⁾, la Commission européenne présenta une proposition de Directive ⁽¹⁰¹³⁾ qui aspirait à modifier la DTE. Premièrement, cette proposition prétendait assurer un traitement cohérent des sources d'énergie pour créer des conditions d'égalité authentiques entre les consommateurs. La proposition prétendait simplifier et réviser les niveaux minima de taxation, pour parvenir à que ces derniers soient représentatifs du pouvoir calorifique inférieur des produits énergétiques, ainsi que des émissions de CO₂ que ces derniers génèrent. Deuxièmement, elle prétendait instaurer un cadre fiscal adapté aux caractéristiques des combustibles renouvelables, en considérant leur contenu énergétique inférieur. Troisièmement, la proposition aspirait à générer un cadre qui permettrait que l'application de la taxation sur le CO₂ soit complémentaire avec les signaux du prix lié au charbon établis par le Système d'échange de quotas d'émissions de l'UE ⁽¹⁰¹⁴⁾ de gaz à effet de serre. Le Comité économique et social européen ⁽¹⁰¹⁵⁾ (dorénavant, CESE) estima que la proposition de Directive qui modifierait la Directive 2003/96/CE constituait une amélioration sur la même longueur d'onde que le développement du marché unique et que la *Stratégie Europe 2020*. Nonobstant, malgré la force des arguments que soutenaient la proposition de modification de la DTE et de tout le travail législatif effectué, la Commission décida de la retirer le 7 mars 2015 ⁽¹⁰¹⁶⁾. Nous ne pouvons que partager toutes les observations effectuées à la DTE par les différents documents européens énoncés et, par conséquent, insister sur le besoin de relancer le débat et mener à bon terme les réformes qui permettraient d'obtenir un régime optimal d'accises sur l'énergie, avec des effets positifs dans la lutte contre le changement climatique et, à la fois, compétitif.

§ 11. D'autre part, nous considérons nécessaire de lier l'étude sur le régime des accises sur les produits énergétiques dans le droit de l'Union avec le droit des Etats membres qui est perçu directement par les citoyens. Face à l'impossibilité de faire face aux réglementations respectives des 28 Etats membres, nous avons dû limiter nos

¹⁰⁰⁸ COM(1999) 543 final du 24.11.1999.

¹⁰⁰⁹ DO L 130 du 15.5.2002, pp. 1-3.

¹⁰¹⁰ DO L 242 du 10.9.2002, pp. 1-15.

¹⁰¹¹ COM(2007) 0140 final du 28.3.2007.

¹⁰¹² COM(2010) 2020 final du 3.3.2010.

¹⁰¹³ COM(2011) 169 final du 13.11.2011.

¹⁰¹⁴ DO L 275 du 25.10.2003, pp. 32-46.

¹⁰¹⁵ DO C 24 du 28.1.2012, pp. 70-77.

¹⁰¹⁶ DO C 80 du 7.3.2015, p. 19.

observations au droit transposé en Espagne, en France et au Royaume Uni. Pour le moment, nous nous contentons d'identifier les principales règles de droit qui composent le cadre juridique des accises sur les produits énergétiques dans les Etats ci-dessus énoncés.

§ 12. En Espagne, le Droit de l'Union en question a été transposé par la *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales* ⁽¹⁰¹⁷⁾. Cette loi espagnole sur les droits d'accise a été développée par le *Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales* ⁽¹⁰¹⁸⁾.

§ 13. La France transpose le droit de l'Union sur les accises sur les produits énergétiques en instaurant différentes taxes, dont la nature oscille entre les droits fiscaux et les droits de douane ⁽¹⁰¹⁹⁾. Nous pouvons mentionner entre autres : la Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (dorénavant, TICPE) ; la Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (dorénavant, TICGN) ; la Taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignites et coques (dorénavant, TICC) ; la Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outre-mer (dorénavant, TCS) ; et la Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité. La transposition de Directive 2008/118/CE et de la Directive 2003/96/CE repose sur le code des Douanes, principalement sur son Titre V, Chapitre III bis, intitulé Régime général d'accise relatif aux produits énergétiques ; et sur son Titre X, Chapitre I sur les Taxes intérieures ⁽¹⁰²⁰⁾. También se lleva a cabo por el Décret n° 2010-632 du 9 juin 2010 relatif au suivi, au contrôle et à la dématérialisation des procédures concernant les mouvements de produits énergétiques soumis à accise au sein de l'Union européenne ⁽¹⁰²¹⁾.

§ 14. Le cadre juridique des accises sur les produits énergétiques dans le Royaume Uni est complexe, caractérisé par une réglementation large et dispersée. Parmi ses principales sources de Droit primaire (*Primary legislation*), nous devons souligner les suivantes : *Customs and Excise Management Act 1979*, *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* ; *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* ⁽¹⁰²²⁾ ; *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* ⁽¹⁰²³⁾ et ; *Finance Act 2000* ⁽¹⁰²⁴⁾ (qu'il inclut dans son *Schedule 6* la *Climate Change Levy*). Conjointement, parmi les normes de Droit dérivé (*Secondary legislation*) du Royaume Uni, nous pouvons mentionner principalement : *The Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* ; ⁽¹⁰²⁵⁾ ; *The Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.)*

¹⁰¹⁷ BOE 312 du 29.12.1992, pp. 44305-44331.

¹⁰¹⁸ BOE 179 du 28.7.1995, pp. 23028-23081.

¹⁰¹⁹ BIENVENU, Jean-Jacques; LAMBERT, Thierry: *Droit fiscal*, 2010, p. 392: «Ces impôts assis sur des faits de fabrication et de consommation sont par essence rebelles à toute systématisation».

¹⁰²⁰ FRANCIA: *Code des Douanes* [en línea].[Consulta: 27 de septiembre de 2015]. Disponible à : (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071570&dateTexte=20150927>).

¹⁰²¹ JORF 0132 du 10.6.2010, p. 10677.

¹⁰²² 1979 c. 2.

¹⁰²³ 1979 c. 5.

¹⁰²⁴ 2000 c. 17.

¹⁰²⁵ S.I. 2010/593.

Regulations 2008 ⁽¹⁰²⁶⁾; *The Climate Change Levy (General) Regulations 2001* ⁽¹⁰²⁷⁾ y; *The Climate Change Levy (Combined Heat and Power Stations) Regulations 2005* ⁽¹⁰²⁸⁾.

2. Le régime des accises sur les produits énergétiques dans le droit de l'Union et sa transposition en Espagne, en France et au Royaume Uni.

a) La structure des accises sur les produits énergétiques dans le droit de l'Union et sa transposition en Espagne, en France et au Royaume Uni.

§ 15. En vertu de l'article 5, paragraphe 1 et de l'article 4, points 2) et 3) de la Directive 2008/118/CE, le **champ d'application territorial** du régime d'accises est le « territoire de la Communauté », entendu comme le territoire de chacun des Etats membres auxquels s'applique le Traité, conformément à ce qui est prévu dans l'article 299 du susmentionné Traité, à l'exception des « territoires tiers ». Nous signalons que la mention à la norme susvisée du Traité doit être aujourd'hui effectuée conjointement à l'article 52 du Traité UE et à l'article 255 du TFUE.

§ 16. Parmi les « territoires tiers », trois sousgroupes sont différenciés. Le premier sousgroupe est composé par les territoires qui, malgré leur appartenance au territoire douanier de l'Union, ni la Directive 2008/118/CE ni les Directives spécifiques sur les accises leur sont appliquées. Ces territoires sont : les Îles Canaries, les territoires français auxquels font référence les articles 349 et 355, paragraphe 1, du TFUE ⁽¹⁰²⁹⁾; les îles Åland et les îles du Canal. Le deuxième est composé *stricto sensu* par les territoires compris dans le champ d'application de l'article 299, paragraphe 4 du Traité (en faisant référence à l'article 355 paragraphe 3, du TFUE). Le troisième sousgroupe comprend les superficies également exclues du territoire douanier de l'Union. Ceuta et Melilla sont les exceptions du territoire espagnol. De la République italienne, les eaux nationales du lac de Lugano, Livigno et Campione d'Italia. Le Monte Athos n'est pas qualifié comme territoire tiers, mais le régime général des accises ne doit pas empêcher que la Grèce maintienne le statut spécifique que lui concède l'article 105 de la Constitution grecque. À cet égard, nous considérons que les raisons pour lesquelles les territoires tiers constituent une exception au champ d'application territorial sont partielles. En vertu de l'obligation d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, les accises sur les produits énergétiques doivent veiller à la protection de l'environnement. Les effets du changement climatique ne font pas de différences entre les frontières et les émissions de gaz à effet de serre dans les territoires tiers sont aussi préjudiciables que ceux qui émanent des territoires des Etats membres. Ceci étant, l'équilibre doit être rétabli : en synergie avec les fins environnementales, les territoires tiers devraient disparaître en tant qu'exception au champ territorial d'application, mais, en contrepartie, on pourrait renoncer à la partie de l'accise concernant les fins de

¹⁰²⁶ S.I. 2008/2599.

¹⁰²⁷ S.I. 2001/838.

¹⁰²⁸ S.I. 2005/1714.

¹⁰²⁹ Conformément à la Directive 2013/61/UE, qui modifie la Directive 2008/118/CE pour accorder le changement de statut de Mayotte pour devenir une région ultrapériphérique conformément à l'article 349 du TFUE, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2014.

recouvrement moyennant des bénéficiaires fiscaux qui reconnaîtraient leurs circonstances particulières.

§ 17. En relation au concept de « pays tiers », la Directive 2008/11/CE déclare comme tel, *sensu stricto*, tout Etat ou territoire auquel ne s'applique pas le Traité. Ce concept inclut des exceptions : la Principauté de Monaco par la convention douanière conclue avec la France à Paris ⁽¹⁰³⁰⁾; San Marino par la *Convenzione di amicizia e di buon vicinato* conclue avec l'Italie ⁽¹⁰³¹⁾; l'île de Man conformément au *Protocole n.º 3 du Traité d'adhésion aux Communautés européennes du Danemark, de l'Irlande, de la Norvège et du Royaume de Grande Bretagne et de l'Irlande du Nord* ⁽¹⁰³²⁾; les zones de souveraineté du Royaume Uni, Akrotiri et Dhekelia, ayant leur origine dans le Protocole sur les zones de souveraineté du Royaume Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord à Chypre ⁽¹⁰³³⁾, qui a, à son tour, comme origine le Traité concernant l'établissement de la République de Chypre. ⁽¹⁰³⁴⁾. En conséquence, chaque Etat membre a l'obligation d'adopter les mesures nécessaires pour assurer que les mouvements de produits soumis à accises en provenance ou à destination de l'un de ces territoires non qualifiés comme pays tiers, aient la même considération que les mouvements en provenance ou à destination de la France, l'Italie, le Royaume Uni ou Chypre, selon le cas.

§ 18. Finalement, Jungholz et Mittelberg (Kleines Walsertal) appartiennent à l'Autriche, mais y accéder n'est possible que par l'Allemagne. Par conséquent, les Etats membres doivent adopter les mesures nécessaires pour assurer que les mouvements de produits soumis à accises en provenance ou à destination de ces lieux aient la même considération que les mouvements en provenance ou à destination de l'Allemagne.

§ 19. La transposition du champ d'application territorial en Espagne se concrétise dans la Loi 38/1992, dans son article 3 et dans son article 4, points 1, 2, 7, 29 et 30. En France, la transposition se concrétise dans l'article 266 *quater* du même Code que dispose la TSC. Au Royaume Uni la transposition a lieu dans l'article 3, paragraphe 1, de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 20. En relation au champ d'application objectif, la DTE détermine le contenu de l'expression « produits énergétiques et électricité » en utilisant la NC. La définition de l'électricité est simple, mais celle des produits énergétiques est difficile en raison de l'amplitude et la diversité de produits que comprend l'article 2 de la DTE. Dans certains cas, la DTE mise pour la sécurité juridique et qualifie directement certains produits comme énergétiques. Dans d'autres cas, la DTE qualifie les produits comme énergétiques à condition que ces derniers soient destinés à la consommation comme carburant ou combustible. Dans ces derniers cas de produits énergétiques « accidentels », la DTE fusionne la spécification du champ objectif de l'accise avec la

¹⁰³⁰ FRANCE: Décret n.º 63-982 du 24 septembre 1963 portant publication des accords du 18 mai 1963 entre la France et Monaco. *JORF* de 27.9.1963, p. 8679.

¹⁰³¹ ITALIE; REPUBLIQUE DE SAN MARINO: «Convenzione di amicizia e di buon vicinato». Rome, 31 mars 1939. *GU* 217 du 16.9.1939.

¹⁰³² DO L 73 du 27.3.1972, p. 164.

¹⁰³³ DO L 236 du 23.9.2003, p. 940-944.

¹⁰³⁴ CHIPRE; GRECIA; TURQUIA; REINO UNIDO: «Treaty concerning the Establishment of the Republic of Cyprus». Nicosia, 16 août 1960. *NACIONES UNIDAS: Treaty Series*, 1960, vol. 382, p. 8.

détermination du fait générateur. En 1991, le CESE ⁽¹⁰³⁵⁾ remarquait déjà que la description des produits soumis à accise, effectuée conformément à des critères difficilement vérifiables et non pas matériaux et objectifs, tels que la pertinence et l'applicabilité, était inappropriée. La proposition manquée de modification de la DTE prétendait que les produits énergétiques accidentels soient considérés destinés à être utilisés comme combustibles ou carburants seulement à partir du moment où le fournisseur serait au courant, ou devrait être raisonnablement au courant, que le destinataire a l'intention d'utiliser les produits comme combustible ou carburant. L'objectivité de cette solution est discutable. Pour la rendre opérationnelle, elle avait besoin de modifications visant à exiger un certain genre de déclaration de la part du destinataire, de façon à offrir de la sécurité juridique au fournisseur.

§ 21. La DTE introduit simultanément des « clauses résiduelles d'intégration » au champ objectif. Premièrement, l'article 2, paragraphe 3, 2^{ème} alinéa de la DTE établit que « tout produit destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme carburant ou comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants est taxé au taux applicable au carburant équivalent ». En relation avec ce paragraphe, la CJCE ⁽¹⁰³⁶⁾ détermina l'inclusion stricte dans le champ objectif des additifs qui sont ajoutés dans les carburants et utilisés dans ces derniers, même si, ne soient pas destinés à la consommation, ni mis à la vente, ni utilisés comme carburants. Cette assimilation repose sur la difficulté à distinguer entre les additifs et carburants (et le cas échéant des produits en vue d'accroître le volume final des carburants) une fois qu'ils sont mélangés. ⁽¹⁰³⁷⁾. D'autre part, l'article 2, paragraphe 3, de la DTE, pourrait uniquement s'appliquer à l'alcool éthylique d'origine végétale ou bioéthanol à titre subsidiaire, dans les cas où il est exonéré par la Directive 92/82/CEE ⁽¹⁰³⁸⁾⁽¹⁰³⁹⁾. En segundo lugar, el apartado 3 del artículo 2 de la DIE finaliza con la inclusión de cualquier otro hidrocarburo destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado para calefacción, con excepción de la turba. Deuxièmement, le paragraphe 3 de l'article 2 de la DTE finit avec l'inclusion de tout autre hydrocarbure destiné à être utilisé, mise en vente ou à être utilisé comme combustible, à l'exception de la tourbe.

§ 22. L'Espagne effectue la transposition du champ objectif d'application dans la Loi 38/1992 et en ce qui concerne l'accise sur les Huiles minérales, dans les articles 46 et 49 ⁽¹⁰⁴⁰⁾; en ce qui concerne l'accise sur le charbon, dans l'article 75 et ; en ce qui concerne l'accise sur l'électricité, dans l'article 90. La transposition française s'effectue dans le Code des douanes, concernant la TICPE dans l'article 265 ; concernant la TICGN dans l'article 266 *quinquies*; concernant la TICC, dans l'article 266 *quinquies* B et ; concernant la Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité, dans l'article artículo 266 *quinquies* C. Le Royaume Uni transpose les accises sur les produits énergétiques principalement dans la *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* (dorénavant, *HODA*), dans les articles 1 et 6A. Comme particularité, cette *Act* n'identifie pas les

¹⁰³⁵ DO C 69 du 18.3.1991, pp. 25-32.

¹⁰³⁶ Arrêt Afton Chemical, C-517/07, EU:C:2008:751.

¹⁰³⁷ Vid. CHRISTIENNE, Jean-Philippe: «Jurisprudence de la CJCE: fiscalité indirecte (oct./déc. 2008)». Dans la *Revue de Droit Fiscal*, 19 février 2009, n.º 8, p. 17.

¹⁰³⁸ DO L 316 de 31.10.1992, pp. 21-27.

¹⁰³⁹ Vid. Arrêt Evroetil, C-503/10, EU:C:2011:872, point 53.

¹⁰⁴⁰ Il faut signaler que l'article 46, paragraphe 1, point f), de la Loi 38/1992, inclut expressément le bioéthanol dans le champ objectif du droit d'accise sur les huiles minérales.

produits selon leur codes NC respectifs mais selon leur description. Nonobstant, l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, dans son article 2, renvoie directement à la DTE, en définissant les « produits énergétiques » comme les produits mentionnés dans l'article 2, paragraphe 1 de la susmentionnée Directive. La transposition des accises concernant l'électricité, le gaz et les combustibles solides comme le charbon, la coke, les lignites et la houille, s'effectue dans la *Finance Act 2000*, qui introduit la *Climate Change Levy*. Pour sa réglementation, l'article 30 de cette *Act* renvoie à son *Schedule 6*.

§ 23. La DTE établit en plus une détermination négative du champ d'application ⁽¹⁰⁴¹⁾(¹⁰⁴²) dans l'article 2, paragraphe 4. De cette norme, il faut signaler le point b) premier tiret, qui n'applique pas la Directive aux produits énergétiques utilisés à des fins autres que celles de carburant ou combustible. De cette façon, sur ces produits énergétiques exclus, les Etats membres peuvent appliquer d'autres prélèvements à condition qu'ils n'entraînent pas de formalités liées au passage des frontières ⁽¹⁰⁴³⁾(¹⁰⁴⁴)(¹⁰⁴⁵). Il faut également souligner le point b, deuxième tiret, qui exclue les produits énergétiques à double usage. L'exclusion de ces usages fut le fruit de la réaction à la jurisprudence de la *CJCE* ⁽¹⁰⁴⁶⁾qui, dans le contexte de la Directive 92/81/CEE, déclara que ces cas étaient soumis à accises. Ultérieurement, la *CJUE* ⁽¹⁰⁴⁷⁾ précisa que, pour que l'exclusion s'applique, c'est le propre produit énergétique qui doit en plus s'utiliser, dans sa fonction de source d'énergie, pour des fins autres que celles de carburant et combustible.

§ 24. La transposition des exclusions s'effectue dans la Loi espagnole 28/1992, en ce qui concerne l'accise sur les Huiles minérales espagnole, dans les articles 47, paragraphe 1, point a), n° 1 et ; 52, point a) ; en ce qui concerne l'accise sur le charbon, elle est effectuée dans l'article 79, paragraphe 3, points b),c) et e) ; en ce qui concerne l'accise sur l'électricité, elle est effectuée dans son article 98, point a), b), c) et d) et dans ce cas, elle n'établit qu'une réduction du 85 % applicable sur la quantité d'énergie électrique qui est destinée à la réduction chimique et l'électrolyse, à des procédés minéralogiques, à procédés métallurgiques et à des activités industrielles lorsque l'électricité intervient pour plus de 50 % dans le coût d'un produit. De son côté, la France transpose les exclusions dans le Code des douanes, en relation avec la TICPE, dans l'article 265 C, paragraphe 1 et, 265 bis, paragraphe 1, point a) ; en relation avec la TICGN, dans l'article 266 *quinquies*, paragraphe 4 et ; en relation avec la TICC, dans l'article 266 *quinquies* B, paragraphe 4, n° 1. En ce qui concerne la transposition au Royaume Uni, la norme principale à cet égard est l'article 9 de la *HODA*. En rapport avec le *Climate Change Levy*, elle est transposée dans les articles 12^a et 18 de la

¹⁰⁴¹ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 539.

¹⁰⁴² TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 546.

¹⁰⁴³ Arrêt Fendt Italiana, C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411.

¹⁰⁴⁴ *Vid.* BERNARD, Elsa: «Taxation des produits énergétiques». En *Europe*, octobre 2007, n.° 10, commentaire 267, p. 33.

¹⁰⁴⁵ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». Dans la *Revista española de Derecho Financiero*, 2004, n.° 123, p. 729-730.

¹⁰⁴⁶ Arrêt Commission/Allemagne, C-240/01, EU:C:2004:251.

¹⁰⁴⁷ Arrêt X, C-426/12, EU:C:2014:2247.

Schedule 6 de la Finance Act 2000, plus ce qui est établi dans la Climate Change Levy (Fuel Use and Recycling Processes) Regulations 2005 ⁽¹⁰⁴⁸⁾.

§ 25. La Directive 2008/118/CE, en vertu de son article 1, paragraphe 2, continue à reconnaître le pouvoir des Etats membres pour, à des fins spécifiques, prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise, à condition que ces impositions respectent les règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt. Comme l'a exprimé la CJUE ⁽¹⁰⁴⁹⁾⁽¹⁰⁵⁰⁾⁽¹⁰⁵¹⁾⁽¹⁰⁵²⁾⁽¹⁰⁵³⁾⁽¹⁰⁵⁴⁾, pour considérer qu'une taxe poursuit une finalité spécifique, il est nécessaire que celle-ci ait pour objet assurer par elle-même la finalité prétendue.

§ 26. Pour déterminer le fait générateur de l'accise sur les produits énergétique du droit de l'Union, nous devons coordonner les dispositions de la Directive 2008/118/CE et de la DTE. Dans le cadre de l'obligation d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, il est essentiel que le fait générateur et, en particulier, le moment où survient l'exigibilité de l'accise soient identiques dans tous les Etats membres ⁽¹⁰⁵⁵⁾. L'article 2 de la Directive 2008/118/CE conserve la formule qui a servi de base pour l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur, en identifiant deux faits générateurs de l'impôt : la production (qui inclut l'extraction) et l'importation de produits soumis à accise dans le territoire de l'Union. La CJUE a interprété le concept d'importation d'accises en précisant que l'entrée dans le territoire de l'Union se produit lorsque les produits ont passé la zone où se trouve le premier bureau situé à l'intérieur du territoire douanier de l'Union ⁽¹⁰⁵⁶⁾⁽¹⁰⁵⁷⁾⁽¹⁰⁵⁸⁾. De son côté, la DTE ajoute au champ objectif comme faits générateurs de l'accise les faits indiqués dans les clauses résiduelles d'intégration établis dans l'article 2, paragraphe 3.

§ 27. La Directive 2008/118/CE, dans son article 7, paragraphe 1, détermine que le moment où survient l'exigibilité de l'accise est lors de « la mise à la consommation » et l'endroit où elle est considérée exigible est l'Etat membre où s'effectue la mise à la consommation. L'article 9 de la Directive 2008/118/CE ajoute que les conditions de

¹⁰⁴⁸ S.I. 2005/1715.

¹⁰⁴⁹ Arrêt Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108.

¹⁰⁵⁰ Dans ce sens, *vid.* arrêt EKW et Wein & Co., C-437/97, EU:C:2000:110, points 30, 31, 33, 35, 46, 47 et 48.

¹⁰⁵¹ Dans ce sens, *vid.* arrêt Hermann, C-491/03, EU:C:2005:157, point 16.

¹⁰⁵² *Vid.* PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: «El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido». Dans *Quincena Fiscal*, 2014, n.º 7, pp. 19-40.

¹⁰⁵³ *Vid.* CALVO VÉRGEZ, Juan: «El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional». dans *Quincena Fiscal*, 2015, n.º 3, pp. 95-119.

¹⁰⁵⁴ Arrêt Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149.

¹⁰⁵⁵ Arrêt The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac et autres, C-296/95, EU:C:1998:152, point 22.

¹⁰⁵⁶ Arrêt Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231.

¹⁰⁵⁷ *Vid.* KAUFF-GAZIN, Fabienne: «Extinction de la dette douanière». En *Europe*, juin 2010, n.º 6, commentaire 202, pp. 18-19.

¹⁰⁵⁸ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.; GARCÍA HEREDIA, Alejandro: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». Dans *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, n.º 147, pp. 928-934.

l'exigibilité seront celles en vigueur à la date de la survenance de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation. La question immédiate est alors que doit-on entendre par « mise à la consommation ». La Directive 2008/118/CE n'établit pas une définition générale mais utilise un système de détermination casuistique de l'exigibilité.

§ 28. Pour préciser la mise à la consommation dans la production de produits soumis à accise, nous devons faire une distinction entre la production sous régime de suspension de droits d'accise et celle qui a lieu en dehors de ce régime.

§ 29. Premièrement, conformément à l'article 7, paragraphe 2, point a), de la Directive 2008/118/CE, dans les « cas de production sous régime de suspension », on entend par mise à la consommation, la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, de ce genre de régime. Pour spécifier la « sortie régulière » du régime de suspension de droits d'accise, l'article 7, paragraphe 3, de la Directive 2008/118/CE établit trois règles spécifiques. Ces règles sont encadrées dans les cas où la production est suivie de circulation sous régime de suspension. Le critère général de mise à la consommation dans ces cas est la « réception des produits par le destinataire ». Nonobstant, l'article 7 ne donne pas d'information concernant le moment où se produit la sortie du régime de suspension de droits dans les cas de production sans circulation ultérieure. Dans ces cas-là, nous considérons que la sortie régulière a lieu lors de la « mise à disposition d'une personne physique ou morale des produits soumis à accise », en accord avec la définition de mise à la consommation proposée par la Commission Européenne ⁽¹⁰⁵⁹⁾. En ce qui concerne la « sortie irrégulière », dans les cas de production qui sont suivis de circulation sous régime de suspension de droits, l'article 10 de la Directive 2008/118/CE qui régleme les « irrégularités » est appliqué. Cependant, la Directive 2008/118/CE ne dit rien sur ce qui sera considéré mis à la consommation dans les cas de production sous régime de suspension de droits d'accise où la sortie irrégulière se produit hors du cadre de circulation. Nous concluons que dans ces cas-là, le moment de la sortie irrégulière doit s'identifier avec celui où les produits soumis à quittent qui l'entrepôt fiscal, en cohérence avec l'article 20, paragraphe 1, de la susmentionnée Directive.

§ 30. Deuxièmement, nous avons les « cas de production de produits énergétiques qui s'effectuent en dehors d'un régime de suspension de droits », y compris l'irrégulière. Dans ces cas-là, le fait générateur et le moment de survenance de l'exigibilité s'estompent. En absence d'une notion explicite de « production », nous considérons comme référence *a contrario sensu* l'article 21, paragraphe 6, de la DTE, qui retrouve le sens naturel du terme concernant « l'obtention de produits », y compris, le cas échéant, « l'extraction » suivant ce qu'établit l'article 2, point a), de la Directive 2008/118/CE,.

§ 31. La transposition espagnole s'effectue dans les articles 4, paragraphe 18, 5; 7 et; 17, point B, de la Loi 38/1992. La transposition française s'exécute avec l'application conjointe des articles 158 *ter*; 158 *quinquies*; 158 *octies*; 163, paragraphe 2; 265; 266 *quater* et; 267, paragraphe 1, du Code des douanes. Au Royaume Uni, la transposition s'effectue avec l'article 6, paragraphe 1, point b); 6AA, paragraphe 1 et 2, point c); 6AB, paragraphe 1, point b); 6AD, paragraphe 1 et 2, point c) et; 6AA, paragraphe 1,

¹⁰⁵⁹ DO C 322 de 21.12.1990, p. 2.

point b, de la *HODA*. Cette dernière transposition s'est également concrétisée avec les articles 5 ; 6, paragraphe 1, points a) et c) ; 7, points c), d), f) et h) ; 79; 80; 81 et; 82, de l' *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 32. Dans les cas d'importation de produits soumis à accise, l'accise devient exigible au moment de la mise à la consommation. Cela veut dire que, en vertu de l'article 2, point b) ; de l'article 4, n° 8) ; et de l'article 7, paragraphe 2, point d), de la Directive 2008/118/CE, dans les cas d'importation, le fait générateur et le moment où l'accise devient exigible s'identifient et incluent même les entrées de produits irrégulières. Par conséquent, la mise à la consommation se produit : a) avec l'entrée, y compris l'irrégulière, des produits dans le territoire de l'Union européenne ou ; b) si les produits soumis à accises sont inclus dans une procédure ou régime douanier en suspension de droits au moment de leur entrée dans l'Union, avec la sortie des produits de ce régime. Nonobstant, dans les cas d'importation où les produits sont immédiatement inclus dans un régime en suspensions de droits propre au régime général d'accises, conformément à l'article 7, paragraphe 2, point d), de la Directive 2008/118/CE, la mise à la consommation se produira lors de la sortie du régime en suspension de droits, suivant les termes généraux.

§ 33. La transposition de l'importation et du moment de l'exigibilité s'effectue en Espagne dans la Loi 38/1992, dans les articles 4, paragraphe 19 ; 5, paragraphe 1 et ; article 7, paragraphe 2. En France, elle est effectuée dans le Code de douanes, dans les articles 158 *quinquies*, paragraphe I, point a), et ; article 267. Au Royaume Uni, la transposition est menée à terme dans les articles 6 ; 6AB, paragraphe 1, point a) et ; 6AF, paragraphe 1, point a), de la *HODA*. Elle est également effectuée dans l'article 6, paragraphe 1, point d) de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*. Cependant, comme pour les transposition espagnole et française, cette dernière norme de la ci-dessus mentionnée *Regulations* ne fait pas référence à l'importation irrégulière.

§ 34. L'article 7, paragraphe 2, point b), de la Directive 2008/118/CE, intègre dans son catalogue de faits qui forment la mise à la consommation la détention de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits, limitée exclusivement aux cas où le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale. En Espagne, la reconnaissance de ce cas d'exigibilité s'effectue indirectement dans l'article 8, paragraphe 8, et l'article 7, paragraphe 11, de la Loi 38/1992. En France, cette exigibilité est établie dans l'article 158 *quinquies*, point c), du Code des douanes. Au Royaume Uni, elle est déterminée dans l'article 6, paragraphe 1, point b) de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 35. En vertu de l'article 21, paragraphe 1 et l'article 2, paragraphe 3, alinéas 2 et 3, de la DTE, en termes généraux, la destination à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme carburant ou d'autres hydrocarbures, à l'exception de la tourbe, pour combustible, sont identifiés comme faits générateurs et comme moments déterminants de l'exigibilité de l'accise sur les produits énergétiques. En ce qui concerne la transposition en Espagne, en France et au Royaume Uni, nous faisons référence à ce qui a été signalé dans le champ objectif d'application.

§ 36. La Directive 2008/118/CE établit une détermination négative de la mise à la consommation. En vertu de l'article 7, paragraphe 1, il n'est pas considéré comme mise à la consommation, la « destruction totale » ou la « perte irrémédiable » de produits placés sous un régime de suspension de droits, à condition que la cause dépende de la nature même des produits, par suite d'un cas fortuit ou de force majeure ou à la suite d'une autorisation émanant des autorités compétentes de l'État membre. Dans le paragraphe 5 de l'article 7 il est établi que chaque État membre fixe ses propres règles et conditions relatives à la détermination des pertes. Ce paragraphe entraîne le risque que la spécification de l'exigibilité puisse rester, indirectement non harmonisée. L'aptitude d'un produit pour être utilisé comme produit soumis à accise, comme élément déterminant de l'exigibilité de l'accise, doit être un concept autonome et interprété de manière uniforme dans tous les États membres. ⁽¹⁰⁶⁰⁾. En ce qui concerne la transposition des normes en Espagne, celle-ci s'effectue dans l'article 6 de la Loi 38/1992 et dans les articles 1, paragraphe 12 ; 15 ; 16 et ; 116, du *Real Decreto* 1165/1995. En France, il s'effectue dans les articles 158 C ; 158 *quinquies*, paragraphe I, point b); 158 *duodecies*, paragraphe I ; 267, paragraphe 1, deuxième alinéa, du Code des douanes. En ce qui concerne la transposition britannique, elle s'effectue dans les articles 7 et 21 de la *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 37. En vertu de l'article 21, paragraphe 4, de la DTE, les États membres peuvent prévoir que la l'accise est due lorsqu'il est établi qu'une condition relative à l'utilisation finale, fixée par la réglementation nationale aux fins de l'application d'un niveau réduit de taxation ou d'une exonération, n'est pas ou n'est plus remplie. Nous considérons que cette disposition doit être impérative et non pas facultative. En Espagne, la transposition s'effectue dans l'article 7, paragraphe 10, de la Loi 38/1992 ; en France, elle est reconnue dans l'article 265 B, paragraphe 3 du Code des douanes ; en ce qui concerne le cas de la transposition britannique, celle-ci se trouve dans l'article 10 de l'*HODA*.

§ 38. Finalement, la DTE, dans son article 21, paragraphe 5, établit des normes d'exigibilité pour les cas où l'électricité, le gaz naturel, le charbon, la coke et le lignite sont soumis à taxation. Premièrement, l'alinéa 5 du paragraphe 1 considère les cas où l'accise a pour objet l'électricité ou le gaz naturel, en déterminant comme règle générale que l'accise devient exigible au moment de leur fourniture par le distributeur ou le redistributeur. Deuxièmement, l'alinéa 4 du paragraphe 5 considère les cas où le charbon, la coke et le lignite sont soumis à taxation : l'accise devient exigible au moment de leur « fourniture par les sociétés » qui doivent être enregistrées à cette fin par les autorités compétentes.

§ 39. La transposition s'effectue en Espagne, concernant l'accise sur l'Électricité, dans les articles 92 et 95 de la Loi 38/1992. Le gaz naturel est soumis à accise dans le cadre de l'accise sur les Huiles minérales et les règles générales lui sont applicables. Cependant, l'article 7, paragraphe 14, de la Loi 38/1992, réglemente exceptionnellement l'exigibilité dans les cas de sortie du gaz naturel des usines (*fábricas*) ou des entrepôts fiscaux dans le cadre d'un contrat de fourniture de gaz naturel à titre onéreux, en considérant que celle-ci survient au moment où devient exigible la partie du prix correspondant au gaz naturel fourni dans chaque période de

¹⁰⁶⁰ *Vid.* arrêt Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817.

facturation. En ce qui concerne l'accise sur le charbon espagnole, la transposition s'effectue dans l'article 77 de la Loi 38/1992. En France, la transposition s'effectue dans le Code des douanes, en relation avec la TICGN, dans l'article 266 *quinquies*, paragraphe 2 ; concernant la TICC, dans l'article 266 *quinquies*, paragraphe 2. ; et en ce qui concerne la Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité, dans l'article 266 *quinquies* C. la transposition au Royaume Uni en ce qui concerne la *Climate Change Levy* s'effectue dans les articles 2, 4, 5, 6 et 7 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*.

§ 40. La DTE établit des cas de non soumission à accise dans les articles 21, paragraphes 3 et 6. L'article 21, paragraphe 6, de la DTE, établit un catalogue d'activités qui peuvent être considérées comme « production de produits énergétiques ».

§ 41. En Espagne, la transposition de l'article 21, paragraphe 3, de la DTE, concernant l'accise sur les Huiles minérales, dans l'article 4, n° 3 et dans l'article 47, paragraphe 1, point b), de la Loi 38/1992; la transposition de l'article 21, paragraphe 6, point c) de la DTE, nous pouvons la retrouver dans l'article 15, paragraphe 3, de cette même Loi. Concernant l'accise sur le charbon espagnole, l'article 78, paragraphe 3, de la Loi 38/1992, reprend l'article 21, paragraphe 3, de la DTE. La transposition française de l'article 21, paragraphe 3, de la DTE, s'effectue dans le Code des douanes et en ce qui concerne la TICPE dans l'article 265 C, paragraphe III et dans l'article 265 bis, paragraphe 3, point b) ; en ce qui concerne la TICGN, elle s'effectue dans l'article 266 *quinquies*, paragraphe 4, point b), et dans le paragraphe 5, n° 2, en ce qui concerne la Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité, elle s'effectue dans l'article 266 *quinquies* C, paragraphe 4, point 4. Finalement, la France transpose presque littéralement l'article 21, paragraphe 6, points a) et b), de la DTE, dans l'article 163, paragraphe 2, du Code des Douanes. Le Royaume Uni, de son côté, transpose les cas de non soumission à accise dans les articles 19A et 20A de la *HODA*. L'article 20A a donné lieu à l'*Hydrocarbon Oil (Mixing of Oils) Regulations 1985*.⁽¹⁰⁶¹⁾ La transposition de l'article 21, paragraphe 3, de la DTE, dans la *Climate Change Levy* est complexe et ressort des articles 23, paragraphe 3 ; 17 ; 24A ; et 13, de la *Schedule 6*.

§ 42. En ce qui concerne la capacité de recouvrement des accises sur les produits énergétiques, les *Excise Duty Tables* de la Commission européenne⁽¹⁰⁶²⁾ nous permettent d'observer comment la crise économique de 2008 toucha les recettes. La majorité des Etats membres, y compris l'Espagne et le Royaume Uni ont enregistré des baisses vers 2011, mais pas de façon substantielle. Le recouvrement des produits énergétiques et de l'électricité, dans ces cas, ont supporté la crise économique. D'autre part, en l'an 2011, neuf Etats membres, parmi eux la France, l'Allemagne, la Suède et le Danemark, ont atteints le recouvrement maximal pour ces concepts, ce qui nous mène à conclure que dans ces cas, les accises sur les produits énergétiques et l'électricité furent directement utilisés pour faire face aux effets de la crise économique. Ce qui nous intéresse dans ce cas-là est de pouvoir réitérer, avec certitude, que les accises sur les

¹⁰⁶¹ S.I. 1985/1450.

¹⁰⁶² EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Tax receipts – Energy products and Electricity* [en ligne]. Bruxelles, juillet 2015, REF 1043 (consultation, 11 octobre 2015). Disponible à : (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#)

produits énergétiques et l'électricité ont un effet de recouvrement important pour les Etats membres (note le recouvrement en Allemagne, au Royaume Uni, en Italie et en France) et représentent un instrument essentiel de la politique économique.

§ 43. Le système de “niveau minima de taxation” se traduit par une interdiction pour les Etats membres d'appliquer aux produits énergétiques et à l'électricité des niveaux de taxation inférieurs à ceux fixés par le droit de l'Union. De cette façon, l'article 4, paragraphe 1, de la DTE, atteste l'une des principales caractéristiques du système : la flexibilité. Avec cette configuration, les Etats membres peuvent introduire ou maintenir une accise unique générale ou plusieurs types d'accises sur les produits énergétiques et l'électricité, en respectant le niveau minima de taxation exigé moyennant l'accumulation de toutes les taxes ⁽¹⁰⁶³⁾⁽¹⁰⁶⁴⁾.

§ 44. À la composition des niveaux minima de taxation, s'ajoute une autre attestation de la flexibilité du système, qui est le pouvoir des Etats membres pour appliquer des taux de taxation différenciés. Ce pouvoir est encadré dans l'ensemble des options que la Commission ⁽¹⁰⁶⁵⁾ proposa pour les Etats membres afin que ces derniers puissent appliquer des politiques environnementales plus ambitieuses.

§ 45. Il convient de souligner la liberté conservée dans les Etats membres concernant les alternatives pour accorder les exonérations et réductions établies par la DTE ⁽¹⁰⁶⁶⁾. Ces alternatives de l'article 6 de la DTE sont une attestation supplémentaire de la flexibilité du régime. Cependant, dans un souci de simplicité, il est recommandé d'éliminer ce pouvoir formel, harmoniser la structure de l'accise et orienter la flexibilité vers des aspects de fond, comme la libre fixation des niveaux de taxation au-dessus des minima de l'Union.

§ 46. La DTE, sur renvoi de son article 7, paragraphe 1, accorde les niveau minima de taxation applicables aux carburants dans le tableau A de son annexe I. Le traitement différencié des essences en faveur de celles sans plomb en opposition à celles au plomb s'encadre dans un plan global environnemental qui prétend promouvoir les énergies moins polluantes. La proposition qui prétendait modifier la DTE ⁽¹⁰⁶⁷⁾ essayait que les Etats membres reproduisent la relation que le droit de l'Union établit entre les niveaux minima de taxation pour les diverses sources d'énergie. Afin d'assurer la cohérence et le succès des politiques de l'Union, il est souhaitable une modification dans ce sens.

§ 47. L'usage fréquent du gazole dans le cadre professionnel réclamerait une protection fiscale en faveur de la compétitivité. En conséquence, les Etats membres, en vertu de l'article 7, paragraphe 2, de la Directive 2003/96/CE, peuvent établir une distinction entre le gazole à usage commercial et le gazole à usage privé utilisé comme carburant. Comme exemples de transposition, nous pouvons mentionner, en relation à

¹⁰⁶³ ORTIZ CALLE, Enrique: «*El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente*». En *Noticias de la Unión Europea*, 2007, n.º 268, p. 102.

¹⁰⁶⁴ ESCOBAR LASALA, Juan José: «*El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos*». En DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinador); et al.: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 608.

¹⁰⁶⁵ COM(97) 30 final du 12.3.1997.

¹⁰⁶⁶ Arrêt Commission/Irlande, C-55/12, EU:C:2013:274, points 37 et 40.

¹⁰⁶⁷ COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 7.

l'Espagne, l'article 52 bis de la Loi 38/1992. Dans le cas français, le code des Douanes exerce ce pouvoir dans l'article 265 *septies*, en établissant un remboursement partiel de la TICPE. Bien que nous reconnaissons les effets nocifs pour l'environnement de l'usage du gazole comme carburant, nous reconnaissons également l'impact économique négatif qu'entraîne l'augmentation de la taxation du gazole comme carburant pour les entreprises européennes et leur perte de compétitivité par rapport à celles de pays tiers. Nous croyons qu'il est nécessaire de chercher un équilibre, qui pourrait s'obtenir si la distinction du traitement fiscal entre les usages commerciaux et privés du gazole était impérative. Cette alternative permettrait d'augmenter les niveaux minima de taxation pour les deux types d'usage. Le gazole à usage privé pourrait se rapprocher du niveau de taxation de l'essence, ce qui serait une raison de plus pour choisir une énergie moins polluante. Parallèlement, les entreprises concernées, directe ou indirectement, par l'accise verraient diminuer l'impact économique négatif.

§ 48. Le droit de l'Union permet que les carburants se rapprochent du niveau minima de taxation réduit lorsqu'ils sont utilisés à des fins industrielles et commerciales. L'article 8, paragraphe 2, de la DTE, signale expressément quelles sont les utilisations commerciales et industrielles qui autorisent l'exigence de taxation réduite. Les niveaux minima de taxation applicables aux carburants utilisés pour certaines utilisations industrielles ou commerciales sont fixés dans le tableau B de l'Annexe I de la DTE.

§ 49. En vertu des dispositions des articles 9 et 10 de la DTE, le tableau C de l'Annexe I de la susmentionnée Directive fixe les niveaux minima de taxation applicables aux combustibles et à l'électricité.

§ 50. Les niveaux minima de taxation fixés par le droit de l'Union ne prennent pas en considération tous les produits énergétiques compris dans le champ objectif d'application de l'accise. Il ressort de l'article 2, paragraphe 3, de la DTE, que les produits énergétiques autres que ceux pour lesquels un niveau de taxation est précisé dans la présente directive sont taxés en fonction de leur utilisation, au taux retenu pour le combustible ou le carburant équivalent ⁽¹⁰⁶⁸⁾.

§ 51. L'article 12 de la Directive 2008/118/CE établit un catalogue d'exonérations obligatoires liées traditionnellement au cadre des relations internationales. Dans la transposition espagnole, ces exonérations obligatoires sont introduites dans l'article 9, paragraphe 1, points a), b) et d), de la Loi 38/1992, conjointement avec les articles 4 et 5 du Real Decreto 1165/1995. Dans le cas français, le code des Douanes effectue une transposition, presque littérale, dans l'article 158 *septies*. Le Royaume Uni, de son côté, inclut ces exonérations obligatoires dans les articles 13A et 13B de la Customs and Excise Duties (General Reliefs) Act 1979 et dans The Customs and Excise (Personal Reliefs for Special Visitors) Order 1992. ⁽¹⁰⁶⁹⁾.

§ 52. Sans préjudice des autres dispositions du droit de l'Union, la DTE établit trois exonérations obligatoires dans son article 14. Conjointement avec l'obligation

¹⁰⁶⁸ *Vid.* arrêt Kronos Titan et Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 et C-44/13, EU:C:2014:216.

¹⁰⁶⁹ S.I. 1992/3156.

inconditionnelle ⁽¹⁰⁷⁰⁾d'instaurer ces exonérations, la DTE impose aux Etats membres une « obligation de contrôle fiscal » qui est menée à terme avec la détermination des conditions nécessaires en vue d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus. Éviter les distorsions de la concurrence constitue la base de cette obligation de contrôle fiscal, qui, à son tour, exige l'effectivité de son application de la part des Etats membres ⁽¹⁰⁷¹⁾.

§ 53. L'article 14, paragraphe 1, point a) de la DTE, déclare que les produits énergétiques et l'électricité utilisés pour produire de l'électricité ainsi que l'électricité utilisée pour maintenir la capacité de produire de l'électricité sont exonérés du paiement de l'accise. Cette exonération est inconditionnelle et suffisamment précise, de manière que les particuliers peuvent invoquer directement l'application de cette exonération, en opposition à une norme nationale contraire ⁽¹⁰⁷²⁾. Nonobstant, cette exonération a une grande exception : les Etats membres peuvent soumettre à taxation ces produits énergétiques et l'électricité pour des raisons ayant trait à la protection de l'environnement. Dans ces cas, la taxation de ces produits n'entre pas en ligne de compte dans le niveau minimum de taxation de l'électricité.

§ 54. En ce qui concerne l'exonération obligatoire, celle-ci est transposée en Espagne dans la Loi 38/1992, concernant l'accise sur les Huiles minérales, dans les articles 51, paragraphe 4 ; 50, paragraphe 1, Tarif 1^{er}, rubrique 1.16, et ; 50, paragraphe 1, tarif 1^{er}, rubrique 1.17. En relation à l'accise sur l'électricité, dans l'article 94, point 7, de cette Loi. En France, dans l'article 265 *bis*, paragraphe 3, point a) ; en ce qui concerne la TICGN, dans l'article 266 *quinquies*, paragraphe 5, point a) ; en ce qui concerne la TICC, dans l'article 266 *quinquies* B, paragraphe 5, point 1 ; en ce qui concerne la Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité, dans son article 266 *quinquies* C, paragraphe 5, point 1. Au Royaume Uni, la transposition s'effectue dans les articles 14 et 17 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, dans le cadre de la *Climate Change Levy*; et dans les articles 7 et 21 de *The Biofuels and Other Fuel Substitutes (Payment of Excise Duties etc.) Regulations 2004* ⁽¹⁰⁷³⁾.

§ 55. Suivant l'article 14, paragraphe 1, point b), de la DTE, « les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée » sont exonérés du paiement des droits d'accise. Conformément au critère indiqué par la CJUE ⁽¹⁰⁷⁴⁾, cette exonération est suffisamment claire et inconditionnelle, de façon à pouvoir être appliquée de manière autonome. L'exonération contient une limite dans son champ d'application : elle n'opère pas dans « l'aviation de tourisme privée ». cette définition a généré des conflits interprétatifs substantiels ⁽¹⁰⁷⁵⁾⁽¹⁰⁷⁶⁾. La disposition de la DTE permet en plus aux Etats membres de limiter la portée de cette exonération aux fournitures de

¹⁰⁷⁰ *Vid.* les arrêts Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291 et l'arrêt Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429 qui déclarent que la phrase d'introduction de l'article 14, paragraphe 1, de la DTE, ne permet pas de remettre en question le caractère inconditionnel de l'obligation d'exonération.

¹⁰⁷¹ Arrêt Commission/Finlande, C-185/00, EU:C:2003:639.

¹⁰⁷² Arrêt Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429.

¹⁰⁷³ S.I. 2004/2065.

¹⁰⁷⁴ Arrêt Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291.

¹⁰⁷⁵ Arrêt Systeme Helmholtz, C-79/10, EU:C:2011:797.

¹⁰⁷⁶ Arrêt Haltergemeinschaft LBL, C-250/10, EU:C:2011:862.

carburéacteur (code NC 2710 19 21). Finalement, il est convenable d'indiquer que l'article 14, paragraphe 2, de la DTE, permet aux États membres : a) de limiter le champ d'application des exonérations aux transports internationaux et intracommunautaire et ; b) lorsqu'un État membre conclut un accord bilatéral avec un autre État membre, il peut également suspendre les exonérations et appliquer un niveau de taxation inférieur au niveau minima fixé par la DTE.

§ 56. La transposition de l'exonération sur les carburants utilisés dans la navigation aérienne est menée à terme en Espagne, en ce qui concerne l'accise sur les Huiles minérales, dans l'article 4, paragraphe 4, et l'article 51, paragraphe 2, point a), de la Loi 38/1992. Dans le cas français, la transposition s'effectue en raison de la TICPE dans l'article 265 *bis*, paragraphe 1, point b) du code des Douanes. Comme particularité, cette disposition ne reproduit pas le concept d'« aviation de tourisme privée » car elle effectue une transposition en positif de la navigation aérienne soumise à l'exonération. Au Royaume Uni, la *HODA* identifie dans son article 1, paragraphe 3D, comme l'une des huiles soumises à accise l'« essence pour aviation » (*aviation gasoline*). Nonobstant, l'article 6, paragraphe 1A, point aa, de la *HODA*, établit pour l'essence pour aviation un taux de taxation de 0,3770 £ par litre, qui est, au moins, inférieur au taux établi pour le reste d'huiles légères. Or, l'article 13Ac de la *HODA* interdit que le carburéacteur au taux de taxation réduit (en vertu de l'article 11, paragraphe 1, point c), soit utilisé comme carburant pour l'aviation de tourisme privée et, pour définir ce dernier concept, la norme nous renvoie directement à l'article 14, paragraphe 1, point b), de la DTE. Au cas où le kérosène au taux de taxation réduit est utilisé, une déclaration doit être faite dans ce sens et lors du paiement correspondant sous les termes établis par la *Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008*. ⁽¹⁰⁷⁷⁾.

§ 57. En vertu de l'article 14, paragraphe 1, point c) de la DTE, sont exonérés du paiement des droits d'accise les combustibles pour la navigation dans des eaux communautaires (y compris la pêche). La norme exclut de l'exonération les produits énergétiques utilisés à bord de bateaux de plaisance privés et l'électricité produite à bord des bateaux. La DTE établit également des pouvoirs de limitation à l'exonération : premièrement, les États membres peuvent limiter le champ d'application des exonérations aux transports internationaux et intracommunautaires ; deuxièmement, lorsqu'un État membre conclut un accord bilatéral avec un autre État membre, ils peuvent également suspendre les exonérations et appliquer un niveau de taxation inférieur au niveau minima fixé par la DTE. Cette exonération a fait l'objet de pétitions de décision préjudicielle. Dans l'arrêt *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* ⁽¹⁰⁷⁸⁾, la CJUE établit un critère fondamental en affirmant que toute opération de navigation à des fins commerciales est comprise dans le champ d'application de l'exonération (point 23). Dans cet ordre d'idées, la Cour déclara que les distorsions peuvent se produire quel que soit le type de navigation commerciale qui est en cause (point 25). L'arrêt *Jan De Nul* ⁽¹⁰⁷⁹⁾ eut parmi ses objectifs la délimitation du concept « eaux communautaires » en déclarant qu'il fait référence à toutes les eaux que peuvent sillonner la totalité des navires utilisés pour le transport maritime, y compris ceux de grande taille qui peuvent

¹⁰⁷⁷ S.I. 2008/2599.

¹⁰⁷⁸ Arrêt *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, EU:C:2004:214.

¹⁰⁷⁹ Arrêt *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126.

circuler par voies maritimes à des fins commerciales (point 41). Dans l'arrêt *Sea Fighter* ⁽¹⁰⁸⁰⁾, la CJUE délimita le concept de navigation et déclara que l'exonération doit s'appliquer à la consommation d'hydrocarbures liée au déplacement d'un navire (point 19).

§ 58. La transposition en Espagne de cette exonération se trouve dans l'article 4, paragraphe 21, et l'article 51, paragraphe 2, point b), de la Loi 38/1992. La France transpose l'exonération en raison de la TICPE dans l'article 265 *bis*, paragraphe 1, point c) du code des Douanes. De la même façon que pour l'exonération concernant la navigation aérienne, le code des Douanes, établit une exonération en positif sur la navigation maritime, en évitant de mentionner les « navigations de plaisance privées ». Le Royaume Uni, de son côté, établit dans l'article 14A de la *HODA* une réduction de l'accise sur le biodiesel à un taux de taxation de 0,1114 £ par litre inférieur au taux de taxation fixé par l'article 6AA, ⁽¹⁰⁸¹⁾, lorsqu'il n'est pas utilisé comme carburant ou en vue d'accroître le volume final de n'importe quelle substance, pour la navigation de plaisance privée. De même, l'article 14E interdit que les huiles lourdes aux taux réduits et les *biomélanges* réduits soient utilisées comme carburant pour la navigation de plaisance privée. Dans ces trois dernières normes, la navigation de plaisance privée possède, par effet de renvoi, le sens établi dans l'article 14, paragraphe 1, point c) de la DTE. La déclaration de l'utilisation dans ce sens et le paiement correspondant doivent se faire conformément à l'*Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* ⁽¹⁰⁸²⁾.

§ 59. En relation avec les exonérations facultatives, l'article 14 de la Directive intègre une exonération au régime général des accises relative aux ventex aux voyageurs quittant le territoire de l'Union, effectués dans des magasins connus généralement sous le nom de *duty free shops*.

§ 60. La DTE considère qu'il y a lieu de permettre aux États membres d'appliquer certaines autres exonérations ou des niveaux réduits de taxation, lorsque cela ne nuit pas au bon fonctionnement du marché intérieur et n'entraîne pas de distorsions de concurrence. Ce pouvoir doit s'exercer conformément aux dispositions du droit de l'Union et sous un contrôle fiscal effectif. Malgré les limites et conditions exigées, nous considérons que ces exonérations et réductions des niveaux de taxation facultatifs vont à l'encontre de l'harmonisation européenne de la structure de l'accise sur les produits énergétiques. L'autonomie fiscale des États membres et la flexibilité du régime général d'accises sur les produits énergétiques et l'électricité doivent trouver leur place dans la grande marge que permet la fixation de niveaux de taxation supérieurs aux minima établis par le droit de l'Union. Cependant, les décisions de quand et pourquoi exonérer et/ou réduire la taxation de certains produits doivent être prises de façon consensuelle entre les États membres, en visant à la formation d'une structure d'une taxation unique européenne et, en définitive, à l'instauration d'une politique fiscale de l'Union européenne. En particulier, l'article 15 de la DTE, détermine les produits sur lesquels

¹⁰⁸⁰ Arrêt *Sea Fighter*, C-505/10, EU:C:2011:725.

¹⁰⁸¹ L'article 6AA, paragraphe 3, de la *HODA* détermine que le taux de taxation applicable au biogazole est le même que celui applicable aux huiles lourdes. L'article 6, paragraphe 1^a, point c), de la *HODA* établit comme taux de taxation pour les huiles lourdes 0,5795 £ par litre.

¹⁰⁸² S.I. 2008/2599.

les Etats membres peuvent appliquer des exonérations totales ou partielles ou des réductions du niveau de taxation.

§ 61. Les fins de protection environnementale de la DTE se manifestent a travers les bénéfices établis par les biocarburants et les biocombustibles. Ces produits sont neutres en émission de CO₂, et peuvent être produits à travers des cultures dans l'Union européenne et, en conséquence, peuvent favoriser l'économie rurale. L'article 16 de la DTE offre aux Etats membres la possibilité d'appliquer une exonération ou un taux de taxation réduit, sous contrôle fiscal, aux produits soumis à accise sur les produits énergétiques et l'électricité, lorsqu'ils sont constitués ou contiennent un ou plusieurs des produits suivants auxquels il fait référence. En ce qui concerne la transposition de ces bénéfices fiscaux, l'Espagne établit dans l'article 50 bis de la Loi 38/1992 les taux de taxation applicables aux biocarburants et aux biocombustibles, en se référant aux rubriques 1.13, 1.14 et 1.15 de l'article 50. La France, dans le cadre du code de Douanes, établit dans l'article 265 *bis* A en relation à la TICPE, une réduction des taux de taxation pour les combustibles renouvelables ; dans l'article 266 *quinquies*, paragraphe 7, elle déclare le biogaz du code NC 2711 29 exonéré de la TICGN lorsqu'il n'est pas mélangé avec du gaz naturel ; dans l'article 266 *quindecies*, paragraphe III, elle établit que les taux de taxation de la taxe supplémentaire de la Taxe générale sur les activités polluantes se réduisent en proportion à la quantité de biocarburants introduits dans les carburants soumis à accise. Au Royaume Uni, la *HODA* taxe le biogazole (article 6AA), les mélanges de biogazole et les huiles lourdes (article 6AA), le bioéthanol (article 6AD) et les mélanges de bioéthanol et de huiles des hydrocarbures (article 6AE). Nonobstant, les taux de taxation établis sont les mêmes que ceux établis pour les huiles lourdes dans le cas du biogazole et ses mélanges, et de ceux établis pour l'essence sans plomb dans le cas du bioéthanol et ses mélanges. L'article 14A et 14B établissent des réductions sur les accises sur le biogazole et sur les mélanges de biogazole (*bioblend*), respectivement. En ce qui concerne la *Climate Change Levy*, l'article 13 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000* déclare la fourniture de produits exonérée si ces derniers sont utilisés dans la production de biogazole, de mélanges de biogazole, de bioéthanol et de mélanges de bioéthanol.

§ 62. L'article 17 de la DTE intègre diverses possibilités de réduction du niveau de taxation en faveur de certaines entreprises. Tel que l'indique la Commission ⁽¹⁰⁸³⁾, ces bénéfices fiscaux ont pour objectif de protéger la concurrence des entreprises européennes face à des pays tiers. Une de ces réduction a comme bénéficiaire les « entreprises grandes consommatrices d'énergie ». L'article 17, paragraphe 1, point a), permet aux Etats membres d'appliquer à ces entreprises des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques utilisés pour le chauffage, les moteurs stationnaires, les installations et les machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics ainsi que pour l'électricité, à condition que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise.

§ 63. Le pouvoir de l'article 17, paragraphe 1, de la DTE est retrouvé en Espagne dans l'article 98, point f), de la Loi 38/1992. La France exerce ce pouvoir dans le code des Douanes, dans l'article 265 *nonies*; en ce qui concerne la Taxe intérieure sur la

¹⁰⁸³ COM(97) 30 final du 12.3.1997.

consommation finale d'électricité, dans l'article 266 *quinquies* C, paragraphe 5, point 5 ; en ce qui concerne la TICC, dans l'article 266 *quinquies* B, paragraphe 5, point 4. Au Royaume Uni, ce pouvoir est retrouvé dans l'article 51 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*, dans le cadre de la *Climate Change Levy*.

§ 64. L'article 17, paragraphe 1, point b), de la DTE, permet aux Etats membres d'appliquer à ces entreprises des réductions fiscales sur la consommation de produits énergétiques utilisés pour le chauffage, les moteurs stationnaires, les installations et les machines utilisées dans la construction, le génie civil et les travaux publics ainsi que pour l'électricité, lorsque des accords sont passés avec des entreprises ou des associations d'entreprises, ou lorsque des régimes de permis négociables ou des mesures équivalentes sont mis en oeuvre. Pour l'application de ces réductions deux conditions doivent être remplies : premièrement, que les accords ou régimes de permis négociables ou mesures équivalentes doivent permettre la réalisation des objectifs environnementaux ou un rendement énergétique accru ; deuxièmement, que les niveaux minima communautaires de taxation prévus par la présente directive soient respectés en moyenne pour chaque entreprise. Nous pouvons observer au Royaume Uni comment le régime de la *Climate Change Levy* inclut cette possibilité de réduction fiscale dans les articles 42, 44, 46, 47, 48 et 50 de la *Schedule 6* de la *Finance Act 2000*.

§ 65. L'article 17, paragraphe 2, de la DTE, permet aux Etats membres appliquer aux « entreprises grandes consommatrices d'énergie » un niveau de taxation allant jusqu'à zéro sur les utilisations des produits énergétiques et de l'électricité soumis à accises. Cependant, le paragraphe mentionné ci-dessus confère ce pouvoir « [N]onobstant l'article 4, paragraphe 1 » de la DTE, c'est-à-dire, à condition qu'ils ne soient pas inférieurs aux niveaux minima prévus par la présente DTE. En ce qui concerne les entreprises ⁽¹⁰⁸⁴⁾ qui ne sont pas des « entreprises grandes consommatrices d'énergie », le paragraphe 3 de l'article 17 permet aux États membres d'appliquer un niveau de taxation représentant 50 % des niveaux minima fixés dans la présente directive aux produits énergétiques et à l'électricité qu'elles utilisent.

§ 66. L'article 15, paragraphe 3, de la DTE permet aux Etats membres d'appliquer un niveau de taxation allant jusqu'à zéro aux produits énergétiques et à l'électricité utilisés pour des travaux agricoles, horticoles ou piscicoles et dans la sylviculture. La Commission signale dans la proposition qu'elle prétendait le modifier ⁽¹⁰⁸⁵⁾ étant donné que ce paragraphe représente une incohérence sur la façon dont elle traite les différents secteurs dans le marché intérieur. À cet égard, la Commission considère nécessaire de subordonner l'application de cette taxation à une contrepartie permettant d'assurer des avancées dans le domaine de l'efficacité énergétique.

§ 67. En plus de toutes les exonérations et réductions mentionnées auparavant, l'article 19, de la DTE permet aux États membres d'introduire des exonérations ou des réductions supplémentaires pour des raisons politiques spécifiques, à condition que le Conseil statue à l'unanimité et sur proposition de la Commission.

¹⁰⁸⁴ En ce qui concerne les entreprises de l'article 11 de la DTE.

¹⁰⁸⁵ COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 11.

§ 68. Dans un autre domaine, l'article 23 de la DTE permet aux Etats membres de rembourser les montants de taxe déjà acquittés sur des produits énergétiques contaminés ou mélangés accidentellement et qui sont réintégrés en entrepôt fiscal à la des fins de traitement. Ce droit au remboursement est reconnu en Espagne dans l'article 52, point d) de la Loi 38/1992. De même, le Royaume Uni établit ce remboursement dans l'article 20 de la *HODA*.

§ 69. La Directive 2008/118/CE a reconfiguré le schéma des opérateurs des accises établi dans la Directive 92/12/CEE. Aujourd'hui, le régime fait une distinction entre les entrepositaires agréés, les destinataires enregistrés et les expéditeurs enregistrés. L'entrepositaire agréé continue à être l'opérateur principal du système d'accises du droit de l'Union. ⁽¹⁰⁸⁶⁾. Dès sa conception, il se trouve étroitement lié à un autre élément essentiel du régime, l'entrepôt fiscal, défini dans l'article 4, point 11, de la Directive 2008/118/CE. L'article 16, paragraphe 2, établit un ensemble d'obligations pour l'entrepositaire agréé, notamment celle de fournir une garantie afin de couvrir les risques inhérents à la production, à la transformation et à la détention des produits soumis à accise. Le destinataire enregistré est défini dans l'article 4, point 9) de la Directive 2008/118/CE. Cette Directive, dans son article 19, paragraphe 2, détermine *mutatis mutandis* un ensemble d'obligations minimales pour les destinataires enregistrés. L'expéditeur enregistré est reconnu dans l'article 4, point 10) de la Directiva 2008/118/CE.

§ 70. Dans la Directive 92/12/CEE, il n'existait pas de référence directe à la question de qui devrait être considérée la personne redevable des droits d'accise. Le changement de traitement se produit avec la Directive 2008/118/CE qui consacre l'article 8 à cette délimitation. Cette détermination est indispensable pour que non seulement les conditions d'exigibilité, mais aussi leurs effets, soient identiques dans tous les Etats membres, tel que le demande le bon fonctionnement du marché intérieur. Pour mener à terme cette détermination, la Directive a opté pour faire une distinction selon chaque cas de mise à la consommation : la sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits, la détention de produits soumis à accise en dehors de ce régime, la production ou l'importation de produits soumis à accise. Dans tous ces cas-là, prime l'intérêt pour obtenir le recouvrement effectif de la dette fiscale. En cohérence avec cette idée, le paragraphe 2 de l'article 8 instaure le paiement de la dette à titre solidaire. Dans la transposition espagnole, les débiteurs sont établis dans l'article 8, paragraphe 1, de la Loi 38/1992. En France, la détermination du débiteur est plus dispersée que dans la transposition espagnole et ressort de l'interprétation conjointe des articles 158 *octies*, paragraphe II, point a) ; 158 *nonies*, paragraphe II ; 158 *decies*, paragraphe II ; 158 *quinquies*, du Code des Douanes. Le Royaume Uni détermine le débiteur tenu au paiement dans l' *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, dans les articles 8, 9, 10, 11, 12, 17, 18 et 19.

¹⁰⁸⁶ Dans ce sens, BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 567, quien considère l'entrepositaire agréé comme étant la base de tout le régime.

b) Mouvement de produits soumis à accise.

§ 71. La configuration du système original de mouvement de produits soumis à accise pris en considération que ces produits supportent une charge fiscale élevée et une différence prononcée entre les taux de taxation. En conséquence, le mouvement sous un régime de suspension de droits, fut constitué comme le système principal de mouvement de produits soumis à accise. Cependant, la réglementation du mouvement sous un régime en suspension de droits s'est avérée être excessivement complexe. La réaction à cet excès de formalités s'est matérialisé dans la Directive 2008/118/CE, qui simplifie et modernise les procédures sans diminuer les capacités de contrôle des autorités compétentes. Il faut souligner que la Directive identifie de façon précise les cas de mouvement sous un régime de suspension de droits. Si nous ajoutons à ces cas l'article 20 qui fixe les moments où le mouvement sous un régime de suspension de droit débute et prend fin, nous pouvons vérifier un progrès concret du droit de l'Union dans la réglementation de ce régime de mouvement. En Espagne, les cas de mouvement sous un régime de suspension de droit sont transposés par la Loi 38/1992, dans l'article 16, paragraphe 3, points a) à f) inclus, et dans l'article 11. En France, ils sont transposés dans le Code de Douanes, dans l'article 158 *terdecies* et dans l'article 158 *septies*, paragraphe II. Par ailleurs, au Royaume Uni, ils sont transposés dans l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, dans les articles 3, paragraphe 3 ; 35 ; point a) ; 35, point b) ; 36 ; 37 ; point b) et ; 54, paragraphe 1.

§ 72. L'article 18 de la Directive 2008/118/CE établit l'obligation de fournir une garantie pour couvrir les risques inhérents au mouvement en suspension de droits d'accise valable dans toute la Communauté. Elle doit être en principe fournie par l'entrepoteur agréé expéditeur ou l'expéditeur enregistré, selon le cas. Lorsqu'il s'agit de l'entrepoteur agréé, cette garantie s'ajoute à celle qu'il doit fournir pour couvrir les risques inhérents à la production, à la transformation et à la détention des produits soumis à accise. C'est pourquoi, il est étonnant que le CESE ⁽¹⁰⁸⁷⁾ ait suggéré sa limitation aux cas où, selon l'Etat membre intéressé, il existait des signes d'une possible évasion fiscale, car cela pourrait devenir un obstacle au fonctionnement du marché intérieur en étant trop onéreuse pour les opérateurs concernés. De plus, l'article 18, paragraphe 2, admet la possibilité que l'Etat membre d'expédition exige qu'une garantie soit constituée par le transporteur, le propriétaire des produits soumis à accise, le destinataire ou conjointement par plusieurs de ces personnes ou par l'entrepoteur agréé expéditeur ou par l'expéditeur enregistré, conjointement. L'objectif serait, d'après la Commission ⁽¹⁰⁸⁸⁾, de permettre que les opérateurs concilient mieux la responsabilité fiscale et la responsabilité commerciale.

§ 73. La Décision n.º 1152/2003/CE ⁽¹⁰⁸⁹⁾ crée un système informatisé de contrôle des mouvements de produits soumis à accises, connu comme EMCS. L'article 1 de la Décision fixe deux objectifs. Le premier objectif, très spécifique, consiste à permettre la transmission électronique du document administratif d'accompagnement et l'amélioration des contrôles. Le deuxième a une grande étendue qui est d'améliorer le fonctionnement du marché intérieur en simplifiant le mouvement intracommunautaire

¹⁰⁸⁷ DO C 69 du 18.3.1991, p. 27.

¹⁰⁸⁸ COM(2008) 78 final/3 du 3.3.2008.

¹⁰⁸⁹ DO L 162 du 1.7.2003, pp. 5-8.

des produits circulant en régime de suspension de droits d'accises. Dans le rapport effectué par la Commission ⁽¹⁰⁹⁰⁾ il a été souligné que la plupart des Etats membres et des opérateurs commerciaux considéraient que les objectifs de la Décision n.º 1152/2003/CE ont été appliqués de manière satisfaisante, que leurs mécanismes de gouvernance ont bien fonctionné et que le EMCS a représenté une importante amélioration par rapport au système antérieur sur support papier.

§ 74. La Directive 2008/118/CE, dans son article 21, considère qu'un mouvement de produits soumis à accise est considéré comme ayant lieu sous un régime de suspension de droits uniquement s'il est effectué sous le couvert d'un document administratif électronique (dorénavant, e-AD). De cette façon, la Directive confère au e-AD le caractère de pièce fondamentale dans le mouvement de produits sous un régime de suspension de droits. L'importance du e-AD a été transposée en Espagne dans l'article 16, paragraphe 4, de la Loi 38/1992; en France, dans l'article 158 *quaterdecies*, paragraphe I, et l'article 158 *septdecies*, du code des Douanes; au Royaume Uni, dans les articles 41, 53 et 57 de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 75. Sur ordre de l'article 29, paragraphe 1, de la Directive 2008/118/CE, la Commission a établi le Règlement (CE) n.º 684/2009 ⁽¹⁰⁹¹⁾ par lequel s'instaurent des dispositions d'application de la Directive 2008/118/CE concernant les procédures informatisées applicables au mouvement de produits soumis à accise sous le régime de suspension de droits. En conséquence, la forme et le contenu des messages dans la procédure de mouvement de produits soumis à accise sous le régime de suspension de droits devront remplir les dispositions de l'annexe I et, le cas échéant, compléter les champs de données avec les codes que fixe l'annexe II.

§ 76. Nous rappelons que la détermination du champ d'application objectif des accises sur les produits énergétiques n'est pas exhaustive et que divers produits seront considérés ou pas comme des produits soumis à accise selon leur utilisation. Dans cet ordre d'idées, l'article 20 de la DTE déclare que seuls les produits énergétiques qu'il mentionne sont soumis aux dispositions en matière de contrôles et de circulation de la Directive 2008/118/CE.

§ 77. Par conséquent, l'application conjointe de la Directive 2008/118/CE, de la Décision n.º 1152/2003/CE et du Règlement (CE) n.º 684/2009 détermine : Formalités à remplir avant le début d'un mouvement de produits soumis à accise; procédures en cas de modification de la destination du mouvement; procédure en cas de fractionnement de mouvements de produits soumis à accise ; formalités à accomplir à la fin du mouvement des produits soumis à accise (y compris l'accusé de réception ou le rapport d'exportation, selon le cas) ; procédure de secours ; procédure subsidiaire à l'accusé de réception ; et procédure subsidiaire au rapport d'exportation.

§ 78. La règle générale, selon l'article 28 de la Directive 2008/118/CE est que l'accusé de réception ou le rapport d'exportation, selon le cas, attestent qu'un mouvement de produits soumis à accise a pris fin. Cependant, la Directive 2008/118/CE

¹⁰⁹⁰ COM(2013) 850 final du 3.12.2013, pp. 5-8.

¹⁰⁹¹ DO L 197 du 29.7.2009, pp. 24-64.

prend considération des exceptions. La transposition des normes sur la preuve qu'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits a pris fin se retrouve en Espagne dans l'article 14, paragraphes 10 et 11, du *Real Decreto* 1165/1995 ; en France dans l'article 158 *octodecies*, paragraphe I, du code des Douanes, et dans l'article 2, paragraphe II, du Décret n° 2010-632; au Royaume Uni, dans les articles 46, paragraphe 6 ; et 49, paragraphes 3 et 4, de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 79. L'article 13 de la Directive 2008/118/CE exige que dans les cas de mouvement de produits soumis à accise livrés à un destinataire qui bénéficie des exonérations obligatoires visées dans la même Directive, circulant sous un régime de suspension de droits en vue d'être livrés à un destinataire soient accompagnés d'un « certificat d'exonération », sans préjudice des dispositions concernant le e-AD et la procédure générale de mouvement sous régime de suspension de droits. Le deuxième paragraphe du susmentionné article 13 ordonne à la Commission d'arrêter la forme et le contenu du certificat, cependant, le Règlement (CE) n.° 31/96 ⁽¹⁰⁹²⁾ est toujours en vigueur. L'Espagne réglemente le certificat d'exonération dans l'article 4, paragraphe 4, point d), du *Real Decreto* 1165/1995. La France transpose cette exigence dans l'article 158 *septies*, paragraphe II, du code des Douanes. Au Royaume Uni, la transposition s'effectue dans l'article 3, paragraphe 1, et dans l'article 43 de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 80. En ce qui concerne le mouvement de produits soumis à accise après la mise à la consommation, le droit de l'Union, réglemente le régime d'acquisition par les particuliers, le régime de détention dans un autre Etat membre et le régime de vente à distance. Il réglemente également les cas de destructions et pertes de produits, ainsi que les irrégularités au cours des mouvements.

§ 81. Le régime de mouvement et imposition des produits soumis à accise acquis et transportés par des particuliers après la mise à la consommation repose sur le principe de taxation dans l'Etat membre d'acquisition. La raison qui justifie et explique ce critère est que la détention et le transport de produits acquis par les particuliers obéissent à des fins personnelles et non commerciales. De cette façon, l'acquisition de ces produits pour la consommation personnelle serait conforme, en principe, avec la nature des accises comme taxes sur la consommation et avec l'idée que leur exigibilité doit survenir au moment et dans l'Etat membre où ils sont mis à la consommation.

§ 82. Des termes de l'article 32 de la Directive 2008/118/CE, la disposition exige comme première grande condition, que les produits soumis à accise soient acquis par un particulier pour ses besoins propres. Dans cet ordre d'idées, la norme se soucie d'établir les paramètres auxquels les Etats membres doivent, en particulier, prêter attention pour déterminer si les produits soumis à accise sont destinés aux besoins propres. Nonobstant, nous considérons que ces critères (qu'avec la Directive 92/12/CEE étaient utilisés pour déterminer si les produits étaient destinés à des « fins commerciales ») ne devraient pas avoir une application catégorique dans la détermination d'un usage destiné aux besoins propres, mais seulement indicative.

¹⁰⁹² DO L 8 du 11.1.1996, pp. 11-15.

§ 83. Or, le paragraphe 4 de l'article 32 de la Directive 2008/118/CE établit une réglementation différente pour les cas d'acquisition d'huiles minérales déjà mises à la consommation dans un autre État membre. La disposition permet aux États membres de prévoir que les droits d'accise deviennent exigibles dans l'État membre de consommation lors de l'acquisition d'huiles minérales, à condition que ces produits soient transportés au moyen de « modes de transport atypiques » par un particulier ou pour son compte. La *CJCE* (¹⁰⁹³) a reconnu qu'il s'agit d'une solution juridique exceptionnelle qui, en définitive, a comme résultat la restauration de l'application du principe de taxation dans l'État membre de destination.

§ 84. La transposition de l'article 32 de la Directive 2008/118/CE s'effectue en Espagne dans l'article 15, paragraphes 8, 9 et 10, et l'article 16, paragraphe 1, tous deux de la Loi 38/1992 et, parallèlement, dans l'article 19, paragraphe 3, du Règlement 1165/1995. Les normes espagnoles maintiennent le sens de la Directive 92/12/CEE dans la mesure où les critères établis sont pour définir les fins commerciales du mouvement. En France, la transposition s'effectue dans l'article 267 *bis* du code des Douanes, mais en changeant la perspective afin d'établir comme règle générale la soumission de ces produits sauf quand ils sont transportés autrement que dans le réservoir des véhicules ou dans un bidon de réserve. Au Royaume Uni, la transposition s'effectue dans l'article 13, en particulier dans les paragraphes 3 et 4, et dans l'article 14, tous deux de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, en maintenant également le critère des fins commerciales en vigueur. L'application du susmentionné article 14 devrait se faire conjointement avec *The Excise Duties (Personal Reliefs) (Fuel and Lubricants Imported in Vehicles) Order 1989*, (¹⁰⁹⁴), y compris les modifications effectuées par *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995* (¹⁰⁹⁵).

§ 85. Comme deuxième grande condition exigée pour l'applicabilité du régime d'acquisition par les particuliers, la disposition insiste sur le fait d'exiger que le transport soit effectué par le particulier lui-même, en éliminant toute ambiguïté qui pourrait suggérer la possibilité de la participation d'un agent (¹⁰⁹⁶)(¹⁰⁹⁷).

§ 86. Les articles 33, 34 et 35 de la Directive 2008/118/CE réglementent les cas de mouvement de produits soumis à accise déjà mis à la consommation qui, à la différence du régime d'acquisition par les particuliers, s'effectuent à des fins commerciales. Ces cas répondent primordialement aux besoins d'opérateurs petits et/ou occasionnels du marché et c'est en eux, en raison précisément à leur caractère occasionnel, que se rétablit l'application du principe de taxation dans l'État membre de destination. En ce qui concerne les conditions d'exigibilité et le taux de taxation applicable au régime de détention dans un autre État membre, l'article 33, paragraphe 2, établit que ce sont ceux en vigueur à la date où les droits deviennent exigibles dans cet autre État membre, au même titre que la règle générale établie dans l'article 9 de la Directive 2008/118/CE. En ce qui concerne qui est la personne redevable des droits d'accise, l'article 33, paragraphe 3 établit qu'il s'agit de la personne qui effectue la livraison, ou qui détient

¹⁰⁹³ Arrêt Granberg, C-330/05, EU:C:2007:679.

¹⁰⁹⁴ S.I. 1989/1898.

¹⁰⁹⁵ S.I. 1995/1777.

¹⁰⁹⁶ Arrêt *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac et autres*, C-296/95, EU:C:1998:152.

¹⁰⁹⁷ Arrêt Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733.

les produits destinés à être livrés, ou à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre ⁽¹⁰⁹⁸⁾. De son côté, l'article 34, paragraphe 2, établit une série d'obligations à remplir pour la personne redevable des droits d'accise. Celles-ci sont complexes en prenant en considération que généralement il s'agit de petites entreprises pour qui il est difficile d'assumer le paiement d'une garantie préalable et de mener à terme les formalités nécessaires dans l'État membre où se produit la consommation finale. À cause du caractère commercial du transport, la Directive 2008/118/CE exige dans ces cas que les produits circulent entre les territoires des différents États membres sous le couvert d'un document d'accompagnement comportant les éléments essentiels du document e-AD.

§ 87. La transposition au Royaume Uni des normes sur le régime de détention dans un autre État membre s'effectue de manière éparse, dans les articles 3, paragraphe 1 ; 13 ; 65 ; 66 ; 68 ; 69 ; 70 ; 73 ; 74 ; 86 et ; 87, de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*; ainsi que dans l'*Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* ⁽¹⁰⁹⁹⁾; et l'*Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999* ⁽¹¹⁰⁰⁾. En Espagne, la transposition se produit dans le cadre de la loi 38/1992, dans les articles 4, paragraphe 13 ; 7, paragraphe 7 ; 8, paragraphe 2, point d) ; 10, paragraphe 1, point d) ; 15, paragraphe 7 ; 16, paragraphe 3, point g) ; 18, paragraphe 1. Elle s'effectue également dans le Règlement 1165/1995 dans l'article 1, paragraphe 6 ; 19, paragraphe 7 et ; 23. En France, la transposition s'exécute dans le code des Douanes, dans les articles 158 *quaterdecies*, paragraphe II ; 158 *unvicies*, paragraphe I, point 1 ; 158 *quaterdecies*, paragraphe III ; 158 *novodecies*, paragraphe I ; 267 et ; 158 *unvicies*.

§ 88. La DTE régleme un cas qui emprunte des éléments du régime d'acquisition par les particuliers et du régime de détention dans un autre État membre. Malgré cela, la solution juridique est catégorique ; l'application du principe de taxation dans l'État membre d'acquisition. En raison des fins commerciales du cas, nous le plaçons dans le contexte du régime de détention dans un autre État membre, mais, en raison du principe qui régit, nous signalons le caractère exceptionnel de son appartenance. L'article 24 de la DTE ne soumet pas à accise les produits énergétiques mis à la consommation dans un État membre, contenus dans les réservoirs normaux des véhicules automobiles utilitaires et destinés à être utilisés comme carburant par ces mêmes véhicules, ainsi que contenus dans des conteneurs à usages spéciaux et destinés à être utilisés pour le fonctionnement, pendant le transport, des systèmes dont sont équipés ces mêmes conteneurs. La CJCE considéra ⁽¹¹⁰¹⁾ que le concept de « véhicules automobiles utilitaires » doit avoir une interprétation ample, et étend son application aux engins agricoles et en incluant non seulement la propulsion mais aussi d'autres fonctions propres aux véhicules. L'article 24 définit les « réservoirs normaux » et les « conteneurs à usages spéciaux ». Cependant, la CJUE ⁽¹¹⁰²⁾ reconnut la difficulté de qualifier les réservoirs qui correspondent à ces concepts. Dans cet exercice, la Cour a relégué le critère qui exige que le réservoir soit fixé par le constructeur dans la mesure où ce réservoir est utilisé pour la propulsion des véhicules ou pour le fonctionnement des

¹⁰⁹⁸ Vid. Arrêt Gross, C-165/13, EU:C:2014:2042, points 25, 27 et 28.

¹⁰⁹⁹ S.I. 1995/1046.

¹¹⁰⁰ S.I. 1999/1565.

¹¹⁰¹ Arrêt Meiland Azewijn, C-292/02, EU:C:2004:499.

¹¹⁰² Arrêt Holger Forstmann Transporte, C-152/13, EU:C:2014:2184.

systèmes de réfrigération et autres systèmes. La CJUE confère à l'article 24 une interprétation large en faveur de la fonctionnalité.

§ 89. En Espagne, l'article 24 de la DTE est transposé dans l'article 47, paragraphe 2, de la Loi 38/1992. En France, il est transposé dans l'article 267 *bis*, paragraphe 4 du code des Douanes, en relation avec la TICPE, sans distinguer s'il s'agit de véhicules commerciaux ou de particuliers. Au Royaume Uni, la transposition s'effectue dans *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995* ⁽¹¹⁰³⁾.

§ 90. Comme troisième et dernier cas de mouvement après la mise à la consommation, la Directive 2008/118/CE régleme les ventes à distance. Selon l'article 36 de la Directive, ces cas sont composés, d'une part, par l'expédition ou transport de produits soumis à accise déjà mis à la consommation dans un État membre effectuée, directement ou indirectement par le vendeur ou pour le compte de celui-ci et, d'autre part, par l'achat par une personne autre qu'un entrepositaire agréé ou un destinataire enregistré établie dans un autre État membre qui n'exerce pas d'activité économique indépendante. À ces fins, la norme établie que l'État membre de destination est l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport. Le fait que le vendeur assume la responsabilité du transport constitue un élément essentiel de ce régime, qui marque la différence avec le régime d'acquisition par les particuliers. De même, le paragraphe 4 de l'article 36 exige au vendeur ou au représentant fiscal, selon el cas, de se conformer à certaines prescriptions.

§ 91. En Espagne, la transposition s'effectue dans la Loi 38/1992, dans les articles 4, paragraphe 33; 4, paragraphe 28; 7, paragraphe 6; 8, paragraphe 3; 10, paragraphe 1, point e); 15, paragraphe 7; 16, paragraphe 3, point h) et; 18, paragraphe 1. En France, le régime de vente à distance est transposé dans les articles 158 *unvicies*, paragraphes II et III; 158 *duovicies*; 267, du *Code des Douanes*. Au Royaume uni, la transposition s'effectue dans l'article 16 de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*. La procédure est régleme dans la partie 12 de la susmentionnée *Regulations*, intitulée «*Distance sales of excise goods from another member State Devolution*». Finalement, en ce qui concerne le remboursement, celui-ci est transposé dans *The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* ⁽¹¹⁰⁴⁾.

§ 92. L'article 37 de la Directive 2008/118/CE régleme dans les cas de détention dans un autre Etat membre et de vente à distance les cas de « destruction totale ou perte irrémédiable » de produits soumis à accise. Cette réglementation constitue l'alter ego de celle effectué à l'occasion du mouvement sous régime de suspension de droits et, de la même façon, pour permettre son application, les pertes ou les destructions doivent être dûes à une cause dépendant de la nature même des produits, par suite d'un cas fortuit ou de force majeure ou à la suite d'une autorisation émanant des autorités compétentes de cet État membre, en générant l'effet (similaire) que les droits d'accise ne sont pas exigibles dans l'État membre du sinistre. La transpsition en Espagne s'effectue dans l'article 16, paragraphe 2, de la Loi 38/1992, ainsi que dans l'article 1, paragraphe 10, et l'article 16, point B, tous deux du Règlement 1165/1995. En France, les pertes sont réglementées dans l'article 158 *duodecies*, paragraphe II, du Code des Douanes. Au

¹¹⁰³ S.I. 1995/1777.

¹¹⁰⁴ S.I. 1995/1046.

Royaume Uni, la transposition se matérialise dans l'article 21 de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 93. La Directive 2008/118/CE prend également en considération les cas d'irrégularités au cours des mouvements dans le cadre des régimes de détention dans un autre Etat membre et de vente à distance. À cet égard, l'article 38, paragraphe 4, définit le concept d'« irrégularité ». Le critère large et général utilisé dans l'article 38 est, en substance, le même que celui de l'article 10 de la même Directive. En Espagne, ces irrégularités sont transposées dans l'article 7, paragraphe 9, et dans l'article 17, point B), tous deux de la Loi 38/1992. En France, les irrégularités seraient considérées, *a contrario sensu*, dans l'article 158 *duodecies* du code des Douanes. C'est au Royaume Uni où la transposition s'effectue dans l'article 17 et dans la partie 14 «*Irregularities in the course of a movement of excise goods already released for consumption*» de l'*Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

c) Les marques fiscales.

§ 94. L'article 39 de la Directive 2008/118/CE permet, sans préjudice des règles générales sur le moment et le lieu de l'exigibilité, que les Etats membres exigent que les produits soumis à accise soient munis de marques fiscales ou de marques nationales de reconnaissance utilisées à des fins fiscales lors de leur mise à la consommation sur leur territoire, ou, dans les cas de détention dans un autre Etat membre ou de vente à distance, lors de leur entrée sur leur territoire. L'usage de marques fiscales a pour objet servir d'outil pour éviter toute forme de fraude, évasion ou abus. Cependant, l'article 39, paragraphe 3, tient compte de l'obligation d'assurer le fonctionnement du marché intérieur et, conformément à cela, impose aux Etats membre l'obligation de veiller à ce que les marques ne créent pas d'entrave à la libre circulation des produits soumis à accise.

§ 95. La Directive 95/60/CE ⁽¹¹⁰⁵⁾ a prévu un système commun de marquage pour identifier le gazole relevant du code NC 2710 00 69 et le pétrole lampant relevant du code NC 2710 00 55 qui auraient été mis à la consommation en exonération ou à des taux de droit d'accise réduits. En 2002, le premier code fut subdivisé afin de tenir compte de la teneur en soufre du gazole. En conséquence, aujourd'hui le premier code fait référence aux codes NC 2710 19 43, 2710 19 46, 2710 19 47 et 2710 19 48. Le deuxième code s'introduit comme le code NC 2710 19 25.

§ 96. La Décision 2001/574/CE ⁽¹¹⁰⁶⁾ établit le produit identifié sous le nom scientifique N-etil-N-[2-(1-isobutoxietoxi)etil]-4-(fenilazo)anilina (Solvent Yellow 124) comme marqueur commun prévu dans la Directive 95/60/CE. En particulier, la Décision d'exécution 2011/544/UE ⁽¹¹⁰⁷⁾. En particulier, la Décision 2011/544/C maintient le Sovent Yellow 124 comme marqueur fiscal pour les gazoles relevant des codes NC 2710 19 41, 2710 19 45, y 2710 19 49, ainsi que du pétrole lampant relevant

¹¹⁰⁵ DO L 291 de 6.12.1995, pp. 46-47.

¹¹⁰⁶ DO L 203 de 28.7.2001, pp. 20-21.

¹¹⁰⁷ DO L 241 de 17.9.2011, pp. 31-32.

du code NC 2710 19 25, en tenant compte de sa capacité prouvée de neutraliser l'utilisation frauduleuse d'huiles minérales exonérées ou frappées d'un droit d'accise à taux réduit et du fait que de possibles effets nocifs du Solvent Yellow 124 sur la santé et l'environnement n'ont pas été remarqués.

§ 97. En Espagne, la transposition concernant les marques fiscales s'établit dans la Loi 38/1992, dans les articles 4, paragraphe 32 ; 15, paragraphe 2 ; 19, paragraphe 7 ; 50, paragraphe 4 ; 51, paragraphe 2 ; 52, point b) et ; 54, paragraphe 2. En France, l'article 265 B, paragraphe 1, du code de Douanes, dans le cadre de la TICPE, permet que le ministre d'économie et de finances et le ministre de l'industrie décrètent l'addition de colorants ou de traceurs dans les produits pour permettre leur identification. Au Royaume Uni, la transposition s'effectue dans l'article 11 ; 24 et 24A de la *HODA*. Conjointement, l'addition des marques fiscales s'effectue dans *The Hydrocarbon Oil (Marking) Regulations 2002* ⁽¹¹⁰⁸⁾.

¹¹⁰⁸ S.I. 2002/1773.

TRADUCTION DES CONCLUSIONS DE LA THÈSE DOCTORALE

I. Le régime harmonisé des droits d'accise sur les produits énergétiques est l'une des conquêtes prépondérantes de l'Union européenne. L'intégration européenne a permis l'établissement et le fonctionnement d'un marché intérieur, dans lequel les marchandises peuvent circuler librement, sans contrôles aux frontières, sur le territoire de 28 États membres de l'Union. Pour atteindre cet objectif, il a été nécessaire d'établir une union douanière et de mener à terme un rapprochement des législations des États membres qui, entre autres, a exigé d'harmoniser les accises sur les produits énergétiques et l'électricité, sur l'alcool et les boissons alcoolisées et sur les produits du tabac. Ce processus qui va de l'intégration européenne jusqu'à la libre circulation des produits énergétiques a été long, difficile, complexe et partiel. En conséquence, nous considérons d'une manière positive le besoin et la légitimité de l'atteinte de ces objectifs. Ceux-ci constituent le cadre qui doit inéluctablement être pris en considération au début de l'étude du régime d'accises sur les produits énergétiques du Droit de l'Union.

II. En vertu du cadre du Droit de l'Union, le régime d'accises sur les produits énergétiques doit garantir le fonctionnement d'un marché intérieur approprié à l'importante mission que lui confère le Traité sur l'Union européenne. Avec les Traités de Rome, le marché intérieur est né avec une mission marquée par l'obtention d'objectifs économiques. Aujourd'hui, avec le Traité sur l'Union européenne, dans son article 3, paragraphe 3, nous relevons une extension qualitative de cette mission, le marché intérieur devant œuvrer en faveur du développement durable de l'Europe en se basant non seulement sur des critères économiques mais aussi sur un niveau élevé de protection et d'amélioration de l'environnement. En conséquence, nous concluons que la conception du marché intérieur comme un espace sans frontières intérieures, dans lequel « la libre circulation des marchandises, personnes, services et capitaux est garantie conformément aux dispositions des traités », est réduite et doit s'adapter à la mission élargie établie par le Traité sur l'Union européenne, dans cet article 3, paragraphe 3. Dans ce sens, nous remarquons premièrement que la conception traditionnelle du marché intérieur, confirmée par l'article 26, paragraphe 2, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, présente un problème d'appréciation en gardant comme première liberté de circulation à garantir celle concernant les marchandises, sur celle des personnes. Nous croyons que cet ordre ne reflète pas la prééminence de l'être humain qui règne aujourd'hui, et qui doit toujours régner, dans le droit de l'Union : le marché intérieur doit être conçu du point de vue des personnes qui le génèrent et l'exécutent. Deuxièmement, nous concluons que le concept de marché intérieur susmentionné est devenu insuffisant. Cet espace sans frontières intérieures doit non seulement garantir la libre circulation, mais aussi servir d'instrument pour atteindre

des objectifs spécifiques économiques, sociaux, environnementaux, scientifiques et techniques. Ainsi, nous croyons que la transition d'un concept de marché intérieur négatif (ne pas entraver la circulation) à un positif doit se traduire par l'exigence de lignes directrices qui façonnent la forme dans laquelle la liberté de circulation est exercée ; des lignes directrices qui impliquent des décisions politiques et une plus grande harmonisation législative. À nos yeux, c'est l'établissement et le fonctionnement de cette conception de marché intérieur élargi que doit garantir le régime d'accises sur les produits énergétiques, en raison non seulement de ses effets de recouvrement mais aussi de ceux qui permettent, en vertu de sa nature, la réalisation des autres objectifs de l'Union.

III. En vertu du cadre du droit de l'Union, les produits énergétiques, en raison de leur nature, sont protégés par le principe fondamental de libre circulation des marchandises dans le marché intérieur.

IV. En vertu du cadre du droit de l'Union et, en particulier, de l'union douanière, les échanges de produits énergétiques entre les états membres ne peuvent ni faire l'objet de droits de douane à l'importation ou à l'exportation ni de toute autre taxe d'effet équivalent (articles 28 et 30 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne). Ils ne peuvent pas faire non plus l'objet de restrictions quantitatives à l'importation ou à l'exportation, ni de tout autre mesure d'effet équivalent (articles 34 et 35 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne).

V. En vertu du cadre du droit de l'Union et, en particulier, en synergie avec le principe de neutralité fiscale concernant les échanges de marchandises dans l'Union européenne (articles 110 et 111 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne), les états membres ne peuvent frapper directement ou indirectement les produits énergétiques d'autres États membres d'impositions intérieures supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits énergétiques nationaux similaires. Ils ne peuvent frapper non plus les produits énergétiques d'autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions. Finalement, les États membres ne peuvent favoriser les produits énergétiques qui seraient exportés vers un autre État membre d'aucune ristourne d'impositions intérieures supérieure aux impositions dont ils ont été frappés directement ou indirectement.

VI. En vertu du cadre du droit de l'Union et, en particulier, des articles 26 et 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, les législations concernant les droits d'accise sur les produits énergétiques doivent être harmonisées dans la mesure nécessaire pour garantir l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Cette obligation implique : premièrement, l'élimination de toute frontière fiscale et de tout obstacle à la libre circulation de personnes, marchandises, services et capitaux ; deuxièmement, de servir à la réalisation de tous les objectifs concernant le marché intérieur qu'établit l'article 3, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne et ; troisièmement, d'éviter les distorsions de concurrence.

VII. En vertu du cadre du droit de l'Union, le régime d'accises sur les produits énergétiques a comme principe directeur général dans les échanges entre les États membres, le principe de taxation dans l'État membre de destination. Ainsi, les produits

énergétiques circulent hors accises (en appliquant le remboursement de tout montant éventuellement payé à ce titre dans l'État membre d'origine) et sont par ailleurs imposables avec la même charge fiscale qui frappe les produits énergétiques nationaux de l'État membre de destination.

VIII. En vertu du cadre du droit de l'Union, la Directive 2008/118/CE structure le régime général des droits d'accise. Comme nouveauté principale, elle établit la base juridique du système informatisé de contrôle des mouvements de produits soumis à accises (EMCS). Celui-ci a simplifié les procédures, augmenté la transparence des échanges commerciaux et facilité la réalisation de contrôles par les États membres.

IX. En vertu du cadre du droit de l'Union, la Directive 2003/96/CE régit de manière spécifique le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité. La Directive 2003/96/CE a reconnu le besoin de réconcilier les objectifs de développement économique avec la protection de l'environnement et, en particulier, avec la réduction de gaz à effet de serre. Elle a également élargi son champ d'application objectif à l'électricité, au charbon et au gaz naturel ; elle a également augmenté les taux minima sur les sources d'énergie fossiles et a mis en place des avantages fiscaux pour favoriser l'utilisation de biocarburants et les rendre plus compétitifs.

X. Nous concluons que les progrès en matière de protection environnementale de la Directive 2003/96/CE ne sont pas suffisants. Nous croyons que, conformément aux documents européens qui promouvaient une modification de la Directive 2003/96/CE [COM(2011) 169 final du 13.11.2011], il est nécessaire de renforcer la relation entre la taxation de l'énergie et les objectifs de l'Union en matière de changement climatique. Dans ce sens, nous estimons qu'il est nécessaire de séparer les niveaux de taxation minima en éléments énergétiques et éléments environnementaux, de façon à considérer le pouvoir calorifique inférieur des produits énergétiques ainsi que leurs émissions de CO₂. Nous estimons qu'il est nécessaire de coordonner le régime d'accises sur les produits énergétiques avec le système communautaire d'échange de quotas d'émission, afin d'éviter des chevauchements. Nous considérons également nécessaire de promouvoir les sources d'énergie renouvelables et de prendre fiscalement en considération leur contenu énergétique inférieur. Nous insistons donc sur le besoin de relancer le débat et de mener à bonne fin les réformes qui permettraient d'obtenir un régime d'accises optimal et compétitif sur l'énergie, avec des effets positifs dans la lutte contre le changement climatique.

XI. Nous concluons que les raisons qui justifient l'exceptionnalité des « territoires tiers » dans le champ d'application territorial du régime d'accises sont partielles. Nous comprenons que la perte des effets de recouvrement de ces impôts sur les territoires tiers en raison de leur éloignement par rapport à leur État membre correspondant ou à leur géographie accidentée soit assumée. Cependant, nous considérons que l'obligation d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur exige des accises sur les produits énergétiques d'assurer la protection de l'environnement. Les effets du changement climatique ne font pas de différences entre les frontières et, par conséquent, les émissions de gaz à effet de serre dans les territoires tiers sont aussi préjudiciables que ceux qui émanent des territoires des États membres où s'appliquent les accises sur l'énergie. Nous croyons ainsi que l'équilibre doit être rétabli ; en accord avec les

objectifs environnementaux, les territoires tiers doivent disparaître de l'application du régime d'accises en tant qu'exception au champ d'application territorial, mais, en contrepartie, il pourrait être renoncé à la partie de l'accise relative au recouvrement par le biais d'avantages fiscaux qui reconnaissent les circonstances particulières des territoires tiers. Citons comme exemple de cette alternative «la taxe spéciale de consommation des départements d'outre-mer» française qui, d'une part, taxe les produits énergétiques sur ses territoires tiers mais, d'autre part, applique un taux d'imposition inférieur à celui de la « Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques » exigée en France métropolitaine.

XII. Nous signalons que les points 2) et 3) de l'article 4 de la Directive 2008/118/CE devraient être mis à jour. En ce qui concerne le point 2), le renvoi à l'article 299 du Traité devrait être remplacé par un autre qui indique les articles actuels pertinents : l'article 52 du Traité de l'Union européenne et l'article 355 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. En ce qui concerne l'article 4, point 3), les mentions à la « Communauté » et au « territoire de la Communauté » devraient être respectivement remplacées par « Union » et « Territoire de l'Union ».

XIII. Nous signalons que l'article 5, paragraphe 3, de la Directive 2008/118/CE, doit être mis à jour et le renvoi à l' « article 299, paragraphe 4, du Traité » devrait être remplacé par « l'article 355, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ».

XIV. Nous concluons que la technique de détermination du champ d'application objectif de l'accise est subjective et ne fournit pas de sécurité juridique. En relation avec le contenu de l'expression « produits énergétiques et électricité », l'article 2, paragraphe 1, de la Directive 2003/96/CE, qualifie directement certains produits comme énergétiques et, dans d'autres cas, les qualifient ainsi uniquement lorsque ces derniers sont « destinés » à être utilisés comme carburant ou comme combustible. Face au besoin d'un critère matériel objectif, il a été décidé d'introduire en tant que tel « le moment où le fournisseur est au courant, ou devrait être raisonnablement au courant, que le destinataire a l'intention d'utiliser les produits comme combustible ou carburant » [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 24]. Nous considérons que l'objectivité de cette solution est pour le moins contestable. Nous considérons que pour la rendre opérationnelle, il est nécessaire de mener parallèlement à terme des réformes au niveau de la procédure visant à exiger une sorte de déclaration de la part du destinataire, afin de fournir une sécurité juridique au fournisseur. Toutefois, nous considérons que cet éventuel système de déclarations d'intention n'aurait pas pour effet d'exclure du champ objectif de l'accise ces produits énergétiques qui, contrairement à ce qui a été dit, seraient postérieurement utilisés comme carburant ou combustible. L'utilisation effective en tant que carburant ou combustible est, par essence, le critère matériel objectif.

XV. Nous concluons que les clauses résiduelles d'intégration au champ objectif de l'article 2, paragraphe 3, points 2 et 3 de la Directive 2003/96/CE, proposent de véritables concepts généraux de « produits énergétiques » aux fins du régime d'accises du droit l'Union, permettant de comprendre comme tels tout produit destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme carburant ou comme additif ou en vue d'accroître

le volume final des carburants, et tout autre hydrocarbure, à l'exception de la tourbe, destiné à être utilisé, mis en vente ou utilisé comme combustible.

XVI. Nous concluons que la clause résiduelle d'intégration de l'article 2, paragraphe 3, deuxième point, de la Directive 2003/96/CE, peut s'appliquer subsidiairement dans les cas où l'alcool éthylique d'origine végétale ou bioéthanol serait utilisé comme carburant, comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants, uniquement lorsque le produit en question est exonéré par la Directive 92/83/CEE concernant l'harmonisation des structures des droits d'accise sur l'alcool et les boissons alcooliques. Ce critère de la CJUE (arrêt *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, point 53) doit être pris spécialement en considération dans l'application de la Loi espagnole 38/1992 sur les droits d'accise qui, dans son article 46, paragraphe 1, point f), inclut expressément le bioéthanol dans le champ objectif de l'accise sur les huiles minérales. Dans ce sens, nous considérons comme positive l'inclusion expresse du critère jurisprudentiel effectuée à l'article 2AB de la *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* du Royaume-Uni.

XVII. Nous concluons que la réduction fiscale établie par l'article 98, points a), b), c) et d) de la Loi espagnole sur les droits d'accise, lors de la réglementation de l'accise sur l'électricité, n'est pas conforme au droit de l'Union. L'article 2, paragraphe 4, point b) de la Directive 2003/96/CE, exclut du champ objectif de l'accise l'électricité utilisée principalement pour la réduction chimique et l'électrolyse, dans les procédés métallurgiques, dans des procédés minéralogiques, ainsi que l'électricité lorsqu'elle intervient pour plus de 50% dans le coût d'un produit. Néanmoins, la disposition espagnole susmentionnée applique une réduction de 85% uniquement sur les utilisations ci-dessus mentionnées. Cette réduction n'est pas conforme au droit de l'Union, étant donné qu'elle taxe 15% des utilisations expressément exclues par l'article 2, paragraphe 4, de la Directive 2003/96/CE.

XVIII. L'article 1, paragraphe 2, de la Directive 2008/118/CE, permet aux États membres de prélever des taxes indirectes supplémentaires sur les produits soumis à accise. Pour cela, deux conditions sont exigées : la spécificité des objectifs et le respect des règles de taxation communautaires applicables à l'accise ou à la taxe sur la valeur ajoutée pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt. D'une part, en ce qui concerne les objectifs spécifiques, ces derniers doivent être ni de recouvrement (ou, dans la pratique, complètement à des fins de recouvrement) ni environnementaux. Néanmoins, nous croyons que la préservation de l'environnement comprend de nombreux éléments de protection et, en conséquence, il peut exister d'éventuels objectifs environnementaux qui permettent de prélever des taxes supplémentaires sur les mêmes produits. L'État membre doit, en tout cas, justifier la compatibilité avec les objectifs du régime de l'Union. Cette justification exigée n'est pas simple étant donné que tel que l'a exprimé la CJUE (arrêts *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108; arrêt *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149), pour considérer qu'un impôt poursuit une finalité spécifique, il est nécessaire que celui-ci ait pour objet de garantir par lui-même la finalité poursuivie. Dans cet ordre d'idées, à partir des critères manifestés par la CJUE, nous en déduisons que pour attribuer à un impôt une finalité spécifique conformément au droit de l'Union, une finalité qui ne consiste pas à satisfaire une dépense générale susceptible de se financer par n'importe quel impôt doit être définie. Dans ce cas, il y a plusieurs

alternatives : d'une part, que les recettes résultantes soient obligatoirement affectées aux objectifs spécifiques que l'impôt prétend atteindre, ou bien que la taxe soit conçue d'une manière telle qu'elle dissuade les contribuables d'utilisations contraires à la finalité protégée. D'autre part, en ce qui concerne le respect des normes de l'Union applicables aux accises ou à la TVA, l'article 1, paragraphe 2, de la Directive 2008/118/CE, exclut expressément de cette obligation les dispositions relatives aux exonérations. Nous considérons que cette nouvelle rédaction se contredit avec le raisonnement de la CJCE. En effet, si cette nouvelle rédaction permet aux États membres de prélever des taxes indirectes supplémentaires qui doivent être exonérés de l'accise harmonisée, elle priverait cette disposition de tout effet utile (arrêt Commission/Italie, C-437/01, EU:C:2003:498). Nous estimons que priver les exonérations d'effets n'est pas une question mineure, dans la mesure où ces exonérations répondent à la matérialisation des politiques de l'Union, dans ce cas liées à l'accomplissement des fins de l'accise, dans le cadre de l'obligation générale de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur. Nous estimons aussi que le fait ne pas exiger le respect des exonérations pour prélever des taxes supplémentaires signifie égaliser l'effet des exclusions du champ objectif de l'accise. Dans ce domaine, la distinction entre exclusion et exonération a perdu son sens. Nous concluons que, étant donné que la Directive 2008/118/CE a permis de prélever des taxes supplémentaires sur les produits exonérés, cela a signifié une renonce à l'harmonisation atteinte. En conséquence, nous suggérons de restaurer le respect aux exonérations et d'éviter alors une diminution de leur utilité. Dans ces circonstances, nous estimons que la condition des fins spécifiques assume un caractère transcendantal pour limiter la prolifération de taxes parallèles à l'accise harmonisée.

XIX. L'application de l'accise sur les produits énergétiques requiert la coordination des faits générateurs établie par la Directive 2008/118/CE et la Directive 2003/96/CE. Sous cette prémisse, comme règle théorique générale, nous concluons que les faits générateurs « production » et « importation » sont applicables sur les produits énergétiques intégrés sans aucune condition dans l'article 2, paragraphe 1, de la Directive 2003/96/CE. Par contre, les faits générateurs composés par « destination à être utilisé, mise en vente ou à être utilisé comme carburant ou comme additif ou en vue d'accroître le volume final des carburants » et par « destination à être utilisé, mise en vente ou à être utilisé comme combustible de tout autre hydrocarbure que ceux qualifiés comme produits énergétiques, à l'exception de la tourbe » s'appliquent à tous les produits non exclus expressément, y compris les produits inclus sous condition dans l'article 2, paragraphe 1, de la Directive 2003/96/CE.

XX. Nous concluons que la détermination du moment de survenance de l'exigibilité dans la Directive 2008/118/CE n'est pas complète, même si le bon fonctionnement du marché intérieur exige que les conditions de l'exigibilité soient identiques dans tous les États membres. Dans ce sens, le régime général des droits d'accise du droit de l'Union détermine que le moment de survenance de l'exigibilité est celui de « la mise à la consommation ». Pour déterminer où se produit la mise à la consommation dans le fait générateur « production », nous devons faire une distinction entre celle effectuée sous un régime de suspension de droits et celle effectuée en dehors de ce régime fiscal.

- C. En relation avec la production de produits énergétiques sous un régime de suspension de droits, la mise à la consommation se produit lors de la sortie de ces produits de ce régime, celle-ci pouvant être régulière ou irrégulière.
1. La sortie régulière du régime de suspension de droits dans les cas de production qui est suivie de la circulation des produits sous le même régime s'effectue lors de la réception des produits par le destinataire, conformément au critère établi dans l'article 7, paragraphe 3, et dans l'article 20, paragraphe 2, tous deux de la Directive 2008/118/CE. Cependant, la susmentionnée Directive ne signale pas le moment où se produit la sortie régulière du régime en suspension de droits dans les cas de production où il n'existe pas de circulation ultérieure sous régime de suspension de droits. À cet égard, nous concluons que dans ces cas-là, la sortie régulière doit se considérer effectuée lorsque « les produits soumis à accise sont mis à disposition d'une personne physique ou morale », en faisant écho du critère indiqué par la Commission européenne lorsque cette dernière définit la mise à la consommation (DO C 322 du 21.12.1990, p. 2).
 2. La sortie irrégulière du régime sous suspension de droits dans les cas de production suivie de la circulation des produits sous ce régime fiscal se produit lors de la vérification d'une des « irrégularités » définie par l'article 10 de la Directive 2008/118/CE. Toutefois, la Directive 2008/118/CE ne précise le moment où se produit la sortie irrégulière du régime de suspension de droits dans les cas de fabrication où il n'existe pas de circulation ultérieure en régime de suspension. Nous concluons que dans ces cas-là, le moment de la sortie irrégulière doit s'identifier avec celui où les produits soumis à accise quittent l'entrepôt fiscal, en cohérence avec l'article 20, paragraphe 1, de la Directive 2008/118/CE.
- D. Deuxièmement, en ce qui concerne la production de produits soumis à accise en dehors du régime de suspension ; étant donné qu'il n'existe pas de notion de « production » dans la Directive 2008/118/CE, nous considérons comme référence *a contrario sensu* l'article 21, paragraphe 6, de la DDE, qui retrouve le sens naturel du terme concernant « la production de produits » (« *obtención de productos* », dans la version en espagnol), y compris, le cas échéant, « l'extraction » selon ce qu'établit l'article 2, point a), de la Directive 2008/118/CE,.

À cet égard, nous observons que la complexité de la réglementation concernant la mise à la consommation est renvoyée aux législations nationales d'Espagne, de France et du Royaume-Uni. D'autant plus que le Code des douanes français, en intégrant de façon dissociée la réglementation du régime général d'accise sur les produits énergétiques d'une part, et les taxes intérieures qui sont prélevées sur ces produits d'autre part, rend difficile la compréhension de la production, sous toutes ses formes, en tant que fait générateur.

XXI. Nous concluons que l'application indépendante des notions de « force majeure » et de « cas fortuit » dans la détermination négative de l'exigibilité lors de la destruction totale ou perte irrémédiable de produits soumis à accise apporte de la clarté, de la logique et de la justice. La *CJCE* déclara que la notion de « force majeure » vise des circonstances étrangères à l'entrepositaire agréé, anormales et imprévisibles, dont les

conséquences n'auraient pu être évitées malgré toutes les diligences déployées par celui-ci. (arrêt Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817). Nous croyons que cette notion de force majeure soutenue par la *CJCE* n'est pas tout à fait appropriée, car elle est confondue avec la notion de « cas fortuit ». Nous comprenons qu'il est exigé que les circonstances soient étrangères et anormales, mais le caractère fortuit ne nous paraît pas un élément essentiel de la force majeure, car il ne s'agit pas d'une exigence juste pour l'opérateur diligent. En effet, l'application de la notion de force majeure dans les termes de la *CJCE* requiert l'élément subjectif selon lequel l'opérateur doit faire preuve de diligence, matérialisée par la prise de précautions et par l'adoption de mesures adéquates. Nonobstant, si malgré avoir fait preuve de diligence, certains événements anormaux, étrangers, mais prévus par l'opérateur, causent des pertes de produits soumis à accise, nous considérons que, en toute justice, celles-ci devraient être valables pour considérer que l'exigibilité n'est pas survenue, en raison de son inévitabilité. La rédaction de l'article 7, paragraphe 4, premier alinéa, de la Directive 2008/118/CE, fait une distinction expresse entre « cas fortuit » (*circunstancias imprevisibles*, dans la version espagnole; *unforeseeable circumstances*, dans la version britannique) et « force majeure » (*fuerza mayor* dans la version espagnole et *force majeure*, dans la version britannique). À cet égard, nous croyons que ces notions ne sont pas synonymes mais indépendantes, le caractère fortuit étant l'élément différenciateur. Étant donné qu'aucune précaution ne pourrait s'y opposer avec succès, les circonstances fortuites seraient une justification pour considérer que l'accise n'est pas exigible. La force majeure, par contre, faisait référence aux faits prévisibles où l'exigence de diligence acquerrait toute son opérativité. Nous considérons que la rédaction de la Directive 2008/118/CE n'est pas dépourvue de sens et si ces deux notions existent c'est parce que le législateur de l'Union avait prétendu constater cette différence. Par conséquent, afin de permettre que les conditions d'exigibilité soient identiques dans tous les États membres, il serait apprécié que la Cour de justice de l'Union européenne reconnaisse expressément l'existence indépendante des notions de « cas fortuit » et « force majeure ».

XXII. Nous concluons que l'article 21, paragraphe 4, de la Directive 2003/96/CE doit être impératif. En vertu de cette disposition, les États membres peuvent établir que l'accise sur les produits énergétiques et l'électricité devient exigible lorsqu'il a été déterminé qu'une condition sur l'utilisation finale pour l'application d'un niveau réduit de taxation ou une exonération, établie dans les dispositions nationales, n'a pas été respectée ou a cessé d'être respectée. Si nous prenons en considération, d'une part, que la flexibilisation des niveaux de taxation et d'exonérations ne cesse d'être un obstacle pour l'harmonisation de la structure de l'impôt et, d'autre part, que le moment de l'exigibilité doit être identique dans tous les États membres, il est surprenant que cette disposition de l'article 21, paragraphe 4, soit facultative.

XXIII. Nous concluons que le pouvoir que reconnaît l'article 21, paragraphe 5, 2^{ème} alinéa de la Directive 2003/96/CE, aux États membres pour déterminer le fait générateur est trop vaste. L'article 21, paragraphe 21, premier alinéa de la susmentionnée Directive, détermine que l'accise sur l'électricité et le gaz naturel devient exigible au moment de leur fourniture par le distributeur ou le redistributeur. Nonobstant, le deuxième alinéa du susmentionné paragraphe permet aux États membres de déterminer le fait générateur, lorsqu'il n'existe pas de connexion entre leurs gazoducs et ceux des

autres États membres. Nous considérons que ce pouvoir pourrait aller à l'encontre de l'harmonisation de la structure de l'accise sur les produits énergétiques et l'électricité étant donné qu'il est nécessaire que le fait générateur et les conditions de l'exigibilité soient identiques dans tous les États membres, en faveur de l'objectif primordial d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur.

XXIV. Nous concluons que les cas de non soumission à accise qu'établit l'article 21, paragraphes 3 et 6, de la Directive 2003/96/CE, doivent être impératifs. Le caractère facultatif que cette norme stipule pour les cas de non soumission qu'elle contient va à l'encontre de l'objectif d'établir des faits générateurs de l'accise identiques dans tous les États membres conformément à la finalité principale d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, ainsi qu'à l'encontre de l'objectif d'éviter des distorsions de la concurrence.

XXV. Nous concluons que les droits d'accise sur les produits énergétiques et l'électricité ont un effet de recouvrement important pour tous les États membres et constituent un instrument essentiel de politique économique. Par conséquent, et d'un point de vue juridique, nous concluons que la structure de ces accises doit tendre vers un équilibre qui permet, d'une part, servir d'outil pour la réalisation des objectifs de l'Union et, d'autre part, concéder aux États membres la flexibilité nécessaire pour être utilisés dans leurs propres intérêts. En effet, durant les effets de la crise économique survenue en 2008, nous observons que la majorité des États membres, y compris l'Espagne et le Royaume Uni, ont enregistré vers 2011 des baisses dans leurs recettes, mais non pas de façon substantielle. Nous en concluons donc que le recouvrement des produits énergétiques et l'électricité, dans ces cas-là, ont supporté la crise économique. D'autre part, nous observons, qu'en l'an 2011 neuf États membres, parmi lesquels la France, l'Allemagne, la Suède et le Danemark, ont atteint le recouvrement maximal pour ces concepts, ce qui nous mène à conclure que dans ces cas-là, les accises sur les produits énergétiques et l'électricité furent directement utilisés pour faire face aux effets de la crise économique.

XXVI. Nous considérons le système de "niveaux minima de taxation" comme positif. Celui-ci confère au régime général des accises sur les produits énergétiques et l'électricité l'une de ses vertus principales : la flexibilité. Ce système comprend que les États membres affrontent des circonstances différentes. Par conséquent, conformément à ces dernières, il leur permet de définir et d'appliquer leurs propres politiques.

XXVII. Nous concluons que, dans un souci de simplicité, le pouvoir formel de l'article 6 de la Directive 2003/96/CE doit être éliminé pour introduire des exonérations et des réductions du niveau de taxation. Dans ce sens, nous concluons qu'il faut avancer dans l'harmonisation de la structure de l'accise en orientant la flexibilité vers des aspects de fond, comme la libre fixation des niveaux de taxation au-dessus des minima de l'Union. L'exercice du pouvoir du susmentionné article 6 n'a pas d'effets définitifs sur les recettes fiscales totales des États membres qui justifient la diversité de structures et de procédures auxquelles l'opérateur européen doit faire face.

XXVIII. Nous concluons qu'afin d'assurer la cohérence et le succès des politiques de l'Union, il est pertinent de mener à terme une modification où le respect des niveaux minima de taxation implique également le respect de la relation entre les niveaux

minima que fixe le droit de l'Union pour les différentes sources d'énergie. La Directive 2004/96/CE fixe dans son annexe 1, Tableau A, les niveaux minima de taxation applicables aux carburants. Dans ce tableau, l'essence au plomb possède un niveau minima de taxation supérieur à celui fixé pour l'essence sans plomb, tout cela conformément aux objectifs environnementaux de la Directive. Nonobstant, nous remarquons que l'Estonie, l'Irlande et l'Italie déterminent le même taux de taxation que ce soit pour l'essence au plomb comme pour l'essence sans plomb. Plus encore, Chypre applique à l'essence au plomb un taux d'imposition inférieur à celui de l'essence. Nous considérons que ces situations doivent être évitées étant donné qu'elles vont à l'encontre des objectifs qui inspirent le droit d'accise dans le droit de l'Union.

XXIX. Nous concluons que la distinction effectuée par l'article 7, paragraphe 2, de la Directive 2003/96/CE, entre l'usage commercial et l'usage privé du gazole utilisé comme carburant doit être conservée. Seuls 8 des 28 États membres ont introduit cette distinction : l'Espagne, la France (remboursement partiel), la Belgique, l'Irlande (remboursement partiel), l'Italie, la Hongrie, la Roumanie et la Slovénie. Dans tous ces cas-là, il est impossible d'apprécier si cette distinction a été utilisée pour établir une différenciation significative des niveaux de taxation entre les deux usages. La Commission [COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 8] a proposé d'abolir cette distinction. Cependant, bien que nous reconnaissons les effets nocifs de l'usage du gazole comme carburant sur l'environnement, nous reconnaissons également, par ailleurs, l'impact économique négatif qu'implique l'augmentation de la taxation du gazole comme carburant pour les entreprises européennes (pour qui leur usage n'est pas volontaire) et leur perte de compétitivité par rapport à celles de pays tiers. Dans ce cas spécifique, nous croyons qu'il est nécessaire de chercher un équilibre, qui pourrait s'obtenir si la distinction du traitement fiscal entre les usages commerciaux et privés du gazole était impérative. Dans un premier temps, cette alternative permettrait d'augmenter les niveaux minima de taxation dans les deux usages. Le gazole à usage privé pourrait se rapprocher du niveau de taxation de l'essence, ce qui serait une raison de plus pour choisir une énergie moins polluante. Parallèlement, les entreprises concernées, directement ou indirectement, par l'accise verraient l'impact économique négatif diminuer.

XXX. Nous partageons le critère de la Commission [COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 10] sur le fait que l'article 9, paragraphe 2, de la Directive 2003/96/CE aggrave les incohérences observées dans la manière dont les différents consommateurs d'énergie sont traités sur le marché intérieur. Par conséquent, nous nous joignons à la demande d'abolition de cette disposition.

XXXI. En ce qui concerne l'article 14, paragraphe 1, point b), de la Directive 2003/96/CE, nous ne partageons pas le critère de la Cour de Justice de l'Union européenne qui a restreint la notion générale de « navigation aérienne à des fins commerciales » en identifiant « exclusivement » son contenu avec le transport de voyageurs ou de marchandises et la prestation de services exécutés « directement » à titre onéreux (arrêt *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, points 27, 32 y 33; arrêts *Haltergemeinschaft LBL*, C-250/10, EU:C:2011:862, points 24 y 25). En effet, premièrement, nous considérons que l'expression « fins autres que commerciales » qu'établit la disposition constitue par elle-même une notion générale selon laquelle, *a contrario sensu*, tous les usages d'un aéronef à des fins commerciales seraient inclus

dans le champ d'application de l'exonération de l'article 14, paragraphe 1, point b) de la Directive 2003/96/CE. Deuxièmement, nous considérons que la locution adverbiale « en particulier » qu'utilise la norme pour définir « l'aviation de tourisme privée » n'entraîne pas nécessairement un caractère excluant. Nous pouvons facilement comprendre que la locution a une fonction exemplative et apporte sécurité juridique. Troisièmement, nous considérons que la condition complémentaire qu'exige la Cour de justice de l'Union européenne pour appliquer l'exonération est arbitraire (Systeme Helmholtz, points 27, 32 y 33; arrêt Haltergemeinschaft LBL, paragraphes 24 y 25), étant donné qu'elle requiert que les opérations de navigation servent « directement » pour la prestation de services à titre onéreux. Cette nouvelle condition va manifestement à l'encontre des arguments établis dans les arrêts Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, points 21, 25 y 26), Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, points 23 y 36) et Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, point 16), car ils établissent que l'exonération ne comporte aucune distinction quant à l'objet de la navigation visée. En effet, les distorsions de la concurrence que les dispositions de la Directive prétendent éviter peuvent survenir quel que soit le type de navigation commerciale qui est en cause. Quatrièmement, nous considérons que la distinction effectuée par la Commission lors des travaux préparatoires de la Directive 2003/96/CE entre la navigation aérienne à des fins commerciales et celle de plaisance privée ne permet pas de faire une distinction, concernant l'application de l'exonération, entre les différents types de navigation aérienne à des fins commerciales, ni de considérer que certains d'entre eux doivent être identifiés comme étant de navigation aérienne de plaisance privée. Cinquièmement, nous considérons que le raisonnement de la Cour de justice de l'Union européenne est forcé car il établit que, comme la finalité de la Directive 2003/96/CE est que les États membres taxent les produits énergétiques, il en découle que celle-ci ne vise pas à instaurer des exonérations de caractère général (Systeme Helmholtz, point 23; Haltergemeinschaft LBL, point 23). La Cour de justice de l'Union européenne a défendu l'opérativité des exonérations établies par la Directive, en affirmant que le fait de permettre aux États membres de frapper d'une autre imposition indirecte des produits qui doivent être exonérés de l'accise harmonisée, priverait l'exonération de tout effet utile (arrêt Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291, point 24; arrêt Commission/Italie, C-437/01, EU:C:2003:498, point 31). Sixièmement, nous considérons que du point de vue du contribuable, la taxation des produits énergétiques constitue une réglementation exceptionnelle, dans la mesure où elle restreint ses droits. La Cour de Justice de l'Union européenne a reconnu que les dispositions dérogatoires doivent faire l'objet d'une interprétation stricte (arrêt Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, point 29). Conformément à cela, les exonérations doivent être interprétées au sens large. Le fondement du principe *in dubio magis contra fiscum est respondendum* maintient sa vigueur dans le contexte actuel. Septièmement, nous considérons que la protection de la compétitivité des entreprises aériennes face à des tiers États ne permet pas de restreindre cette protection uniquement aux entreprises européennes qui proposent des services aériens « directement » à titre onéreux. Il n'est pas contesté que l'article 14, paragraphe 1, point b), de la Directive 2003/96/CE, ne réserve pas seulement le bénéfice de l'exonération aux entreprises aériennes. Huitièmement, nous considérons que l'interprétation restreinte de la Cour de justice de l'Union européenne du concept de « navigation aérienne de plaisance privée » situe les entreprises européennes qui se consacrent à la location d'aéronefs pour être utilisés à des fins commerciales dans une grave position défavorable de concurrence par rapport aux entreprises aériennes

traditionnelles qui louent uniquement le siège du passager ou l'espace pour le transport de marchandises. En effet, seules ces dernières entreprises bénéficieront de l'exonération sur les carburants utilisés dans la navigation aérienne. Ces faits aboutissent à des différences de traitement entre les opérateurs économiques, génèrent des distorsions de la concurrence et dérèglent le fonctionnement du marché intérieur. Neuvièmement, nous considérons que l'interprétation restreinte effectuée par la Cour de justice de l'Union européenne du concept de « navigation aérienne de plaisance privée » force les entreprises européennes à sous-traiter les services d'une entreprise aérienne traditionnelle (celle qui loue le siège du passager ou l'espace pour la marchandise) pour satisfaire les besoins de navigation aérienne que les fins commerciales de leur activité exigent, en entravant les entreprises à opter pour les alternatives de louer intégralement un aéronef ou d'en acheter un, car dans ces derniers cas, l'utilisation de ce véhicule ne bénéficierait pas de l'exonération de l'article 14, paragraphe 1, point b) de la Directive 2003/96/CE. Ces faits génèrent des distorsions de la concurrence et dérèglent le marché intérieur. Dixièmement, nous considérons que les arguments qui pourraient soutenir le sens restreint de la navigation aérienne de plaisance privée s'annulent face à l'article 3, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne, et les articles 26, paragraphe 1, et 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne car ils ordonnent d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et d'éviter les distorsions de la concurrence. Onzièmement, nous considérons que les appréhensions envers une conception large de l'exonération en raison des éventuels effets environnementaux préjudiciables, bien que justifiés, ne permettent pas de transgresser la légalité de l'État de Droit.

XXXII. Nous partageons et soulignons le critère de la Cour de justice des Communautés européennes manifesté dans l'arrêt *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214) qui, concernant l'exonération de l'article 14, paragraphe 1, point c), de la Directive 2003/96/CE, sur les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux communautaires, déclara que toute opération de navigation à des fins commerciales est comprise dans le champ d'application de l'exonération (point 23). Premièrement, nous considérons que la Cour reconnaît le caractère essentiel et, en particulier, le caractère général des « fins commerciales » en déclarant que toutes les opérations qui ont de telles fins ont la capacité d'activer l'exonération. Deuxièmement, nous considérons que lorsque la Cour ajoute que cette interprétation est corroborée par la volonté du législateur de « préciser » le champ d'application de cette notion par rapport à l'utilisation de bateaux pour la prestation de services à titre onéreux (point 24), nous estimons que le verbe « préciser » (*to make clear*) utilisé par la Cour de justice des Communautés européennes n'a pas un sens exclusif ou excluante, mais plutôt indicatif et explicatif. De la même façon, la Cour, dans le même arrêt (point 27), considère que la mention « y compris la pêche » qui figure dans la même disposition « doit être considérée comme une simple précision » (*a simple clarification*), c'est-à-dire, qui illustre, confère de la sécurité juridique et n'exclue pas d'autres cas de navigation à fins commerciales. Troisièmement, nous considérons que la précision « y compris la pêche » possède une force interprétative exceptionnelle. La pêche est un cas explicite et incontestable de « navigation dans des eaux communautaires » ; cependant, il ne s'ajuste pas toujours aux concepts de « transport de passagers ou de marchandises ou la prestation de services à titre onéreux ». Dans le cas de propriétaires de bateaux utilisés par eux-mêmes pour la pêche, à des fins commerciales, il n'est pas possible d'apprécier

la navigation « à titre onéreux ». La vente des poissons pêchés, qui peut être externe à l'usage du bateau, justifie les fins commerciales de la navigation. Une interprétation restreinte et excluante de l'article 14, paragraphe 1, point c), de la Directive 2003/96/CE, qualifierait les bateaux de ces cas en tant que bateaux de plaisance privés et les exclurait du champ d'application de l'exonération, en les privant de tout effet utile. Quatrièmement, nous considérons que seule l'interprétation générale qui considère que l'usage d'un bateau pour le « transport de passagers ou de marchandises ou pour la prestation de services à titre onéreux » est seulement un exemple de navigation à des fins commerciales, permet de réaliser la finalité d'éviter les distorsions de la concurrence. Tel que l'a indiqué la Cour de justice des Communautés européennes dans le susmentionné arrêt (point 25).

XXXIII. Nous concluons que le catalogue d'exonérations ou de réductions du niveau de taxation facultatives qu'introduit l'article 15 de la Directive 2003/96/CE pour les États membres se positionne à l'encontre de l'harmonisation européenne de la structure de l'accise sur les produits énergétiques, malgré les limites et conditions qui sont exigées. Cette sélection facultative pour les États membres réduit l'efficacité des objectifs qui fondent ces bénéfices fiscaux, qui, en relation avec leur valeur, devraient, le cas échéant être communs à l'Union européenne et non seulement propres aux États membres qui les mettent en place. Nous considérons que l'autonomie fiscale des États membres et la flexibilité du régime général d'accises sur les produits énergétiques et l'électricité doivent trouver leur place dans la grande marge que permet la fixation de niveaux de taxation supérieurs aux minima établis par le droit de l'Union. Cependant, les décisions de quand et pourquoi exonérer et/ou réduire la taxation de certains produits doivent être prises de façon consensuelle entre les États membres, en visant à la formation d'une structure d'une taxation unique européenne et, en définitive, à l'instauration d'une politique fiscale de l'Union européenne. De cette manière, il peut s'établir l'équilibre entre les conditions qu'exige le bon fonctionnement du marché intérieur, d'une part, et, avec celles que requièrent les circonstances particulières de chaque État membre, d'autre part.

XXXIV. Nous concluons qu'en ce qui concerne les types d'électricité visés dans l'article 15, point b), de la Directive 2003/96/CE, une réduction du niveau de taxation est plus approprié qu'une exonération. Cette réduction est légitimée car cette électricité, provenant de procédures ou de produits moins polluants, ne justifie pas tout à fait le prélèvement de l'accise se référant à la partie relative aux fins de protection environnementales. Nonobstant, la consommation de ce genre d'électricité constitue une manifestation de capacité économique, de manière à ce que la partie concernant les fins de recouvrement de l'accise soit justifiée.

XXXV. Nous concluons que la délimitation de la locution « respectueux de l'environnement » en ce qui concerne l'application de l'exonération de l'article 15, point d), de la Directive 2003/96/CE est pressante. L'absence de cette notion peut générer des différences entre la taxation sur les produits énergétiques des États membres.

XXXVI. Nous concluons que le point e) de l'article 15 de la Directive 2003/96/CE qui prend en considération les effets de l'exonération ou de la réduction du niveau de taxation des produits énergétiques et de l'électricité utilisés pour le transport de

personnes et de marchandises par train, métro, tram et trolleybus. La Commission [COM(2011) 169 final de 13.11.2011, p. 10] incluait cette alternative dans l'ensemble d'exonérations et de réductions qu'elle prétendait limiter. Cependant, nous considérons le transport public doit être promu, étant entendu que celui-ci est convenable pour la protection de l'environnement en évitant la massification du transport privé et l'accroissement conséquent des émissions de CO₂.

XXXVII. Nous concluons que, dans le cadre de l'article 15, point i), de la Directive 2003/96/CE, une réduction du niveau de taxation sur le gaz naturel et le GLP déploierait toute son utilité. La Commission a proposé de supprimer progressivement la possibilité de déclarer ces produits exonérés ou de réduire le niveau de taxation car ils ne sont pas d'origine renouvelable [COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 10]. Pour notre part, nous estimons qu'une réduction prend en considération le caractère non renouvelable de ces produits, mais, en même temps, prime leur usage sur le reste des produits énergétiques plus polluants.

XXXVIII. Nous concluons qu'en relation avec le point 1 de l'article 15 de la Directive 2003/96/CE, le gaz de houille doit être obligatoirement déclaré exonéré. Sur ce produit, la Commission proposa de garder la possibilité de le déclarer exonéré ou d'appliquer un niveau réduit de taxation car elle conclut que soumettre ce produit à la taxation créerait une charge administrative disproportionnée, tant pour les entreprises comme pour les administrations [COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 10]. Face à cet argument, nous croyons que l'application d'une exonération obligatoire dans ces cas est appropriée car les réductions du niveau de taxation ne constituent pas un obstacle pour les charges administratives qui prétendent être évitées.

XXXIX. Nous partageons le critère de la Commission en ce qui concerne le besoin d'une restructuration du fonds de l'accise concernant les produits énergétiques et l'électricité qui prenne en considération la capacité énergétique des produits. Suivant les termes de la Commission [COM(2011) 169 final du 13.11.2011], les combustibles renouvelables ont un contenu énergétique plus faible que les combustibles fossiles, de manière que, dans le cadre d'un système fiscal basé sur la relation volume/taux d'accise, la compétitivité des biocarburants et biocombustibles est déficiente. Cet argument est l'un de ceux qui justifient les exonérations ou les taux de taxation réduits facultatifs de l'article 16 de la Directive 2003/96/CE.

XL. Nous concluons que la rédaction du paragraphe 2 de l'article 17 de la Directive 2003/96/CE est contradictoire. Cette disposition permet que les États membres appliquent un niveau de taxation allant jusqu'à zéro sur les produits énergétiques et l'électricité soumis à accise lorsqu'ils sont utilisés par des « entreprises grandes consommatrices d'énergie ». Mais, le susmentionné paragraphe confère ce pouvoir « [n]onobstant l'article 4 paragraphe 1 » de la Directive, c'est-à-dire, à condition que les niveaux de taxation appliqués par les États membres ne soient pas inférieurs aux niveaux minima de taxation fixés par la Directive 2003/96/CE.

XLI. Nous partageons le critère de la Commission [COM(2011) 169 final du 13.11.2011, p. 11], en ce qui concerne le fait que la faculté prévue à l'article 15, paragraphe 3, de la Directive 2003/96/CE, établie pour les États membres pour appliquer un taux d'accise allant jusqu'à zéro aux produits énergétiques doit être

reformulée, de façon à subordonner son application à une contrepartie permettant d'assurer des avancées dans le domaine de l'efficacité énergétique.

XLII. Nous nous réjouissons de l'article 8 de la Directive 2008/118/CE étant donné qu'il a délimité qui est la personne redevable des droits d'accise. Ce progrès dans l'harmonisation de l'accise a été indispensable pour que non seulement les conditions de l'exigibilité, mais aussi ses effets, soient identiques dans tous les États membres, tel que le requiert le bon fonctionnement du marché intérieur.

XLIII. Nous partageons l'opinion du Comité économique et social européen (DO C 69 de 18.3.1991, p. 27) dès lors que les garanties doivent être limitées uniquement au cas où il existerait des signes d'une possible évasion de l'accise. Celles-ci pourraient devenir un obstacle au fonctionnement du marché intérieur en étant trop onéreuses pour les opérateurs concernés. L'article 18 de la Directive 2008/118/CE établit pour les entrepositaires agréés et expéditeurs enregistrés l'obligation de fournir une garantie pour les risques inhérents au mouvement en suspension de droits. Dans le cas de l'entrepositaire agréé, cette garantie s'ajoute à celle qu'il doit fournir pour couvrir les risques inhérents à la production, transformation et détention de produits soumis à accise. L'éventuel obstacle au fonctionnement du marché intérieur peut être multiplié en raison du paragraphe 2 de l'article 18, qui permet à l'État membre d'expédition d'étendre cette garantie au transporteur, au propriétaire des produits soumis à accise, au destinataire ou bien conjointement à plusieurs de ces personnes et à l'entrepositaire agréé expéditeur ou à l'expéditeur autorisé. La conclusion du besoin de limiter les garanties pour la circulation est renforcée par les résultats positifs du système informatisé de contrôles des mouvements de produits soumis à accises, EMCS, qui a augmenté la transparence des échanges commerciaux dans l'Union et a facilité l'application de mécanismes de contrôle basés sur le risque.

XLIV. Nous concluons que la Directive 2008/118/CE et le Règlement (CE) n.º 684/2009 doivent refléter la conclusion du Rapport de la Commission (COM(2013) 850 final de 3.12.2013, pp. 9-10) qui promeut un modèle normalisé de la version imprimée du document administratif électronique avec un code barre, qui, à notre avis, doit en plus permettre en tant que support l'usage de documents digitaux aptes pour tout dispositif portable. Dans le cadre de la procédure de mouvement sous régime de suspension de droits, l'article 21, paragraphe 6, de la Directive 2008/118/CE, exige à l'expéditeur de fournir à la personne accompagnant les produits une version imprimée du document administratif électronique ou tout autre document commercial mentionnant de façon clairement identifiable le code de référence administratif unique. Cette version imprimée du document administratif électronique doit pouvoir être présentée aux autorités compétentes à toute réquisition tout au long du mouvement. Nous considérons que l'utilisation du document papier est discutable en raison des alternatives digitales qui existent aujourd'hui. Les documents digitaux sont plus facilement transportables, évitent des pertes et découragent l'utilisation du papier, cette dernière caractéristique étant pleinement cohérente avec les fins environnementales que la taxation des produits énergétiques intègre.

XLV. Nous concluons que c'est la Commission qui doit fixer les critères qui permettent de considérer « indisponible » le système informatisé de contrôle des mouvements de produits soumis à accises, EMCS. L'article 4, paragraphe 1, point a), de la Décision

1152/2003/CE, ordonne à la Commission de coordonner les aspects relatifs à l'infrastructure et aux instruments nécessaires pour garantir l'interconnexion et l'interopérabilité en général du système informatisé. Dans ce contexte, et en vertu de l'article 5, paragraphe 2, de cette Décision, les États membres doivent s'abstenir de toute mesure en rapport avec la mise en place et l'exploitation du système informatisé et, en général, ne peuvent adopter aucune mesure, sans l'accord préalable de la Commission, qui risquerait d'affecter l'interconnexion et l'interopérabilité globale du système ou sur son fonctionnement d'ensemble. Cependant, l'article 29, paragraphe 2, de la Directive 2008/118/CE, ordonne que ce soit les États membres qui déterminent les situations où le système informatisé pourrait être considéré comme « indisponible » ainsi que les règles et procédures à suivre dans ces situations. Nous considérons que l'application conjointe de ces normes n'est pas cohérente puisque ce serait les États membres qui finalement décideraient quand appliquer le système général. L'existence de critères desharmonisés permettant de considérer « indisponible » le système informatisé peut entraver son bon fonctionnement et par conséquent le bon fonctionnement du marché intérieur.

XLVI. Nous concluons que le droit de l'Union doit baser les restrictions à la liberté de circulation de marchandises dans le régime d'acquisition par les particuliers sur un critère de consommation réelle des produits comme déterminant du lieu du paiement, et non pas sur des fins commerciales artificielles. Le régime de circulation des produits acquis et transportés par des particuliers après leur mise à consommation repose sur le principe de taxation dans l'État membre d'acquisition. Cependant, l'article 32 de la Directive 2008/118/CE ne conçoit pas une instauration pleine de ce principe dès lors qu'il établit des conditions cumulatives pour son application. En général, nous reconnaissons des critères différents pour déterminer le moment où se produit la consommation des produits soumis à accise ; d'une part, nous avons le moment théorique représenté par la mise à consommation et, d'autre part, nous avons le moment pratique représenté par la consommation réelle. Dans la circulation de produits dans le cadre de l'acquisition par les particuliers, le droit de l'Union opte pour le moment théorique de la mise à la consommation, bien que celui-ci puisse ne pas coïncider avec la consommation réelle des produits. Nonobstant, dans les cas de circulation sous le régime d'acquisition par les particuliers auxquels il manquerait une condition, le droit de l'Union établit implicitement une suspension de l'exigibilité de l'impôt afin d'appliquer le critère de consommation réelle comme localisateur du paiement de l'impôt, même s'il n'existe aucun signe de fins commerciales. Nous considérons que les causes qui ont obligé à limiter la liberté de circulation de marchandises sous le régime d'acquisition par les particuliers doivent se baser sur le principe que les impôts sur la consommation doivent être exigibles à l'endroit où se produit la consommation (celui-ci base, à son tour, l'application du principe de la taxation dans l'État membre de destination). Nous considérons que l'alternative d'établir une fiction juridique ne devrait pas être utilisée pour imposer à un particulier une fin commerciale quand celle-ci n'existe pas.

XLVII. Nous concluons que les critères établis dans l'article 32, paragraphe 2, de la Directive 2008/118/CE, dans le cadre du régime d'acquisition par les particuliers, afin que les États membres déterminent si les produits soumis à accise sont destinés à leur propre besoin, ne sont pas catégoriques, mais seulement indicatifs. La conjonction « en

particulier » n'implique pas nécessairement un caractère exclusif et, dans ce cas, son emploi reconnaît qu'il existe d'autres indicateurs qui non seulement peuvent mais doivent être pris en considération par les États membres en faveur de la non violation des droits des citoyens. De plus, l'article 32, paragraphe 3, permet que, pour l'application du critère relatif à la quantité de produits, les États membres établissent des niveaux indicatifs seulement comme élément de preuve. Dans la même logique nous concluons que ces niveaux indicatifs ne pourraient pas être utilisés à eux seuls pour déterminer qu'un produit acquis par un particulier n'est pas destiné à ses besoins propres. Dans ce sens, nous partageons le raisonnement de la Commission européenne (COM(2004) 227 final du 2.4.2004, p. 25) sur le fait que les administrations doivent examiner au moins l'ensemble des critères évoqués et baser leur décision sur des éléments concrets et non sur de simples présomptions.

XLVIII. Nous concluons que le régime exceptionnel d'acquisition d'huiles minérales par les particuliers requiert une reformulation. L'article 32, paragraphe 4, de la Directive 2008/118/CE, permet aux États membres d'établir que les droits d'accise deviennent exigibles dans l'État membre de consommation lors de l'acquisition d'huiles minérales déjà mises à la consommation dans un autre État membre, à condition que le transport de ces produits soit effectué au moyen de « modes de transports atypiques » par un particulier ou pour son compte. En ce qui concerne ce régime d'acquisition d'huiles minérales par des particuliers, nous pouvons en tirer les conclusions suivantes. Premièrement, que la limitation dans son application exclusive aux huiles minérales est douteuse quant à sa justification, dans la mesure où la Directive 2008/118/CE est postérieure à la Directive 2003/96/CE qui élargit le champ objectif de l'accise aux produits énergétiques. Deuxièmement, ce régime exceptionnel d'acquisition par les particuliers ne doit pas être facultatif, en ayant en considération que l'un des principaux objectifs de la Directive est d'harmoniser l'exigibilité de l'impôt dans tous les États membres. Troisièmement, la façon dont est présentée l'application des limites concernant le mode de transport est malheureusement formulée, à partir du moment qu'elle permet de manière générale l'acquisition d'huiles minérales par les particuliers, mais conçoit *a contrario sensu* un concept de « transport atypique » tellement restreint qu'il rend parfaitement impossible l'application de principe de taxation dans l'État membre d'acquisition. Pour les particuliers, il est impossible de transporter du combustible d'un État membre à un autre en payant l'accise uniquement dans l'État membre d'acquisition, car la norme considère atypique tout transport de combustible non effectué pour le compte d'un opérateur professionnel. Dans le cas des carburants, la liberté de transport est restreinte de telle manière qu'elle permet uniquement le nécessaire pour le fonctionnement du véhicule. Par conséquent, nous estimons que la mise en œuvre du principe de taxation dans l'État membre de destination doit être transparente, en faisant coïncider le lieu de mise à la consommation avec la consommation réelle de ces produits. De même, afin de ne pas entraver la libre circulation, uniquement dans les cas de transport de combustible dans les réservoirs des véhicules ou dans les bidons de réserve la taxation du pays d'acquisition doit s'appliquer. Conformément à l'état législatif actuel, ces changements théoriques amélioreraient la technique juridique mais ne généreraient pas de grands changements dans la pratique.

XLIX. Nous concluons que, en ce qui concerne l'article 33, paragraphe 1, de la

Directive 2008/118/CE, la technique juridique antérieure de la Directive 92/12/CEE devrait être reprise de façon à exiger la détermination de fins commerciales en positif, moyennant l'interprétation d'un ensemble de critères indicateurs de commercialité. La susmentionnée disposition propose un concept de « détention à des fins commerciales », qu'elle entend comme « détention de produits soumis à accise par une personne autre qu'un particulier ou par un particulier autrement que pour ses besoins propres et transportés par lui-même, conformément à l'article 32 ». D'une part, nous considérons que, dans un souci de clarté, les définitions en positif sont moins difficiles à interpréter et évitent les renvois. Dans le concept de « détention à des fins commerciales », nous observons que les renvois sont circulaires, dans la mesure où pour déterminer l'existence d'une fin commerciale, nous devons savoir s'il ne s'agit pas, en général d'un particulier ; et pour déterminer s'il s'agit d'un particulier, nous devons considérer les critères de l'article 32, paragraphe 2, de la Directive 2008/118/CE, qui ont une connotation commerciale évidente, comme par exemple le point a) qui exige de tenir compte du statut commercial du détenteur. D'autre part, nous considérons que face au besoin de fixer une définition en utilisant des renvois, ces derniers devraient prendre en considération le caractère général ou exceptionnel des éléments qu'ils essayent de conceptualiser. Dans ce cas, dans l'Union européenne, la plupart des citoyens ne sont pas des opérateurs commerciaux de produits soumis à accise, mais des particuliers. En conséquence, l'application du régime d'acquisition par les particuliers devrait présumer le statut de particulier ainsi que l'usage pour ses propres besoins des produits acquis.

L. Nous partageons la conclusion de la Commission européenne (COM(2004) 227 final du 2.4.2004, p. 13.) dans la mesure où dans le cadre du régime de détention dans un autre État membre, les obligations établies par l'article 34, paragraphe 2, pour la personne redevable de l'accise sont trop complexes et exigeantes, en tenant compte du fait que généralement il s'agit de petites entreprises pour lesquelles il est difficile de supporter le paiement d'une garantie et compliqué d'effectuer les démarches nécessaires dans l'État membre de consommation finale.

LI. Nous concluons que l'exigence de l'article 36, paragraphe 5, de la Directive 2008/118/CE, dans le cadre du régime de vente à distance, de suivre la procédure imposée par le paragraphe 4 du même article pour obtenir le remboursement ou la remise des accises appliquées dans le premier État membre, est trop importante. En effet, elle devrait être strictement limitée à la vérification du point b) du paragraphe 4 concernant l'acquiescement des droits d'accise. Il n'est pas justifiable qu'un vendeur qui a payé l'accise dans un État membre de destination mais qui n'a pas respecté ou a eu des difficultés avec les autres obligations formelles, n'ait pas le droit au remboursement de l'accise payée dans l'État membre d'origine.

LII. Nous concluons que le pouvoir des États membres reconnu dans l'article 39, paragraphe 2, de la Directive 2008/118/CE, par lequel ils peuvent établir que les marques fiscales sont mises à disposition d'un représentant fiscal agréé par les autorités compétentes, rend excessivement difficile la procédure à suivre par les entrepositaires agréés, en entravant de cette façon la libre circulation de marchandises. Bien que l'objectif soit d'éviter des situations fraudueuses, il doit être pris en considération que les entrepositaires agréés doivent respecter les conditions exigeantes pour pouvoir se constituer comme opérateurs dans le système d'accises et, par conséquent, offrir déjà des garanties aux États membres.

SUMMARY OF DOCTORAL THESIS

THE HARMONISATION OF THE ARRANGEMENTS FOR EXCISE DUTY ON ENERGY PRODUCTS IN EUROPEAN UNION LAW AND ITS TRANSPOSITION IN SPAIN, FRANCE AND THE UNITED KINGDOM ⁽¹¹⁰⁹⁾

1. *The route to harmonisation of the arrangements for excise duty on energy products in EU law.*

a) *The establishment and functioning of the European Union internal market as framework of excise duties on energy products.*

§ 1. To understand the legitimacy of the arrangements for excise duty on energy products of European Union law, we should understand their causes, which are the European integration and the establishment of the internal market. The initial milestone in the structuring of the European Union took place in Paris on 9 May 1950, at the *Salon de l'Horloge du Quai d'Orsay*. Robert Schuman, on behalf of the French government and under the inspiration of Jean Monnet, suggested West Germany to join the production of coal and steel. As a result, West Germany, Italy, Belgium, the Netherlands and Luxembourg signed the *Treaty establishing the European Coal and Steel Community* ⁽¹¹¹⁰⁾ and subsequently the *Treaty establishing the European Atomic Energy Community* ⁽¹¹¹¹⁾ and the *Treaty establishing the European Economic Community* ⁽¹¹¹²⁾ (hereinafter the EEC Treaty). In this context arises the need to create a common market, the configuration of which was placed not as a final goal of the European Economic Community, but only as an instrument to obtain predominantly economic purposes. In this regard, the *Neumark Report* ⁽¹¹¹³⁾ examined whether there were disparities in the public finances of Member States, to what extent these differences prevented the establishment of a common market and how they could be removed. It concluded that the principle of taxation in the country of destination with border tax adjustments should be adopted as guiding principle in indirect taxation of

¹¹⁰⁹ Notice that this summary, because of its nature, is not intended to mention either all the contents handled in the Doctoral Thesis or the comments made the authors on the subject. His modest intention merely provides the reader with an outline of the structure and subjects taken into account in the work.

¹¹¹⁰ Celex number 11951K/TXT.

¹¹¹¹ Celex number 11957A/TXT.

¹¹¹² Celex number 11957E/TXT.

¹¹¹³ ECONOMIC AND FINANCIAL COMMITTEE: «Economic and Financial Committee Report of the E.E.C». In *Revista de economía política* 1963, no. 34, p. 147-193.

intra-community exchanges. The *Single European Act* ⁽¹¹¹⁴⁾ determined as a deadline for the establishment of the common market the date of 31 December 1992. In that sense, it completed the EEC Treaty declaring that the internal market should comprise an area without internal borders in which the free movement of goods, persons, services and capital were ensured in accordance with the provisions of EEC Treaty (Article 13). Subsequently, the *Treaty on European Union* (hereinafter EU Treaty) ⁽¹¹¹⁵⁾ in its Article G, amended the role of the Community integrating objectives of different nature, such as social and environmental, even though those of an economic nature remained predominant. Consequently, the original conception of the internal market evolved, rising as a platform to develop objectives of multiple natures. Today, we can see that the European integration and the establishment of the internal market are complex, intertwined and fragmented processes. However, the institutional and legal structure attained has enabled the transition from the six signatory States of the ECSC Treaty to the current European Union formed by 28 Member States.

§ 2. With the EU Treaty currently in force, the traditional reference to the internal market changed. In Article 3(2), the first reference to an area without internal borders is made, but only to ensure the free movement of persons. Consecutively, Article 3(3) provides that the European Union shall establish an internal market. While most objectives assigned to the provision are of economic nature, those with social and environmental nature have been ingrained and other related to the scientific and technological advances are integrated. The consequence of this plurality is not minor, because in order to understand that the establishment of the internal market has taken place and that it has a proper functioning it is necessary to accommodate the development of all the above-mentioned objectives. On the other hand, the TFEU begins its Part Three on «Union Policies and Internal Actions» with a Title assigned exclusively to the internal market, consisting of Articles 26 and 27. Article 26(1) of the TFEU establishes the duty of the European Union to adopt «measures with the aim of establishing or ensuring the functioning of the internal market, in accordance with the relevant provisions of the Treaties». Article 26(2) of the TFEU, confirms and consolidates the concept of internal market established by the *Single European Act*. While this conceptualisation shows the mainstreaming of the internal market illustrated with four types of free movement, it provides a valuation problem: it holds preeminent the free movement of goods, above that of persons ⁽¹¹¹⁶⁾⁽¹¹¹⁷⁾. We notice a background critique to the concept of internal market of the TFEU. If, according to the mandate of the EU Treaty, the internal market should act for sustainable development of Europe through the achievement of the various established objectives, the concept of internal market in Article 26(2) of the TFEU has become inadequate. The sentence «in accordance with the provisions of the Treaties» does not satisfactorily reflect the idea that this area without internal borders must guarantee the free movement, and also serve as an instrument for achieving specific economic, social, environmental, scientific and technological objectives. The configuration of the internal market requires something else in addition: it requires guidelines to model the way that free movement is applied;

¹¹¹⁴ OJ L 169, 29.06.1987, p. 1-28.

¹¹¹⁵ OJ C 191, 29.07.1992, p. 1-112.

¹¹¹⁶ DUBOUIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 247.

¹¹¹⁷ OLIVER, Peter; ROTH, Wulf-Henning: «The internal market and the four freedoms». In *Common Market Law Review*, 2004, vol. 41, no. 2, p. 441.

it requires guidelines that involve political decisions and legislative harmonisation. In conclusion, the achievement of an internal market is an unconsolidated process ⁽¹¹¹⁸⁾.

§ 3. However, we acknowledge that the free movement of goods is one of the main interests of the European Union, and in particular of each Member State. This is not an ordinary freedom, but a fundamental principle ⁽¹¹¹⁹⁾. The TFEU primarily identifies the free movement of goods with the implementation of a customs union, making it the cornerstone of such principle ⁽¹¹²⁰⁾. About the customs procedure, we want to emphasise the Combined Nomenclature (hereinafter CN), which is integrated in the European Union law through the Regulation (EEC) No 2658/87 ⁽¹¹²¹⁾. The CN is a complete list of all types of goods that may enter into the European Union. The Commission must annually update the CN, and the latest update was formalised in the Implementing Regulation (EU) 2015/1754 ⁽¹¹²²⁾.

§ 4. The fulfilment of the duty to take the necessary measures to guarantee the proper functioning of the internal market requires the adoption of additional measures such as the approximation of national legislations. Article 114 of the TFEU expressly recognises its instrumental role, but excludes the application of fiscal provisions. However, Article 113 mandates the harmonisation of Member States legislations concerning indirect taxes. This Article 113 has been described as the fundamental precept of tax harmonisation in the European Union ⁽¹¹²³⁾⁽¹¹²⁴⁾. In opposition to Article 114 of the TFEU, Article 113 re-establishes the rule of unanimity, which would explain the modest results in indirect tax harmonisation ⁽¹¹²⁵⁾⁽¹¹²⁶⁾. The obstacle of the unanimity rule would find its justification in that the tax harmonisation is a transfer of sovereignty by the Member States, which is generally resisted ⁽¹¹²⁷⁾.

§ 5. The scope of Article 113 is reduced to taxes on the business turnover, excise duties and other indirect taxes. Nevertheless, the harmonising activity is also limited by the very wording of the provision, so it should be developed as may be necessary to guarantee the establishment and functioning of the internal market and to avoid distortions of competition. These limitations highlight the instrumental nature of harmonisation, but do not accurately establish its content: what does the expression «to the necessary extent» involve? When does the tax harmonisation sufficiently guarantee the internal market and/or sufficiently avoid distortions of competition? It is fair to say

¹¹¹⁸ MOLINIER, Joël; GROVE-VALDEYRON, Nathalie de: *Droit du marché intérieur européen*, 2010, p. 16.

¹¹¹⁹ Judgment in *De Groot en Slot Allium and Bejo Zaden*, C-147/04, EU:C:2006:7, paragraph 70. Also judgment in *Rosengren and others*, C-170/04, EU:C:2007:313.

¹¹²⁰ DUBOIS, Louis; BLUMANN, Claude: *Droit matériel de l'Union européenne*, 2012, p. 250-251.

¹¹²¹ OJ L 256, 7.9.1987, p. 1-675.

¹¹²² OJ L 285, 30.10.2015, p. 1-926.

¹¹²³ CAYÓN GALIARDO, Antonio; FALCÓN AND TELLA, Ramón; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, 1990, p. 150.

¹¹²⁴ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 11.

¹¹²⁵ BARNARD, Catherine: *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, 2013, p. 56: 'Despite the extension of qualified majority voting (QMV) to many other areas of the Treaty, it is a sign of the highly sensitive nature of taxation that the procedure laid down by Article 113 TFEU has not been changed since 1957'.

¹¹²⁶ WOODS, Lorna; WATSON, Philippa: *Steiner & Woods EU Law*, 2012, p. 379.

¹¹²⁷ DRUESNE, Gérard: *Droit de l'Union Européenne et politiques communautaires*, 2006, p. 352-353.

that these inaccuracies are not completely unfortunate, as they allow the Court of Justice of the European Union to develop its interpretive function and give the flexibility that such an important provision requires. However, by referring to what was said in relation to the internal market concept, it is possible to state that in order to fulfil the mandate of Article 113 of the TFEU, the tax harmonisation of indirect taxes should eliminate all tax borders and all obstacles to the free movement of persons, goods, services and capital, and it should also serve to achieve all the purposes that Article 3(3), of the EU Treaty provides for the internal market. Moreover, the Treaty of Lisbon adds to Article 113 the specific purpose of preventing distortions of competition. Accordingly, the scope of tax harmonisation of indirect taxes has a broader diversification and complexity than it seems to have. The adoption of tax harmonisation as may be necessary for the objectives of European Union law turns this necessary activity into a variable process, attempting to integrate all the new requirements of the internal market (¹¹²⁸).

b) The legal materialisation of the harmonisation of excise duties on energy products in European Union law.

§ 6. On 25 February 1992, the Council took the first step towards harmonisation of excise duties by adopting the Directive 92/12/EEC (¹¹²⁹). This horizontal legislation instituted the common structure of taxation models and the complex intra-Community movement system. The Directive 92/12/EEC adopted the principle of taxation in the Member State of destination, in accordance with the conclusions of the *Neumark Report*. For its implementation, the Directive 92/12/EEC established the «duty suspension arrangement», which consists in allowing taxable events to be realised in excise goods but without said chargeability taking place or the tax becoming chargeable (¹¹³⁰). Specifically, the suspension arrangement allows a good to be produced in a Member State, to move within the internal market and to be released for consumption in another Member State, where the tax shall become chargeable and shall be levied (¹¹³¹).

§ 7. The Council, together with the Directive 92/12/EEC issued specific directives regarding the tax on mineral oils: Directive 92/81/EEC (¹¹³²) and Directive 92/82/EEC (¹¹³³). The Directive 92/81/EEC had as main objectives to define which mineral oils shall be subject to the general control system and to establish the mandatory exemptions. The Directive 92/82/EEC harmonised the applicable tax rates, by establishing a ‘system of minimum rates’.

¹¹²⁸ Likewise, GIL IBÁÑEZ, José Luis: ‘La armonización de los impuestos especiales’. In DIRECCIÓN GENERAL DEL SERVICIO JURÍDICO DEL ESTADO: *La constitución española en el ordenamiento comunitario europeo (I): XVI Jornadas de estudio*, 1995, vol. 2, p. 2118.

¹¹²⁹ OJ L 76, 23.3.1992, p. 1-13.

¹¹³⁰ SOLANA VILLAMOR, Francisco: ‘La armonización de los elementos estructurales de los impuestos especiales: Comentarios a la directiva 12/1992 (I)’. In *Carta tributaria. Monografías*, 1992, no. 160, p. 5.

¹¹³¹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: ‘La armonización de los impuestos especiales en la Unión Europea’. In *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 1997, no. 1, p. 109.

¹¹³² OJ L 316, 31.10.1992, p. 12-15.

¹¹³³ OJ L 316, 31.10.1992, p. 19-20.

§ 8. The Directive 92/12/EEC was replaced by the Directive 2008/118/EC⁽¹¹³⁴⁾. The new regulation simplifies the procedures, increases the transparency of commercial exchanges and facilitates the monitoring by the Member States⁽¹¹³⁵⁾. For these purposes, it provides the legal basis for the use of the Excise Movement and Control System (hereinafter EMCS) established by Decision No 1152/2003/EC⁽¹¹³⁶⁾.

§ 9. The Directive 2003/96/EC⁽¹¹³⁷⁾ replaced the Directive 92/81/EEC and the Directive 92/82/EEC. Directive 2003/96/EC, also known as "Energy Taxation Directive" (hereinafter ETD), establishes minimum levels of taxation for most energy products, specifically including natural gas, electricity and coal. The main instrumental purpose of ETD is to guarantee the proper functioning of the internal market⁽¹¹³⁸⁾⁽¹¹³⁹⁾. However, it also incorporates environmental protection purposes, by materialising the environmental policy of the Community profusely developed in the *European Community programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development: Towards Sustainability*⁽¹¹⁴⁰⁾; *Growth, competitiveness, employment - The challenges and ways forward into the 21st century - White Paper*⁽¹¹⁴¹⁾; with the Decision 94/69/EC⁽¹¹⁴²⁾ that adopted the *Framework Convention on Climate Change*; the *Communication from the Commission – Europe's environment: What directions for the future? The global assessment of the European community programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development, 'Towards sustainability'*⁽¹¹⁴³⁾; with the Decision 2002/358/EC⁽¹¹⁴⁴⁾ that adopted the *Kyoto Protocol*; and with the *Decision No 1600/2002/EC laying down the Sixth Community Environment Action Programme*⁽¹¹⁴⁵⁾, among others.

§ 10. However, the Directive 2003/96/EC is not exempt from criticism. Based on the *Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes*⁽¹¹⁴⁶⁾ and in *Europe 2020 - A strategy for smart, sustainable and inclusive growth*⁽¹¹⁴⁷⁾, the European Commission presented a Proposal for a Directive⁽¹¹⁴⁸⁾, which sought to modify the Directive 2003/96/EC. Firstly, this Proposal sought to ensure a consistent treatment of energy sources in order to create real conditions of equality among consumers. The Proposal aimed to simplify and review the minimum levels of taxation, with the aim of making them representative of net calorific value of energy products, as

¹¹³⁴ OJ L 9, 14.1.2009, p. 12-30.

¹¹³⁵ COM(2008) 78 final/3 of 3 March 2008.

¹¹³⁶ OJ L 162, 1.7.2003, p. 5-8.

¹¹³⁷ OJ L 283, 31.10.2003, p. 51-70.

¹¹³⁸ ORTIZ CALLE, Enrique: 'El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente'. In *European Union News*, 2007, no. 268, p. 99.

¹¹³⁹ BÁEZ MORENO, Andrés; RUIZ ALMENDRAL, Violeta: 'La tributación mínima sobre la energía en la Unión Europea: entre las exigencias del mercado único y los principios de justicia tributaria'. In *European Union News*, 2007, no. 268, p. 33.

¹¹⁴⁰ OJ C 138, 17.5.1993, p. 1-112. 5-98.

¹¹⁴¹ COM(93) 700 final of 5 December 1993.

¹¹⁴² OJ L 33, 7.2.1994, p. 11-12.

¹¹⁴³ COM(1999) 543 final of 24 November 1999.

¹¹⁴⁴ OJ L 130, 15.5.2002, p. 1-3.

¹¹⁴⁵ OJ L 242, 10.9.2002, p. 1-15.

¹¹⁴⁶ COM(2007) 0140 final of 28 March 2007.

¹¹⁴⁷ COM(2010) 2020 final of 3 March 2010.

¹¹⁴⁸ COM(2011) 169 final of 13 November 2011.

well as the CO₂ emissions they generate. Secondly, it aimed to establish a fiscal framework adapted to the characteristics of renewable fuels, because of its lower energy content. Thirdly, the Proposal aimed to create a framework that would allow the application of CO₂ taxation to be complemented with the carbon price signal established by the European Union Emissions Trading Scheme ⁽¹¹⁴⁹⁾ of greenhouse gas. The European Economic and Social Committee ⁽¹¹⁵⁰⁾ (hereinafter EESC) considered the Proposal for a Directive that would amend Directive 2003/96/EC an improvement in line with the development of the single market and the *Europe 2020 Strategy*. However, despite the strength of the arguments that supported the Proposal amending ETD and all the legislative work, the Commission decided to withdraw it on 7 March 2015 ⁽¹¹⁵¹⁾. We endorse all the observations made to the ETD by the different mentioned European documents and therefore insist on the need to reinstate the discussion and complete the reforms leading to an optimal arrangement for excise duties on energy, beneficial to the fight against climate change and, at the same time, competitive.

§ 11. Moreover, we deem it necessary to connect the study of the European Union law for excise duties on energy products with the Member States legislation that is perceived directly by citizens. Given our inability to expound regulations of the 28 Member States, we had to restrict our comments to the law of Spain, France and the United Kingdom. Thus far, we just need to identify the main rules that define the legal framework for excise duties on energy products in the mentioned States.

§ 12. The European Union law on this matter was introduced in Spain by the *Law No 38/1992 of December 28 on Excise Duty* ⁽¹¹⁵²⁾. This Spanish Law on Excise Duty has been developed by *Royal Decree 1165/1995 of 7 July, which approves the Excise Duty Regulation* ⁽¹¹⁵³⁾.

§ 13. France transposed excise duties European Union law on energy products by establishing different taxes based on revenue duties and customs duties ⁽¹¹⁵⁴⁾. Among them, we can mention: the *Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (Domestic tax on consumption on energy products, hereinafter TICPE); the *Taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel* (Domestic tax on consumption of natural gas, hereinafter TICGN); the *Taxe intérieure consommation sur les houilles, lignites et cokes* (Domestic tax on consumption of coals, lignite and cokes), known as *taxe charbon* (hereinafter TICC); the *Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outre-mer* (special rate on consumption in the French overseas departments, hereinafter TSC); and the *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité* (Domestic tax on final consumption of electricity). The transposition of Directive 2008/118/EC and Directive 2003/96/EC was made in the *Code des Douanes*, mainly in the Title V, Chapter III bis, entitled *Régime général d'accise relatif aux*

¹¹⁴⁹ OJ L 275, 25.10.2003, p. 32-46.

¹¹⁵⁰ OJ C 24, 28.1.2012, p. 1-112. 70-77.

¹¹⁵¹ OJ C 80, 7.3.2015, p. 19.

¹¹⁵² BOE 179 de 28.7.1995, pp. 23028-23081.

¹¹⁵³ BOE 179, 28.7.1995, p. 23028-23081.

¹¹⁵⁴ BIENVENU, Jean-Jacques; LAMBERT, Thierry: *Droit fiscal*, 2010, p. 392: 'Ces impôts assis sur des faits de fabrication et de consommation sont par essence rebelles à toute systématisation'.

produits énergétiques; and in its Title X, Chapter I, on *Taxes intérieures* ⁽¹¹⁵⁵⁾. Also on the *Décret n° 2010-632 du 9 juin 2010 relatif au suivi, au contrôle et à la dématérialisation des procédures concernant les mouvements de produits énergétiques soumis à accise au sein de l'Union européenne* ⁽¹¹⁵⁶⁾.

§ 14. The legal framework for excise duties on energy products in the United Kingdom is complex, characterised by a wide and scattered regulation. Among its main primary legislation sources (Primary legislation) we must emphasise *Customs and Excise Management Act 1979* ⁽¹¹⁵⁷⁾; *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* ⁽¹¹⁵⁸⁾ and *Finance Act 2000* ⁽¹¹⁵⁹⁾ (which establishes in the Schedule 6, the *Climate Change Levy*). Among the rules of Secondary legislation in the UK we can mention, mainly: *The Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* ⁽¹¹⁶⁰⁾; *The Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* ⁽¹¹⁶¹⁾; *The Climate Change Levy (General) Regulations 2001* ⁽¹¹⁶²⁾ and *The Climate Change Levy (Combined Heat and Power Stations) Regulations 2005* ⁽¹¹⁶³⁾.

2. The arrangements for excise duty on energy products in European Union law and its transposition in Spain, France and the United Kingdom.

a) The structure of excise duty on energy products in European Union law and its transposition in Spain, France and the United Kingdom.

§ 15. Under Article 5(1), and Article 4(2) and 4(3) of the Directive 2008/118/EC, the territorial scope of application of arrangements for excise duties is the «territory of the Community», defined as the territory of each Member State to which the Treaty is applicable, in accordance with Article 299 thereof, with the exception of «third territories». It should be noted that the reference to the above provision of the Treaty should be based on Article 52 of Treaty on European Union together with Article 355 of the TFEU.

§ 16. Among «third territories», there are three subgroups. The first subgroup is made up of those territories that, despite of forming part of the customs territory of the European Union, are not subject to the Directive 2008/118/EC or the specific Directives on excise duties. These are: the Canary Islands; the French overseas departments

¹¹⁵⁵ FRANCE: *Code des Douanes* [online]. [Query: 27 of September 2015]. Available in: (<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006071570&dateTexte=20150927>).

¹¹⁵⁶ *JORF* 132, 10.6.2010, p. 10677.

¹¹⁵⁷ 1979 c. 2.

¹¹⁵⁸ 1979 c. 5.

¹¹⁵⁹ 2000 c. 17.

¹¹⁶⁰ S.I. 2010/593.

¹¹⁶¹ S.I. 2008/2599.

¹¹⁶² S.I. 2001/838.

¹¹⁶³ S.I. 2005/1714.

defined on Articles 349 and 355(1) of the TFEU ⁽¹¹⁶⁴⁾; the Åland Islands and the Channel Islands. The second subgroup is made up of those territories forming part, *stricto sensu*, of the application scope of Article 299(4) of the Treaty on European Union (based on Article 355(3) of the TFEU). The third subgroup is made up of those territories not forming part of the customs territory of the Union. In Germany, the Island of Heligoland and the territory of Büsingen. In Spain, Ceuta and Melilla. In the Italian Republic, the Italian waters of Lake Lugano, Livigno and Campione d'Italia. The provisions of this Directive shall not prevent Greece from maintaining the specific status granted to Mount Athos as guaranteed by Article 105 of the Greek Constitution. On that subject, we consider that the reasons why the third territories are an exception to the territorial scope of application are partial. Under the duty to guarantee the proper functioning of the internal market, taxation of energy products should ensure environmental protection. The effects of climate change do not distinguish borders and emissions of greenhouse gases in the third territories are as damaging as in other territories. So, the balance should be re-established: in agreement with the environmental purposes, the third territories should form part of the territorial scope; nevertheless, these territories could waive the revenue purposes by establishing tax advantages that recognise their peculiar situation.

§ 17. Concerning the concept of «third country», the Directive 2008/118/EC declares as such, *sensu stricto*, any State or territory to which the Treaty does not apply. This concept includes exceptions: the Principality of Monaco under the customs Convention signed with France in Paris ⁽¹¹⁶⁵⁾; San Marino under the *Convenzione di amicizia e di buon vicinato* signed with Italy ⁽¹¹⁶⁶⁾; the Isle of Man in accordance with *Protocol No 3 of Treaty of Accession to the European Communities of Denmark, Netherlands, Norway and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland* ⁽¹¹⁶⁷⁾; the United Kingdom Sovereign Base Areas of Akrotiri and Dhekelia under the *Protocol on the Sovereign Base Areas of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland in Cyprus* ⁽¹¹⁶⁸⁾, which has its origins in the *Treaty concerning the Establishment of the Republic of Cyprus* ⁽¹¹⁶⁹⁾. Consequently, each Member State is required to take the proper measures to ensure that the movement of goods originating in or intended for one of these territories not defined as third countries are treated as movements originating in or intended for France, Italy, the United Kingdom and Cyprus, as appropriate.

§ 18. Finally, Jungholz and Mittelberg (Kleines Walsertal) belong to Austria, but they are only accessible through Germany. Therefore, each Member State is required to take the proper measures to ensure that the movement of excise goods originating in or

¹¹⁶⁴ In accordance with the Directive 2013/61/EU, it amends the Directive 2008/118/EC to meet the change in status of Mayotte into outermost region referred to in Article 349 of the TFEU, in force since January 1, 2014.

¹¹⁶⁵ FRANCE: Décret n.º 63-982 du 24 septembre 1963 portant publication des accords du 18 mai 1963 entre la France et Monaco. *JORF*, 27.9.1963, p. 8679.

¹¹⁶⁶ ITALIA; REPÚBLICA DE SAN MARINO: «Convenzione di amicizia e di buon vicinato» Rome, 31 March 1939. *GU* 217, 16.9.1939.

¹¹⁶⁷ OJ L 73, 27.3.1972, p. 164.

¹¹⁶⁸ OJ L 236, 23.9.2003, p. 940-944.

¹¹⁶⁹ CYPRUS; GREECE; TURKEY; UNITED KINGDOM: «Treaty concerning the Establishment of the Republic of Cyprus». Nicosia, 16 August 1960. UNITED NATIONS: *Treaty Series*, 1960, vol. 382, p. 8.

intended for said territories are treated as movements originating in or intended for Germany.

§ 19. The transposition of the territorial scope of application in Spain is established in Law 38/1992, Article 3 and Article 4(1), (2), (7), (29) and (30). In France, it is established in Articles 158 *bis* and 158 *quater* of *Code des Douanes*. Article 266 *quater* of the Code provided by TSC should also be considered. In the United Kingdom, the transposition is made in Article 3(1) of *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 20. Concerning the objective scope of application, the Directive 2003/96/EC defines the content of the expression «energy products and electricity» by using CN. The definition of electricity is simple, but the definition of energy products is more difficult because of the breadth and diversity of products listed in Article 2 of the Directive 2003/96/EC. In other cases, the Directive 2003/96/EC follows the legal certainty and directly defines certain products as energy products. In other cases, Directive 2003/96/EC defines the products as energy products under condition of being intended for consumption as motor fuels or heating fuels. In these last cases of «accidental» energy products, Directive 2003/96/EC merges the specification of excise duty objective and the determination of taxable event. Back in 1991, the Committee ⁽¹¹⁷⁰⁾ warned about the inappropriateness of the description of excise goods under difficult verifiable criteria such as the adequacy and applicability, rather than according to objective criteria materials. The failed Proposal to amend the Directive 2003/96/EC aimed energy products to be used as heating fuel or motor fuel only when the supplier is aware, or should reasonably be aware, of that the consumer intends to use the products for such purposes. The impartiality of this solution is questionable. To make it operational would require amendments designed to require some kind of statement by the consignee, in order to provide legal certainty to distributor.

§ 21. Simultaneously, the Directive 2003/96/EC contains «Residue integration clauses». Firstly, Article 2(3)(2) Directive 2003/96/EC provides that «any product intended for use, offered for sale or used as motor fuel or as an additive or extender in motor fuels, shall be taxed at the rate for the equivalent motor fuel». Regarding this paragraph, the *Court of Justice of the European Communities* ⁽¹¹⁷¹⁾ determined the strict inclusion in the objective scope of additives that are added to fuel and used in it, even when it is not intended for consumption, or offered for sale or used as motor fuel. This assimilated is based on the difficulty of distinguishing between additives and fuels (and expanders, if any) once they are mixed ⁽¹¹⁷²⁾. Furthermore, Article 2(3) of the Directive 2003/96/EC shall only apply to ethyl alcohol or subsidiarily bioethanol, in cases where it is excluded by the Directive 92/83/EEC ⁽¹¹⁷³⁾⁽¹¹⁷⁴⁾. Secondly, Article 2(3) of the Directive 2003/96/EC ends with the inclusion of any other hydrocarbon intended for use, offered for sale or used for heating purposes, except for peat.

¹¹⁷⁰ OJ C 69, 18.3.1991, p. 25-32.

¹¹⁷¹ Judgment in *Afton Chemical*, C-517/07, EU:C:2008:751.

¹¹⁷² *Vid.* CHRISTIENNE, Jean-Philippe: 'Jurisprudence de la CJCE: fiscalité indirecte (oct./déc. 2008)'. In *Revue de Droit Fiscal*, 19 February 2009, no. 8, p. 17.

¹¹⁷³ OJ L 316, 31.10.1992, p. 21-27.

¹¹⁷⁴ *Vid.* judgment in *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, paragraph 53.

§ 22. Regarding the transposition of the objective scope of application in Spain, it is made in Law 38/1992, Articles 46 and 49 on Hydrocarbon Oil Duties ⁽¹¹⁷⁵⁾, in Article 75 regarding Excise Duty on Coal, and Article 90 on Excise Duty on Electricity. In France, the transposition is made in the *Code des Douanes*, regarding TICPE in Article 265, TICGN Article 266 *quinquies*; TICC Article 266 *quinquies* B, and regarding *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité* Article 266 *quinquies* C. In the United Kingdom, excise duties on energy products are primarily established in *Hydrocarbon Oil Duties Act 1979* (hereinafter, *HODA*), Articles 1 and 6A. As a special feature, this *Act* does not identify the products by their CN codes but through their description. However, Article 2 of *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010* refers directly to the Directive 2003/96/EC, by establishing as 'energy products' the products listed in Article 2(1) of the Directive. The transposition of the excise duty related to electricity, gas and solid fuels such as coal, coke, lignite and hard coal, is established in the *Finance Act 2000*, which introduced the *Climate Change Levy*. For its regulation, Article 30 of this *Act* refers to its *Schedule 6*.

§ 23. The Directive 2003/96/EC also establishes a negative definition of the objective scope ⁽¹¹⁷⁶⁾⁽¹¹⁷⁷⁾ in Article 2(4). Of this rule, point (b) is important, first indent, which does not apply the Directive to energy products that are used for purposes other than motor fuel or heating fuel. Thus, State Members may apply to these excluded energy products other taxes provided that they do not give rise to formalities connected with crossing of frontiers ⁽¹¹⁷⁸⁾⁽¹¹⁷⁹⁾⁽¹¹⁸⁰⁾. It is also important the point (b), second indent, which does not apply to energy products of dual use. The exclusion of these uses was the result of the reaction to the precedent of *Court of Justice of the European Communities* ⁽¹¹⁸¹⁾ that, in the context of the Directive 92/81/EEC, stated that these cases were subject to taxation. Subsequently, the Court of Justice of the European Union ⁽¹¹⁸²⁾ specified that the energy product itself should be used as source of power for other purposes than motor fuel and heating fuel, in order for the exclusion to operate.

§ 24. In Spain, the transposition of exclusions was made in Article 47(1)(a), Article 51(1) and Article 52(a) Law 38/1992, regarding the Spanish Hydrocarbon Oil Duty; in Article 79(3)(b), (c) and (e) regarding the Excise Duty on Carbon; in respect of the Excise Duty on Electricity, Article 98, points (a), (b), (c) and (d) it only provides for a reduction of 85% applicable on the amount of electricity that is intended for chemical reduction and electrolytic processes, to mineralogical processes, metallurgical processes and industrial activities whose electricity consumption accounts for more than 50% of the cost of a product. In France, the exclusions are established in *Code des Douanes*,

¹¹⁷⁵ It is appropriate to note that Article 46(1)(f) of Law 38/1992 expressly includes bioethanol in the scope of Hydrocarbon Oil Duty.

¹¹⁷⁶ BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 539.

¹¹⁷⁷ TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J.: *European Tax Law*, 2012, p. 546.

¹¹⁷⁸ Judgment in *Fendt Italiana*, C-145/06 and C-146/06, EU:C:2007:41.

¹¹⁷⁹ *Vid.* BERNARD, Elsa: «Taxation des produits énergétiques». In *Europe*, October 2007, no. 10, comment 267, p. 33.

¹¹⁸⁰ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: 'Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas'. In *Revista española de Derecho Financiero*, 2004, no. 123, p. 729-730.

¹¹⁸¹ Judgment in *Commission/Germany*, C-240/01, EU:C:2004:251.

¹¹⁸² Judgment in *X*, C-426/12, EU:C:2014:2247.

regarding TICPE in Article 265C(I), 265 bis (1)(a); regarding TICGN in Article 266 *quinquies* (4); and regarding TICC in Article 266 *quinquies* B (4)(1). Concerning the transposition in the United Kingdom, Article 9 *HODA* is the main regulation on this matter. In respect of the *Climate Change Levy*, transposition was made in Articles 12A and 18 of *Schedule 6* of the *Finance Act 2000*, as well as in *Climate Change Levy (Fuel Use and Recycling Processes) Regulations 2005* ⁽¹¹⁸³⁾.

§ 25. The Directive 2008/118/EC, by virtue of its Article 1(2), recognises the right of Member States to impose other indirect taxes for specific purposes on products subject to excise duty, provided that the European Union taxation rules applicable to either excise duty or VAT in determination of the tax base, calculation of the tax, chargeability and monitoring of the tax are respected. According to Court of Justice of the European Union ⁽¹¹⁸⁴⁾⁽¹¹⁸⁵⁾⁽¹¹⁸⁶⁾⁽¹¹⁸⁷⁾⁽¹¹⁸⁸⁾⁽¹¹⁸⁹⁾, to consider a tax as pursuing a specific purpose, it is necessary that this tax aimed to ensure the sought purpose.

§ 26. It is necessary to coordinate the provisions of the Directive 2008/118/EC and the Directive 2003/96/EC in order to determine the chargeable event for excise duties on energy products of European Union law. Under the duty to ensure the proper functioning of the internal market, the chargeable event and, especially the time of tax chargeability should be identical in all the State Members ⁽¹¹⁹⁰⁾. Article 2 of Directive 2008/118/EC maintains the procedure that was the basis for the establishment and functioning of the internal market, by identifying two chargeable events: the production (including their extraction) and the importation into the territory of the Community ⁽¹¹⁹¹⁾⁽¹¹⁹²⁾⁽¹¹⁹³⁾. The Court of Justice of the European Union has interpreted the concept of importation stating that the entry into the territory of the Union is produced from the moment when the products have passed the area in which is the first customs office situated inside the customs territory Union. As for the Directive 2003/96/EC, it added as chargeable events those listed on the clauses on residue integration to objective scope, set out in Article 2(3).

§ 27. The Directive 2008/118/EC, Article 7(1) provides that the time of chargeability is the ‘release for consumption’ and the place of chargeability is the Member State

¹¹⁸³ S.I. 2005/1715.

¹¹⁸⁴ Judgment in *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108.

¹¹⁸⁵ At that stage, *vid.* Judgment in *EKW y Wein & Co.*, C-437/97, EU:C:2000:110, paragraphs 30, 31, 33, 35, 46, 47 and 48.

¹¹⁸⁶ At that stage, *vid.* Judgment in *Hermann*, C-491/03, EU:C:2005:157, paragraph 16.

¹¹⁸⁷ *Vid.* PUEBLA AGRAMUNT, Nuria: ‘El céntimo sanitario hoy, o las consecuencias de asumir deliberadamente el riesgo de exigir un impuesto controvertido’. In *Quincena Fiscal*, 2014, no. 7, p. 19-40.

¹¹⁸⁸ *Vid.* CALVO VÉRGEZ, Juan: ‘El devenir de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario y su proyección en nuestro ámbito jurisdiccional’. In *Quincena Fiscal*, 2015, no. 3, p. 95-119.

¹¹⁸⁹ Judgment in *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149.

¹¹⁹⁰ Judgment in *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex party EMU Tabac and others*, C-296/95, EU:C:1998:152, paragraph 22.

¹¹⁹¹ Judgment in *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, EU:C:2010:231.

¹¹⁹² *Vid.* KAUFF-GAZIN, Fabienne: «Extinction de la dette douanière». In *Europe*, junio de 2010, no. 6, comentario 202, p. 18-19.

¹¹⁹³ *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco M.; GARCÍA HEREDIA, Alejandro: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas». En *Revista española de Derecho Financiero*, 2010, no 147, p. 928-934.

where the release takes place. Article 9 of the Directive 2008/118/EC adds that the conditions of chargeability shall be those in force on the date of the chargeability in the Member State in which the release for consumption takes place. The immediate question is what is meant by ‘release for consumption’. The Directive 2008/118/EC does not provide a general definition but uses a casuistry system determining chargeability.

§ 28. To specify the release for consumption in the production of excise goods, it is necessary to distinguish the production under a duty suspension arrangement and from the production outside this arrangement.

§ 29. Firstly, in accordance with Article 7(2)(a) of the Directive 2008/118/EC, in the «cases of production under a duty suspension arrangement» the release for consumption is identified at the time of departure of goods from this arrangement, including irregular departure. Article 7(3) of the Directive 2008/118/EC provides three specific rules to define the «regular departure» from a duty suspension arrangement. These rules are limited to cases where production is followed by movement under a duty suspension arrangement. The general criteria of release for consumption in these cases is «receipt of the excise goods by the consignee». However, Article 7 does not provide the time of departure under a duty suspension arrangement when production is not followed by movement. In these cases, the regular departure shall be understood to have taken place upon «making the products subject to excise duty available to a natural or legal person», according to the definition of release for consumption provided by the European Commission (¹¹⁹⁴). Regarding the «irregular departure» from a duty suspension arrangement, the cases when the production is followed by the movement under a duty suspension arrangement are specified in Article 10 of the Directive 2008/118/EC, which defines the «irregularities». However, the Directive 2008/118/EC does not say what is considered as released for consumption in the cases of production under a duty suspension arrangement when the irregular departure takes place out from the movement context. The applicable criterion is the time when excise goods leave the tax warehouse, in accordance with Article 20 of this Directive.

§ 30. Secondly, there are the «cases of production on energy products outside a duty suspension arrangement», including the irregular production. In these cases, the chargeable event and the time of chargeability are hard to distinguish. In the absence of an express definition of «production», we consider as a reference *a contrario sensu* Article 21(6) of the Directive 2003/96/EC, which recovers the natural meaning of the term as «production of energy products» («obtaining of products» in the Spanish version), including, by virtue of Article 2 (a) of the Directive 2008/118/EC, the «extraction» when appropriate.

§ 31. In Spain, the transposition was made in Articles 4(18), 5, 7, and 17(a) of Law 38/1992. In France, it was made in Articles 158 *ter*, 158 *quinquies*, 158 *octies*, 163(2), 265, 266 *quater* and 267(1) of *Code des Douanes*. In the United Kingdom, it was made in Articles 6(1)(b), 6AA(1) and (2)(c), 6AB(1)(b), 6AD(1) and (2)(c) and 6AE(1)(b) of *HODA*. It has also been transposed in Articles 5, 6(1)(a) and (c), 7(c), (d), (f) and (h),

¹¹⁹⁴ OJ C 322, 21.12.1990, p. 2.

79, 80, 81 and 82 of *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 32. In those cases of importation of excise goods, the excise duty is chargeable at the time of release for consumption. This means that, under Article 2 (b), 4(8) and 7(2)(d) of the Directive 2008/118/EC, in cases of importation, the chargeable event and the time of chargeability are identified and include even the entry of irregular goods. Therefore, the release for consumption takes places: a) when the goods, including irregular goods, entry into the territory of the European Union or b) if the excise goods are covered by a customs suspension procedure or arrangement at the time of entry into the Community territory, with a departure of the goods from this arrangement. However, in cases of import when the goods are covered by an excise duty suspension arrangement, in accordance with Article 7(2)(d) of the Directive 2008/118/EC, the release for consumption takes place at the time of departure from a general duty suspension arrangement.

§ 33. In Spain, the transposition of importation and time of chargeability was made in Articles 4(19), 5(1), and 7(2) of Law 38/1992. In France, it was made in Articles 158 *quinquies* (I)(a) and 267 of *Code des Douanes*. In the United Kingdom, it was made in Articles 6, 6AB(1)(a) and 6AE(1)(a) of *HODA*. Also in Article 6(1)(d) of *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*. However, as with the Spanish and French transposition, this last rule of the mentioned *Regulations* does not refer to irregular imports.

§ 34. Article 7(2)(b) of the Directive 2008/118/EC, includes among the cases of release for consumption the holding of excise goods outside a duty suspension arrangement, only where excise duty has not been levied pursuant to the applicable provisions of Community law and national legislation. In Spain, this case of chargeability is indirectly established in Articles 8(8) and 7(11) of Law 38/1992. In France, it is established in Article 158 *quinquies* (c) of *Code des Douanes*. In the United Kingdom, it is established in Article 6(1)(b) of *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 35. Under Article 21(1) and Article 2(3), subparagraphs 2 and 3 of the Directive 2003/96/EC, in general terms, any product intended for use, offered for sale or used as motor fuel or any other hydrocarbon, except for peat, used for heating purposes shall be taxed at the rate for the equivalent energy product. In respect of transposition in Spain, France and the United Kingdom, we refer to what has been mentioned in regards to the scope of application.

§ 36. The Directive 2008/118/EC provides a negative definition of release for consumption. Under Article 7(4), subparagraph 1, the «total destruction» or «irrecoverable loss» of excise goods under a duty suspension arrangement, as a result of the inherent nature of the goods, of unforeseeable circumstances or force majeure, or as a consequence of authorisation by the competent authorities of the Member State, shall not be considered a release for consumption. Article 7(5) provides that each Member State shall lay down its own rules and conditions in relation to the losses. This section entails the risk that the specification of the chargeability may indirectly be inharmonious. The aptitude of a product to be used as an excise good, as a determinant

element of the chargeability of the tax, should be an autonomous concept and with a uniform interpretation in all Member States (¹¹⁹⁵). Concerning the transposition of these rules in Spain, it was made in Article 6 of Law 38/1992 and Articles 1(12), (15), (16) and 116 of Royal Decree 1165/1995. In France, it was established in Articles 158(C), 158 *quinquies* (I)(b), 158 *duodecies* (1), 267(1), subparagraph 2, all of them of *Code des Douanes*. Regarding the United Kingdom, it was made in Articles 7 and 21 of *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 37. Under Article 21(4) of the Directive 2003/96/EC, the Member States may lay down that the duty is chargeable when a condition on the final purpose related to a reduction of a rate or exemption has not been complied with, as set out in national provisions. We consider this provision must be mandatory and not optional. In Spain, this provision is transposed in Article 7(10) of Law 38/1992; in France in Article 265 B(3) of *Code des Douanes*; and in the United Kingdom it was transposed in Article 10 of *HODA*.

§ 38. Finally, Article 21(5) of the Directive 2003/96/EC specifies the rules of chargeability when the excise duty is on electricity, natural gas, coal, coke and lignite. Firstly, subparagraph 1 of paragraph 5 specifies that electricity and natural gas shall be subject to taxation and shall become chargeable at the time of supply by the distributor or redistributor. Secondly, subparagraph 4 of paragraph 5 specifies that coal, coke and lignite shall be subject to taxation and shall become chargeable at the ‘time of delivery by companies’, which have to be registered for that purpose by the relevant authorities.

§ 39. In Spain, according to Excise Duty on electricity, the transposition is made in Articles 92 and 95 of Law 38/1992. Natural gas is subject to excise duty under the Hydrocarbon Oil Duty and general rules shall apply. However, Article 7(14) of Law 38/1992 establishes exceptionally the chargeability in cases of delivery by companies or tax warehouses under an agreement on natural gas supply for good and valuable consideration. As for the Excise Duty on Spanish Coal, it is transposed in Article 77 of Law 38/1992. In France it is transposed in *Code des Douanes*, regarding TICGN Article 266 *quinquies* (2); TICC Article 266 *quinquies* (B)(2), and regarding *Taxe regarding intérieure sur la consommation finale d'électricité* Article 266(C) *quinquies*. In the United Kingdom, regarding the *Climate Change Levy*, it is transposed in Articles 2, 4, 5, 6, and 7 of *Schedule 6 of Finance Act 2000*.

§ 40. The Directive 2003/96/EC provides cases that are not subject to excise duty in Articles 21(3) and (6). So, Article 21(6) of the Directive 2003/96/EC establishes a list of activities that may not be considered as ‘production of energy products’.

§ 41. In Spain, the transposition of Article 21(3) of the Directive 2003/96/EC is made in accordance with Hydrocarbon Oil Duty, referred to in Article 4(3) and Article 47(1)(b) of Law 38/1992. Transposition of Article 21(6)(c) of the Directive 2003/96/EC may be verified in Article 15(3) of the same Law. Regarding the Spanish Carbon Duty, Article 78(3) of Law 38/1992 includes Article 21(3) of the Directive 2003/96/EC. In France, Article 21(3) of the Directive 2003/96/EC is transposed in the *Code des Douanes*, regarding TICPE in Article 265 C(III) and Article 265 bis(3)(b), regarding

¹¹⁹⁵ *Vid.* Judgment in Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817.

TICGN in Article 266 *quinquies* (4)(b) and (5); regarding TICC in Article 266 *quinquies* (B)(4) no 2 and (5) no 2, and regarding *Taxe regarding intérieure sur la consommation finale d'électricité* in Article 266 *quinquies* C(4) no 4. Finally, in France, Article 21(6)(a) and (b) of the Directive 2003/96/EC is transposed almost literally in Article 163(2) of *Code des Douanes*. The United Kingdom transposes this matter in Articles 19A and 20A of *HODA*. Article 20A gave rise to *Hydrocarbon Oil (Mixing of Oils) Regulations 1985* (¹¹⁹⁶). The provisions in Article 21(3) of the Directive 2003/96/EC concerning *Climate Change Levy* are complex and do not referred to in Articles 23(3), 17, 24A and 13 of *Schedule 6*.

§ 42. Regarding the revenue collection of excise duties on energy products, the *Excise Duty Tables* of the European Commission (¹¹⁹⁷) show how the economic crisis of 2008 affected the revenues. Most Member States, including Spain and the United Kingdom, posted declines in 2011, but not substantially. However, revenue based on energy products and electricity has withstood the economic crisis. Conversely, nine Member States, including France, Germany, Sweden and Denmark in 2011 reached the highest revenue on these products, which leads us to conclude that in such cases excise duties on energy products and electricity were directly used to deal with the economic crisis. At that stage we would like to reaffirm with all certainty that excise duties on energy products and electricity have a significant revenue effect for the Member States (note the collection in Germany, the United Kingdom, Italy and France) and are an essential instrument of economic policy.

§ 43. The ‘minimum levels of taxation’ system results in a prohibition on Member States to apply to energy products and electricity lower rates than those set by the European Union law. At that stage, Article 4(1) of the Directive 2003/96/EC specifies one of the main features of the system: flexibility. This configuration allows the Member States to introduce or maintain a single general duty or different kinds of duties on energy products and electricity, adjusting to the minimum level of taxation required by collecting all of them (¹¹⁹⁸)(¹¹⁹⁹).

§ 44. Apart from the flexibility of the system, the Member States may apply differentiated rates of taxation. This authority is one of the options set by the Commission (¹²⁰⁰), so that the Member States may apply more ambitious environmental policies.

§ 45. It is necessary to emphasise the freedom that the Member States have regarding the alternatives to adopt exemptions and reductions in the level of taxation set by the Directive 2003/96/EC (¹²⁰¹). These alternatives in Article 6 of the Directive are another example of the system flexibility. However, in order to make it simple, it would

¹¹⁹⁶ S.I. 1985/1450.

¹¹⁹⁷ EUROPEAN COMMISSION: *Excise Duty Tables. Tax receipts – Energy products and Electricity* [online]. Brussels, July 2015, REF 1043 (query, 11 October 2015). Available in: (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#).

¹¹⁹⁸ ORTIZ CALLE, Enrique: ‘El Ordenamiento Comunitario de la imposición de la energía y la protección del medio ambiente’. In *Europea Union News*, 2007, no. 268, p. 102.

¹¹⁹⁹ ESCOBAR LASALA, Juan José: ‘El nuevo marco comunitario de la tributación de los productos energéticos’. In DE BUNES IBARRA, José Manuel (coordinator); *et al.*: *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*, 2006, p. 608.

¹²⁰⁰ COM(97) 30 final of 12 March 1997.

¹²⁰¹ Judgment in *Commission/Ireland*, C-55/12, EU:C:2013:274, paragraphs 37 and 40.

be recommendable to remove this formal authority to harmonise the structure of excise duty and focus the flexibility on the other base aspects, such as the free determination of taxation levels above the minimum of the EU.

§ 46. Article 7(1) of the Directive 2003/96/EC sets the minimum levels of taxation applied to motor fuels in Table A of Annex I. The differentiated rates of tax on unleaded petrol compared to lead petrol are based on the environmental global plan that aims to promote clean energy. The Proposal to amend the Directive 2003/96/EC (¹²⁰²) aimed that the Member States recreate the minimum levels of taxation on the different energy sources set by the EU law. It is appropriate an amendment at that stage in order to ensure coherence and success of the EU policies.

§ 47. The frequent use of gas oil for commercial purposes may claim a tax protection in favour of competitiveness. Therefore, the Member States, under Article 7(2) of the Directive 2003/96/EC may distinguish between commercial and non-commercial use of gas oil used as propellant. As example of transposition we can mention, in respect of Spain, Article 52 bis of Law 38/1992. In France, it is established in *Code des Douanes*, Article 265 *septies*, which provides the partial reimbursement of TICPE. While we recognise the negative effects on the environment by using gas oil as motor fuel, we also recognise the negative economic impact caused by its taxation in European companies and the respective loss of competitiveness. It is necessary to find the balance, which may be reached if the differentiated rates of tax between commercial and non-commercial purposes were obligatory. This alternative may raise the minimum levels of taxation in both purposes. The use of gas oil for non-commercial purposes may approach the level of taxation on petrol, becoming an incentive to opt for cleaner energy. Similarly, companies affected directly or indirectly by the excise duty may reduce the negative economic impact.

§ 48. The European Union law allows the motor fuels to be submitted to a minimum reduced taxation level when used for certain industrial and commercial purposes. Article 8(2) Directive 2003/96/EC expressly enumerates the industrial and commercial purposes that permit application of a lower taxation. The minimum taxation levels applicable to motor fuels used for certain industrial and professional purposes are enumerated in Table B of Annex I of Directive 2003/96/EC.

§ 49. By virtue of Article 9 and 10 Directive 2003/96/EC, Table C of Annex I of said Directive establishes the minimum taxation levels applicable to heating fuels and electricity.

§ 50. The minimum taxation levels established by the European Union law do not include all the energy products contemplated within the objective scope of application of the excise duty. Article 2(3) Directive 2003/96/EC provides that energy products that do not have a specified taxation level shall be taxed, depending on their use, at the rate for the equivalent heating fuel or motor fuel (¹²⁰³).

¹²⁰² COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 7.

¹²⁰³ *Vid.* Judgment in Kronos Titan and Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 and C-44/13, EU:C:2014:216.

§ 51. Article 12 Directive 2008/118/EC contains a catalogue of mandatory exemptions traditionally connected with international relations. In the Spanish transposition, these mandatory exemptions are implemented in Article 9(1), points (a), (b), (c) and (d) of Law 38/1992, together with Articles 4 and 5 of the Royal Decree 1165/1995. In France, the *Code des Douanes* makes an almost literal transposition in Article 158 *septies*. In the United Kingdom said mandatory exemptions are contained in Articles 13A and 13B of *Customs and Excise Duties (General Reliefs) Act 1979* and in *The Customs and Excise (Personal Reliefs for Special Visitors) Order 1992* ⁽¹²⁰⁴⁾.

§ 52. Without prejudice to other regulations of European Union law, the Directive 2003/96/EC establishes 3 mandatory exemptions in its Article 14. Together with the unconditional obligation ⁽¹²⁰⁵⁾ of establishing said exemptions, the Directive 2003/96/EC impose on the member States a «duty of fiscal control», which is carried out by determining the conditions necessary to guarantee the faithful and correct application of said exemptions, as well as in order to avoid any type of fraud, avoidance or abuse. The avoidance of distortions of competition constitutes the foundation of this duty of fiscal control, which in its turn demands effectiveness in its application by the member States ⁽¹²⁰⁶⁾.

§ 53. Article 14(1), point (a) Directive 2003/96/EC declares exempt of the excise duty the energy products and electricity used to produce electricity, as well as the electricity used to maintain the capacity to produce electricity. This is an unconditional and sufficiently accurate exemption, so that private individuals may directly invoke application of this exemption, in opposition to any national law providing the contrary ⁽¹²⁰⁷⁾. However, this exemption has a great exception: member States may tax these energy products and electricity for reasons of environmental policy. In such cases, the taxation of these products will not be taken into account for the purposes of compliance with the minimum taxation on electricity.

§ 54. As a mandatory exemption, Spain transposed it by means of Law 38/1992, for Hydrocarbon Oil Tax, in Articles 51(4); 50(1), Tariff 1, epigraph 1.16 and; 50(1), Tariff 1, epigraph 1.17. With respect to the Excise Duty on Electricity, it was made in Article 94(7) of the same Law. In France, the transposition was made via the *Code des Douanes*, in respect of TICPE, in Article 265 *bis* (3)(a); in respect of TICGN, in Article 266 *quinquies* (5)(a); in respect of TICC, in Article 266 *quinquies* B(5)(1); in respect of the *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité*, in Article 266 *quinquies* C(5)(1). In the United Kingdom it was transposed in Articles 14 and 17 of *Schedule 6* of the *Finance Act 2000*, within the *Climate Change Levy*; and in Articles 7 and 21 of *The Biofuels and Other Fuel Substitutes (Payment of Excise Duties etc.) Regulations 2004* ⁽¹²⁰⁸⁾.

¹²⁰⁴ S.I. 1992/3156.

¹²⁰⁵ *Vid.* Judgment in Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291 and judgment in Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429 when declaring that the introductory formula of Article 14(1) Directive 2003/96/EC, does not permit questioning the unconditional nature of the exemption obligation.

¹²⁰⁶ Judgment in Comisión/Finlandia, C-185/00, EU:C:2003:639.

¹²⁰⁷ Judgment in Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429.

¹²⁰⁸ S.I. 2004/2065.

§ 55. According to Article 14(1)(b) Directive 2003/96/EC, the «energy products supplied for use as fuel for the purpose of air navigation other than in private pleasure-flying» are exempt from excise duty. In accordance with the criteria indicated by the *Court of Justice of the European Communities* (¹²⁰⁹), this exemption is sufficiently clear, accurate and unconditional; therefore it can be applied autonomously. The exemption has a limit in its scope of application: it does not apply to «private pleasure-flying». This definition has generated substantial interpretative conflicts (¹²¹⁰)(¹²¹¹). The provision of the Directive 2003/96/EC also allows the member States to limit this exemption to supply of jet fuel (code CN 2710 19 21). Finally, it should be noted that Article 14(2) Directive 2003/96/EC allows member States: a) to limit the scope to international and intra-EU transportation and; b) in cases where a member State has entered into a bilateral agreement with another member State, suppress this exemption and apply a taxation level that is lower than the minimum established by the Directive 2003/96/EC.

§ 56. The transposition of the exemption on the fuel used in air navigation was made in Spain, in respect of the Hydrocarbon Oil Tax, by virtue of Article 4(4) and Article 51(2)(a) Law 38/1992. In France, the transposition is made with the TICPE, in Article 265 *bis* (1)(b) of the *Code des Douanes*. It should be noted that this regulation does not reproduce the concept of «private pleasure-flying» because it makes a positive transposition of the air navigation subject to the exemption. In the United Kingdom, the *HODA* identifies in its Article 1(3D) the «aviation gasoline» as one of the oils subject to excise duty. However, Article 6(1A)(aa) *HODA* establishes for the aviation gasoline rate of £ 0.3770 per litre, which, at least, is lower than the rate established for the rest of light oils. Now, Article 13AC *HODA* forbids the rebated kerosene [by virtue of Article 11(1)(c)] to be used as fuel for private pleasure air navigation and, in order to define this last concept, the rule refers directly to Article 14(1)(b) Directive 2003/96/EC. If the rebated kerosene is used, a declaration will have to be made and the corresponding payment under the terms of the *Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* (¹²¹²).

§ 57. By virtue of Article 14(1)(c) Directive 2003/96/EC, energy products supplied in order to be used as fuel for navigation within Community waters (including fishing) are exempt from excise duty. This rule excludes from said exemption those energy products used in private pleasure craft and the electricity produced on-board. The Directive 2003/96/EC also provides for powers to put limits on the exemption: firstly, the member States will be able to limit the scope to international and intra-EU transportation; secondly, in those cases where a member State has entered into an agreement with another member State, they may suppress this exemption and apply a taxation level lower than the minimum established by the Directive 2003/96/EC. Said exemption has been subject to judicial interpretation. In its judgment *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (¹²¹³) the Court of Justice of the European Communities set a essential criterion by stating that any operation of navigation for commercial purposes was included in the scope of the exemption (section 23). In this sense, the Court

¹²⁰⁹ Judgment in Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291.

¹²¹⁰ Judgment in Systeme Helmholtz, C-79/10, EU:C:2011:797.

¹²¹¹ Judgment in Haltergemeinschaft LBL, C-250/10, EU:C:2011:862.

¹²¹² S.I. 2008/2599.

¹²¹³ Judgment in Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, EU:C:2004:214.

declared that distortions of competition may happen irrespective of the commercial navigation (section 25). The *Jan De Nul* judgment (¹²¹⁴) had among its goals to determine the meaning of «Community waters», declaring that it refers to all waters that all ships used for maritime transportation may cross, including large ships that may travel maritime waterways for commercial purposes (section 41). In the *Sea Fighter* judgment (¹²¹⁵) the Court of Justice of the European Union defined navigation and declared that the exemption must be applied to the consumption of mineral oil fuels that is connected with the movement of a ship (section 19).

§ 58. The transposition in Spain of this exemption was made via Article 4(21) and 51(2)(b) Law 38/1992. France transposed the exemption with the TICPE in Article 265 *bis*(1)(c) of *Code des Douanes*. In the same manner as with the exemption relating to air navigation, the *Code des Douanes* establishes a positive exemption to maritime navigation, without mentioning «private pleasure craft». The United Kingdom established in Article 14A *HODA* a reduction of the excise duty on biodiesel a tax rate of £ 0.1114 per litre lower than the tax rate established by Article 6AA (¹²¹⁶) when not used as fuel, additive or extender of any substance, for private pleasure navigation. Also, Article 14C establishes that rebated biodiesel must not be used as fuel, additive or extender of any substance, for private pleasure navigation. Also Article 14E forbids that heavy oils with reduced rates and rebated bioblends be used as fuel for private pleasure navigation. In these last 3 regulations the private pleasure navigation has, by virtue of express reference, the meaning established in Article 14(1)(c) Directive 2003/96/EC. The declaration of use and corresponding payment shall be made in accordance with the *Hydrocarbon Oil and Bioblend (Private Pleasure-flying and Private Pleasure Craft) (Payment of Rebate etc.) Regulations 2008* (¹²¹⁷).

§ 59. In respect with the elective exemptions, Article 14 Directive 2008/118/EC contains an exemption to the general framework of excise duties related to sales to travellers leaving the territory of the European Union in shops commonly known as *duty free shops*.

§ 60. The Directive 2003/96/EC provides that all Member States should have the option to establish exemptions or reduced in the level of taxation, as long as it does not affect the adequate functioning of the internal market and does not imply distortion of competition. This power should be exercised without prejudice to other provisions of the European Union law and under an effective fiscal control. Despite the limits and requisites imposed, it is our opinion that these exemptions and reductions in taxation level go against European harmonisation of the structure of the excise duty on energy products. The Member States' fiscal autonomy and flexibility of the general framework of excise duty on energy products and electricity should find its place in the ample margin allowed by the establishment of taxation levels over the minimums set by the European Union law, but the decision as to when and why declare exemptions and/or reduce taxation on certain products should respond to consensus arguments between the

¹²¹⁴ Judgment in *Jan De Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126.

¹²¹⁵ Judgment in *Sea Fighter*, C-505/10, EU:C:2011:725.

¹²¹⁶ Article 6AA(3) *HODA* provides that the tax rate applicable to gasoil is the same as that applicable to heavy oils. Article 6(1A)(c) *HODA* establishes a tax rate of £0.5795 per litre for heavy oils.

¹²¹⁷ S.I. 2008/2599.

Member States, tending to formation of a unique European taxation structure and, ultimately, the creation of a tax policy for the European Union. Specifically, Article 15 Directive 2003/96/EC determines the products over which the Member States may apply, under fiscal control, total or partial exemptions, or reductions in taxation level.

§ 61. The goals of environmental protection of the Directive 2003/96/EC are reflected in the benefits instituted to biofuels. These products are neutral in CO₂ emissions, may be produced from crops in the European Union and therefore may promote rural economy. Article 16 Directive 2003/96/EC allows the Member States to apply an exemption or a reduced tax rate, under fiscal control, to products subject to excise duty on energy products and electricity, if they are constituted by or contain one or more of the mentioned products. In respect of transposition of these fiscal benefits, Article 50 bis Spanish Law 38/1992 enumerates the tax rates applicable to biofuels, referring to epigraphs 1.13, 1.14 and 1.15 of Article 50. France, in its *Code des Douanes*, in Article 265 bis (A), institutes in respect of the TICPE a reduction of tax rates for renewable fuels; in Article 266 quinquies (7) declares an exemption of TICGN for the biogas of code CN 2711 29, if not blended with natural gas; in Article 266 quindécies (III) provides that the taxation rates of the additional levy of the *taxe générale sur les activités polluantes* are reduced proportionally to the amount of biofuels incorporated to the excise fuels. In the United Kingdom, the *HODA* taxes the biogasoil (Article 6AB), the bioethanol (Article 6AD) and the blends of bioethanol and mineral oil oils (Article 6AE). However, the tax rates instituted are the same as those established for heavy oils, in the case of biogasoil and its blends, and as those established for unleaded gasoline, in the case of bioethanol and its blends. Articles 14A and 14B provide for reductions of the excise duties on the biogasoil and bioblends, respectively. In respect of the *Climate Change Levy*, Article 13 of the *Schedule 6* of the *Finance Act 2000* institutes an exemption for the supply of products that are used in the production of biogasoil and its blends, bioethanol and its blends.

§ 62. Article 17 Directive 2003/96/EC institutes several possibilities to reduce the taxation level in favour of certain companies. As already indicated by the Commission (¹²¹⁸) these fiscal benefits aim to protect European companies' competitiveness in respect of companies of third countries. One of these reductions benefits «energy-intensive businesses». Article 17(1)(a) allows Member States to apply to these companies tax reductions on the consumption of energy products used for heating, stationary motors, plant and machinery used in construction, civil engineering and public works and, finally, on electricity, as long as the minimum taxation level of the Directive 2003/96/EC are respected on average by each company.

§ 63. The faculty of Article 17(1) Directive 2003/96/EC is exercised in Spain through Article 98(f) Law 38/1992. France exercises said faculty through Article 265 nonies of *Code des Douanes*; regarding the *Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité*, in Article 266 quinquies C(5)(5); in respect of TICC, in Article 266 quinquies B(5)(4). In the United Kingdom it was made in Article 51 of *Schedule 6* of the *Finance Act 2000*, under the *Climate Change Levy*.

¹²¹⁸ COM(97) 30 final of 12 March 1997.

§ 64. Article 17(1)(b) Directive 2003/96/EC empowers the Member States to apply tax reductions to consumption of energy products used for heating, stationary motors, plant and machinery used in construction, civil engineering and public works and electricity, provided where agreements are concluded with undertakings or associations of undertakings, or where tradable permit schemes or equivalent arrangements are implemented. Application of these tax reductions have 2 requisites: firstly, that the agreements or arrangements lead to achieving objectives of environmental protection or improve energy efficiency; secondly, that the minimum taxation levels of Directive 2003/96/EC are respected on average by each company. In United Kingdom, this elective tax reduction is contained in Articles 42, 44, 46, 47, 48 and 50 of *Schedule 6* of the *Finance Act 2000*.

§ 65. Article 17(2) Directive 2003/96/EC allow Member States to apply to their «energy-intensive businesses» a zero taxation level on the use of energy products and electricity subject to excise duty. However, said section grants this power «[n]otwithstanding Article 4(1)» Directive 2003/96/EC, that is, in compliance with the requisite that the minimum taxation levels applied by the Member States are not lower than the minimum taxation levels prescribed by the Directive 2003/96/EC. In respect to business entities ⁽¹²¹⁹⁾ that do not qualify as «energy-intensive businesses», Article 17(3) allow Member States to apply to them a their taxation level reduced up to 50% the minimum level they have for energy products and electricity.

§ 66. Article 15(3) Directive 2003/96/EC allow Member States to apply a zero taxation level to energy products and electricity used for agricultural, horticultural or piscicultural works, and in forestry. The Commission, in the Proposal for amendment ⁽¹²²⁰⁾ of this section pointed out that it represents an incoherent treatment of different sectors of the internal market. In this respect, the Commission deemed it necessary to connect the application of this faculty with the achievement of advances in the field of energy efficiency.

§ 67. In addition to all aforementioned exemptions and tax reductions, Article 19 Directive 2003/96/EC allows Member States to introduce more exemptions or reductions for specific policy considerations, with prior authorisation from the Council, by unanimity, at the proposal of the Commission.

§ 68. In another field, Article 23 Directive 2003/96/EC empowers Member States to reimburse excise duties paid on contaminated or accidentally mixed energy products that are sent back to a tax warehouse in order to be recycled. This right to reimbursement is recognised in Spain by Article 52(d) Law 38/1992. Similarly, this reimbursement is recognised in the United Kingdom by Article 20 *HODA*.

§ 69. Directive 2008/118/EC has reconfigured the scheme of operators of excise duties established in Directive 92/12/EEC. Currently the scheme differentiates between authorised warehousekeepers, registered consignees and registered consignors. The authorised warehousekeeper still is the main operator of the European Union law's

¹²¹⁹ Reference to the business entities of Article 11 Directive 2003/96/EC.

¹²²⁰ COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 11.

excise duty system (¹²²¹). From its inception, it is closely connected with another essential element of the framework, the tax warehouse, defined in Article 4(11) Directive 2008/118/EC. Article 16(2) contains a number of obligations for the authorised warehousekeeper, among them providing a guarantee covering for the risks inherent to production, transformation and holding of excise goods. The registered consignee is defined in Article 4(9) Directive 2008/118/EC. Article 19(2) of said Directive determines *mutatis mutandis* a number of minimum obligations for registered consignees. The registered consignor is regulated in Article 4(10) Directive 2008/118/EC.

§ 70. In Directive 92/12/EEC there was no direct reference as to who should be deemed liable to pay the excise duty. There is a change in treatment with Directive 2008/118/EC, whose Article 8 is devoted to clarify this matter. Defining who should be liable is indispensable for the effects and not only the conditions of chargeability to become identical in all the Member States, as is required for the adequate functioning of the internal market. In order to institute this definition, the Directive chose to focus on the release for consumption: the departure from the suspension arrangement, the holding of goods outside of said arrangement, production or importation of excise goods. All them have in common the interest in effective collection of the tax debt. Consistent with this idea, Article 8(2) institutes joint and several liability in payment of the debt. The Spanish transposition enumerates the tax obligors in Article 8(1) Law 38/1992. In France, the definition of obligor is more scattered than in the Spanish transposition and depends on the relationship between Article 158 *octies* (II)(a); 158 *nonies* (II); 158 *decies* (II); 158 *quinquies*, all of them from the *Code des Douanes*. In the United Kingdom the obligor is defined in the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, Articles 8, 9, 10, 11, 12, 17, 18 and 19.

b) Movement of excise goods.

§ 71. The configuration of the original system for movement of excise goods had in consideration that these products already have a heavy tax burden and the substantial difference in tax rates. As a consequence, the movement under suspension of excise duty became the main system for movement of excise goods. However, the regulation of movement under suspension ended up being excessively complex. The reaction to this excess in formalities materialised in Directive 2008/118/EC, which simplifies and modernises the procedures without undermining the controlling capabilities of the competent authorities. The wording of the Directive contains an accurate identification of the cases of movement under suspension arrangement. If to these cases we add Article 20, which enumerates the times of start and end of movement under suspension arrangement, we can confirm a specific advance of the European Union law in the regulation of this movement arrangement. In Spain, the cases of movement under suspension of excise duty arrangement were transposed by Law 38/1992, Article 16(3), points (a) to (f) included, and in Article 11. In France, they were transposed in the *Code des Douanes*, Article 158 *terdecies* and Article 158 *septies* (II). In the United Kingdom

¹²²¹ In this sense, BERLIN, Dominique: *Politique fiscale*, 2012, vol. I, p. 567, who calls the authorised warehousekeeper the foundation of the whole system.

they were transposed in the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, Articles 3(3), 35(a), 36, 37(b) and 54(1).

§ 72. Article 18 Directive 2008/118/EC established the obligation to provide a guarantee to cover the risks inherent to movement under suspension arrangement, valid for all the European Union. This guarantee shall be provided, in principle, by the authorised warehousekeeper or by the registered consignor, if applicable. If it is the registered consignee, this guarantee goes on top of that provided to cover the risks inherent to production, transformation and holding of excise goods. Therefore, it is no surprise that the EESC ⁽¹²²²⁾ has proposed its restriction to cases in which, according to the Member State concerned, there were signals of potential tax avoidance, because that could lead to an obstacle in the functioning of the internal market, by reason of being too onerous for the concerned operators. Also, Article 18(2) would allow that the Member State of dispatch require the provision of this guarantee to the transporter, the owner of the excise goods, the consignee of said goods or to two or more of the aforementioned persons and the authorised warehousekeeper of dispatch or the registered consignor, jointly. The objective, according to the Commission ⁽¹²²³⁾ would be to allow the operators to better balance the fiscal and commercial responsibility.

§ 73. Decision 1152/2003/EC ⁽¹²²⁴⁾ creates a computerised system of the movements and controls of the excise goods, known as EMCS. Article 1 of the Decision sets two objectives. The first one, very specific, is to allow electronic transfer of the administrative accompanying document and the improvement of checks. The second has a broad background, the improvement of functioning of the internal market by means of simplification of the movement procedure under excise duty suspension arrangement. In the Report prepared by the Commission ⁽¹²²⁵⁾ it was noted that most of the Member States and the commercial operators believed that the objectives of Decision 1152/2003/EC have been successfully applied, that its governance mechanisms have functioned correctly and that the EMCS has represented an important improvement compared to the previous paper-based system.

§ 74. Article 21 Directive 2008/118/EC provides that the movement is made exclusively under excise suspension arrangement if an electronic administrative document is used (hereinafter, e-AD). Thus the Directive makes the e-AD a fundamental role in the movement of products under excise suspension arrangement. This relevance of the e-AD has been transposed in Spain by means of Article 16(4) Law 38/1992; in France, by Article 158 *quaterdecies* (I), and Article 158 *septdecies*, of the *Code des Douanes*; in the United Kingdom, by means of Articles 41, 53 and 57 of the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 75. By virtue of Article 29(1) Directive 2008/118/EC the Commission passed Regulation (EC) no 684/2009 ⁽¹²²⁶⁾ establishing provisions for application of Directive 2008/118/EC in respect of computerised procedures applicable to the movement of excise goods under excise suspension arrangement. Therefore, the structure and content

¹²²² OJ C 69, 18.3.1991, p. 27.

¹²²³ COM(2008) 78 final/3 of 3 March 2008.

¹²²⁴ OJ L 162, 1.7.2003, pp. 5-8.

¹²²⁵ COM(2013) 850 final of 3 December 2013, pp. 5-8.

¹²²⁶ OJ L 197, 29.7.2009, pp. 24-64.

of the messages in the procedure of movement of excise goods under excise suspension arrangement must comply with the provisions of Annex I and, if applicable, fill in the data fields with the codes listed in Annex II.

§ 76. It should be noted that the determination of the scope of the excise duties on energy products is not strict and that different products will qualify or not as excise goods depending on their use. In this sense, Article 20 Directive 2003/96/EC provides that only the energy products it enumerates will be subject to provisions of control and movements of Directive 2008/118/EC.

§ 77. Therefore, joint application of Directive 2008/118/EC, Decision 1152/2030/EC and Regulation (EC) no 684/2009 regulate: the procedure previous to the start of movement under excise suspension arrangement; the procedure of change of movement destination; the procedure to split the movement of excise goods; formalities at the end of the movement of excise goods (that includes report of receipt or export, when applicable); fallback procedures in case of failure of the computerised system; the procedure subsidiary to the report of receipt and the procedure subsidiary to report of export.

§ 78. The general rule, according to Article 28 Directive 2008/118/EC, is that the report of receipt or the report of export, in each case, constitutes the proof that a movement of excise goods under suspension arrangement has ended. However, Directive 2008/118/EC contains a number of exceptions. The transposition of rules on proof of end of the movement was made in Spain through Article 14, paragraphs (10) and (11) of the Royal Decree 1165/1995; in France through Article 158 *octodécies* (I) of the *Code des Douanes*; and in Article 2(II) of the *Décret n° 2010-632*; in the United Kingdom, through Article 46(6) and Article 49, paragraphs (3) and (4), both of the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 79. Article 13 Directive 2008/118/EC requires that in cases of movement under excise suspension arrangement that have as a recipient any of the beneficiaries of the mandatory exemptions established by that Directive, said movement make use of an «Exemption Certificate», without prejudice to the provisions regarding the e-AD and the general procedure of movement under excise suspension. Section 2 of said Article 13 mandates the Commission to establish the form and content of the exemption certificate, however the Regulation (EC) no 31/96 ⁽¹²²⁷⁾ is still in force. Spain recognises the exemption certificate in Article 4(4)(d) Royal Decree 1165/1995. France transposed the requirement in Article 158 *septies* (II) of the *Code des Douanes*. In the United Kingdom, the transposition was made through Article 3(1) and Article 43 of the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 80. In respect of the movement of excise goods after their release for consumption, the European Union law regulates the acquisition framework by private individuals, the holding of goods in another Member State and the distance selling. It also regulates cases of destruction and loss of products, and irregularities in movement.

¹²²⁷ OJ L 8, 11.1.1996, pp. 11-15.

§ 81. The European Union framework of movement and taxation of products acquired and transported by private individuals after their release for consumption is based on the principle of taxation in the Member State of acquisition. The reason and justification for this is that the holding and transportation of products acquired by private individuals respond to personal and not commercial purposes. Therefore, the acquisition of these products for personal purposes would in principle correspond to the nature of excise duties as taxes on consumption and with the idea that these taxes should be charged at the time, and in the Member State, of release for consumption.

§ 82. Article 32 Directive 2008/118/EC's first and foremost requisite is that the private individual acquires these goods for his own use. In this sense, the regulation establishes the terms the Member States need to consider when determining whether excise goods are for own personal use. However, we consider that these criteria (which were used in Directive 92/12/EEC to determine whether the products were intended for «commercial purposes») should not be final when determining own personal use, but only indicative.

§ 83. Now, Article 32(4) Directive 2008/118/EC has a different regulation for cases of mineral oils already released for consumption in another Member State. The provision empowers Member States to decide that the tax becomes chargeable in the Member State where the fuel is consumed, as long as the transportation of these products is done using «atypical mode of transport» by a private individual or on his behalf. The *Court of Justice of the European Communities* ⁽¹²²⁸⁾ has recognised that this is an exceptional legal solution, which ultimately results in restoring the principle of taxation in the Member State of destination.

§ 84. Transposition of Article 32 Directive 2008/118/EC was carried out in Spain through Article 15, paragraphs (8), (9) and (10); and Article 16(1) Law 38/1992. Also through Article 19(3) Regulation 1165/1995. The Spanish regulations keep the meaning of Directive 92/12/EEC in that the criteria established are used to determine the commercial purposes of the movement. In France the transposition was made through Article 267 *bis* of the *Code des Douanes*, but changing the perspective and establishing as a general rule the taxation of these products except when transported in a manner other than in the reserve tank of a vehicle or in reserve fuel canisters. In the United Kingdom, the transposition was made in Article 13, specially 13(3) and 13(4), and in Article 14 *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*, also keeping in force the criterion of commercial purposes. The application of said Article 13 must be made together with *The Excise Duties (Personal Reliefs) (Fuel and Lubricants Imported in Vehicles) Order 1989* ⁽¹²²⁹⁾ including the amendments made by *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995* ⁽¹²³⁰⁾.

¹²²⁸ Judgment in *Granberg*, C-330/05, EU:C:2007:679.

¹²²⁹ S.I. 1989/1898.

¹²³⁰ S.I. 1995/1777.

§ 85. The second main requisite for applicability of private individual acquisition rules is that the transportation must be made by the private individual himself, eliminating any ambiguity that participation of an agent may introduce ⁽¹²³¹⁾(¹²³²).

§ 86. Articles 33, 34 and 35 Directive 2008/118/EC regulate cases of movement of excise goods already released for consumption, which, conversely, are made for commercial purposes. These cases respond to needs of small and/occasional market operators and for them, precisely due to their commercial nature, it is re-established the principle of taxation in the Member State of destination. In respect of conditions of chargeability and the tax rate applicable in the case of holding goods in another Member State, Article 33(2) provides that the applicable rates are those in force at the time the tax becomes chargeable in the other Member state, as with the general rule of Article 9 Directive 2008/118/EC. As to who is liable for the tax, Article 33(3) provides that it will be the person who is in possession of the goods to be delivered, or the person making the delivery or holding the goods intended for delivery, or to whom the goods are delivered in the other Member State ⁽¹²³³⁾. On the other hand, Article 34(2) provides that the person liable to pay the tax will have a number of obligations, which are certainly complex taking into account that they generally are small companies, which will have difficulties paying for a guarantee and carrying out formalities in the Member State of final consumption. Due to the commercial nature of the transportation, Directive 2008/118/EC requires in these cases that the products circulate between the territories of different Member States under an accompanying document that contains reference to the main elements of the e-AD.

§ 87. Transposition in the United Kingdom of the rules concerning holding in another Member State was made in a scattered manner, in Articles 3(1), 103, 65, 66, 68, 69, 70, 73, 74, 86 and 87 of the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*; also through the *Excise Goods (Drawback) Regulations 1995* ⁽¹²³⁴⁾ and the *Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999* ⁽¹²³⁵⁾. In Spain, transposition was made through Law 38/1992, Articles 4(13), 7(7), 8(2)(d), 10(1)(d), 15(7), 16(3)(g) and 18(1). Also through Regulation 1165/1995, Articles 1(6), 19(7) and 23. In France, transposition was carried out through the *Code des Douanes*, Articles 158 *quaterdecies* (II), 158 *unvicies* (I)(1), 158 *quaterdecies* (III), 158 *novodecies* (I), 267 and 158 *unvicies*.

§ 88. The Directive 2003/96/EC regulates a premise that borrows elements from the European Union framework of acquisition by private individuals and from the framework of holding goods in another Member State. Despite that, the legal solution is categorical: application of the principle of taxation in the Member State of acquisition. Taking into account the commercial purposes of the premise we place it in the context of the framework of holding goods in another Member State but, due to the principle in application, the exceptional nature of its belonging should be noted. Article 24 Directive 2003/96/EC does not tax energy products delivered for consumption in a Member State

¹²³¹ Judgment in *The Queen/Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac et al*, C-296/95, EU:C:1998:152.

¹²³² Judgment in *Joustra*, C-5/05, EU:C:2006:733.

¹²³³ *Vid.* Judgment in *Gross*, C-165/13, EU:C:2014:2042, sections 25, 27 and 28.

¹²³⁴ S.I. 1995/1046.

¹²³⁵ S.I. 1999/1565.

that are held in standard tanks of commercial motor vehicles, and intended to be used as motor fuel by those same vehicles, as well as those held in special containers and intended to be used for the operation, during transportation, of the systems equipping those same containers. The *Court of Justice of the European Communities* considered⁽¹²³⁶⁾ that the concept of «commercial motor vehicle» must be interpreted broadly, including agricultural machinery and not only propulsion, but also other typical functions of vehicles. Article 24 defines «standard tanks» and «special containers». However, the *Court of Justice of the European Communities*⁽¹²³⁷⁾ acknowledged the difficulty to categorise the tanks that conform to these concepts. In this exercise, the Court rules out the requisite that the builder affixes the tank, and that this tank serves purposes of traction, or operation of the refrigeration, or other systems. The *Court of Justice of the European Communities* makes a broad interpretation of Article 24 to achieve higher functionality.

§ 89. In Spain, Article 24 Directive 2003/96/EC was transposed in Article 47(2) Law 38/1992. France transposed it in Article 267 bis (4) of the *Code des Douanes*, in respect of the TICPE, without differentiating between commercial motor vehicles and private vehicles. In the United Kingdom, transposition is made in *The Travellers' Reliefs (Fuel and Lubricants) Order 1995*⁽¹²³⁸⁾.

§ 90. As a third and last case of movement after the release for consumption, Directive 2008/118/EC regulates distance selling. According to Article 36 these cases are constituted, on the one hand, by the dispatch or transportation of products already released for consumption in a Member State, directly or indirectly, by the seller or on his account; and on the other hand, by the acquisition made by a person who is not an authorised warehousekeeper or a registered consignee, established in another Member State and that does not conduct independent business activities. To these effects, the rule says the Member State of destination is the Member State of delivery or transportation. The seller assuming the responsibility for transportation constitutes an essential element in this framework, which makes it different from the one of acquisition by private individuals. Also, Article 36(4) requires from the seller, or tax representative if applicable, to comply with a number of obligations.

§ 91. In Spain, the transposition was made through Law 38/1992, Articles 4(33), 4(28), 7(6), 8(3), 10(1)(e), 15(7), 16(3)(h) and 18(1). In France, the distance-selling framework was transposed in Articles 158 *unvicies* (II) and (III), 158 *duovicies* and 267 of the *Code des Douanes*. In the United Kingdom transposition was made in Article 16 *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*. The procedure is regulated in Part 12 of the mentioned *Regulations*, under the title «Distance sales of excise goods from another Member State». Finally, reimbursement is transposed in *The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995*⁽¹²³⁹⁾.

§ 92. Article 37 Directive 2008/118/EC regulates «total destruction or irretrievable loss» of excise goods in cases of holding of goods in another Member State and

¹²³⁶ Judgment in Meiland Azewijn, C-292/02, EU:C:2004:499.

¹²³⁷ Judgment in Holger Forstmann Transporte, C-152/13, EU:C:2014:2184.

¹²³⁸ S.I. 1995/1777.

¹²³⁹ S.I. 1995/1046.

distance selling. This regulation constitutes the *alter ego* of that regulation enacted for movement under excise suspension and, in the same manner, in order to make it applicable the loss or destruction must be a consequence of a cause that is inherent to the nature of the goods, unforeseeable circumstances or force majeure, or the authorisation of the competent authorities of that Member State, generating the (similar) effect of assuming that excise duties have not become chargeable in the Member State of the loss/destruction. Transposition in Spain was made through Article 16(2) Law 38/1992, as well as Article 1(10) and Article 16(B), both from Regulation 1165/1995. In France, losses are regulated in Article 158 *duodecies* (II) of the *Code des Douanes*. In the United Kingdom, the transposition was made in Article 21 *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

§ 93. Directive 2008/118/EC also contemplates irregularities during a movement in the framework of holding goods in another Member State and distance selling. To that effect, Article 38(4) defines «irregularity». The broad and general definition of irregularity used in Article 38 is, in essence, the same as that of Article 10 of the same Directive. In Spain, such irregularities are transposed in Article 7(9) and Article 17(B) Law 38/1992. In France these irregularities are contemplated, *contrario sensu*, in Article 158 *duodecies* of the *Code des Douanes*. In the United Kingdom, the transposition was made in Article 17 and Part 14 «Irregularities in the course of a movement of excise goods already released for consumption» of the *Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010*.

c) The tax markings.

§ 94. Article 39 Directive 2008/118/EC allows, without prejudice to the general rules about time and place of chargeability, that the Member States require that the excise goods carry tax markings or national identification marks for tax purposes at the time when they are released for consumption in their territory or, in the cases of holding of goods in another Member State, or distance selling, when they enter the territory. The use of tax markings is aimed at serving as a tool against fraud, avoidance or any other abuse. However, Article 39(3) presently aims at guaranteeing the functioning of the internal market and therefore it imposes on the Member States the obligation to ensure that these markings do not generate any obstacle to the free movement of excise goods.

§ 95. Directive 95/60/EC ⁽¹²⁴⁰⁾ instituted a common marking system for gasoil then classified under code CN 2710 00 69 and kerosene then classified under code CN 2710 00 55 that may have been released for consumption, exempt from excise duty or subject to a reduced rate of excise duty. In 2002, the first code was subdivided in order to account for the content of sulphur of gasoil. As a consequence, today the first code refers to codes CN 2710 19 43, 2710 19 46, 2710 19 47 and 2710 19 48. The second code corresponds to code CN 2710 19 25.

¹²⁴⁰ OJ L 291, 6.12.1995, pp. 46-47.

§ 96. Decision 2001/574/EC ⁽¹²⁴¹⁾ established the product with scientific name N-ethyl-N-[2-(1-isobutoxyethoxy)ethyl]-4-(phenylazo)aniline (Solvent Yellow 124) as the common tax marking provided in Directive 95/60/EC. This Decision was replaced by the Implementing Decision 2011/544/EU ⁽¹²⁴²⁾. Specifically, the Implementing Decision 2011/544/EU keeps the Solvent Yellow 124 as a tax marking for the gas oils classified with nodes CN 2710 19 41, 2710 19 45 and 2710 19 49, as well as for kerosene classified with code CN 2710 19 25, in view of its proven ability to neuter the fraudulent use of the fuels exempt of excise or subject to a reduced rate, and also for not having appreciated in Solvent Yellow 124 any potential harmful effect on health or environment.

§ 97. In Spain, transposition relating to tax marking was made through Law 38/1992, Articles 4(32), 15(2), 19(7), 50(3), 51(2), 52(b) and 54(2). In France, Article 265 B(1) of the *Code des Douanes*, in the framework of the TICPE, allows the minister of economy and finances and the minister of industry decree the addition of colorants or tracers to products in order to allow identification. In the United Kingdom the transposition was made through Article 11, 24 and 24A of the *HODA*. Also, the addition of tax markings was made through *The Hydrocarbon Oil (Marking) Regulations 2002* ⁽¹²⁴³⁾.

¹²⁴¹ OJ L 203, 28.7.2001, pp. 20-21.

¹²⁴² OJ L 241, 17.9.2011, pp. 31-32.

¹²⁴³ S.I. 2002/1773.

TRANSLATION OF THE CONCLUSIONS OF THE DOCTORAL THESIS

I. The harmonised regime of excise duties on energy products is a remarkable achievement of the European Union. The European integration has allowed the establishment and functioning of an internal market, with free movement of goods, without custom control, across the territory of 28 Member States of the Union. To achieve this goal, it has been necessary to establish a custom union and pursue a greater approximation of Member State legislations, which, among others, has made it necessary to harmonise excise duties on energy products and electricity, on alcohol and alcoholic beverages, and tobacco products. The path that goes from European integration until free movement of energy products has been long, difficult, complex and incomplete. Therefore, we appreciate the need and legitimacy of the goals reached, which constitute the indispensable framework to be taken into account when starting the study of the regime of excise duties on energy products in European Union law.

II. By virtue of the framework of European Union law, the regime of excise duties on energy products must guarantee the functioning of an internal market that is adequate to the broad mission granted by the Treaty on European Union. The Rome Treaties gave birth to the internal market, with the mission of reaching economic goals. Today, in Article 3(3) Treaty on European Union we can see a qualitative broadening of said mission, providing for an internal market that works for the benefit of a sustainable development of Europe based not only on economic criteria but also in a higher level of protection and improvement of the environment. As a consequence we conclude that the conception of the internal market as a space without internal frontiers in which «the free movement of goods, persons, services and capital is ensured in accordance with the provisions of the Treaties» is too reduced and must be adapted to the expanded mission set forth by the Treaty on European Union in the aforementioned Article 3(3). In this sense it must be noted that, in the first place, the traditional definition of internal market, as established by Article 26(2) Treaty on the functioning of the European Union poses a valuation problem in keeping the freedom of movement of goods as preeminent over the freedom of movement of persons. Our opinion is that this order does not reflect the pre-eminence of the human being that today is and shall always be the norm in European Union law: the internal market shall be conceived from the point of view of the persons that generate it and carry it out. Secondly, we conclude that the aforementioned concept of internal market has become insufficient. This borderless space shall not only guarantee free movement, but shall also serve as an instrument to reach specific economic, social, environmental and scientific-technical goals. Thus, we

believe that the transition from a negative concept of internal market (no obstacles to movement) to a positive one shall be reflected in a call for guidelines that shape the manner in which the freedom of movement is exercised, which imply political decisions and a higher legislative harmonisation. In our opinion, the regime of excise duties on energy products shall guarantee the establishment and functioning of this broad conception of internal market, taking into account not only its tax-collection effects but also those that allow, by virtue of its nature, achievement of the rest of objectives of the Union.

III. By virtue of the framework of European Union law, energy products, by reason of their nature, are protected by the fundamental principle of free movement of goods within the internal market.

IV. By virtue of the framework of European Union law, and in particular the customs union, exchanges of energy products between the Member States cannot be subject to any import or export customs duty, or any charge having equivalent effect (Articles 28 and 30 Treaty on the functioning of the European Union). They can neither be subject to quantitative restrictions to importing or exporting, or any measure having equivalent effect (articles 34 and 35 Treaty on the functioning of the European Union).

V. By virtue of the framework of European Union law and, in particular, according to the principle of tax neutrality over trade of goods within the European Union (Articles 110 and 111 Treaty on the functioning of the European Union), Member States cannot charge energy products from other Member States with internal taxation that are higher than those charged, directly or indirectly, to similar national energy products. They neither can charge energy products from other Member States with internal taxes that may indirectly protect other products. Lastly, Member States cannot benefit energy products that are exported to other Member States with reimbursement of any internal taxes in an amount higher than those charged directly or indirectly.

VI. By virtue of the framework of European Union law and, in particular, Articles 26 and 113 Treaty on the functioning of the European Union, internal excise duties on energy products legislation must be harmonised in such a manner so as to guarantee establishment and functioning of the internal market. This entails: firstly, elimination of any fiscal border and any obstacle to the free movement of persons, goods, services and capital; secondly, serve as a tool for achievement of all the goals set forth in Article 3(3) Treaty on the European Union for the internal market and; thirdly, avoid distortions of competition.

VII. By virtue of the framework of European Union law, the regime of excise duties on energy products shall have as a general ruling principle on exchanges between Member States the principle of taxation in the Member State of destination. In this manner, energy products circulate free of any excise duty (reimbursing any amount eventually paid for this reason in the Member State of origin) and, on the other hand, energy products are subject to the same tax burden applied to national energy products of the Member State of destination.

VIII. By virtue of the framework of European Union law, the Directive 2008/118/EC establishes the structure of the general arrangements of excise duties. Its main novelty is that it establishes the legal basis of the Excise Movement and Control System, EMCS, which has simplified and eased the controls by Member States.

IX. By virtue of the framework of European Union law, the Directive 2003/96/EC specifically regulates the regime of excise duties on energy products and electricity. Having acknowledged the need to reconcile the goals of economic development with the protection of the environment and in particular the reduction of greenhouse gases, the Directive 2003/96/EC has extended its scope to electricity, carbon and natural gas; has increased the minimum rates on fossil fuels and has established tax benefits in order to incentive the use of biofuels and make them more competitive.

X. We conclude that the Directive 2003/96/EC's advances in environmental protection are insufficient. In full accordance with the European documents that promoted an amendment of the Directive 2003/96/EC [COM(2011) 169 final of 13 November 2011], we believe it is necessary to reinforce the relationship between energy taxation and the goals of the European Union in matters of climate change. In this sense, we deem it necessary to divide the minimum taxation levels in energy elements and environmental elements, taking into consideration the energy products' net calorific value as well as their CO₂ emissions. We deem it necessary to coordinate the excise duties regime on energy products with the European Union Emission Trading Scheme, in order to avoid overlapping. We deem it necessary to incentive renewable energy sources and take into account their lower energy content fiscally. Therefore, we must insist in the need to reinstate the debate and promote a good conclusion for reforms that allow an optimal regime of excise duties on energy, with positive effects in the fight against global warming, and at the same time that is competitive.

XI. We conclude that the reasons that justify the exceptionality of «third territories» in the scope of territorial application of the excise duty regime are partial. We understand that a loss of tax collection capacity of said taxes is assumed in the third territories because of their distance from the respective Member State or its rugged geography. But we believe that the mandate to guarantee an adequate functioning of the internal market demands from the excise duties on energy products to procure for protection of the environment. The effects of climate change know no borders and therefore, greenhouse gas emissions in third territories are as harmful as those coming from the territories of Member States where excise duties on energy are applied. Therefore we believe that a balance must be re-established: in accordance with the environmental goals, third territories must disappear as an exception to the territorial scope of the excise duties regime but, as a counterpart, the corresponding part of excise duties can be waived that connect with the tax collecting purposes by means of fiscal benefits that recognise the peculiar circumstances of the third territories. An example of this alternative is the French *Taxe spéciale de consommation dans les départements d'outre-mer* (Special consumption tax in the overseas departments) which on the one hand charges the energy products in their third territories but, on the other hand, applies a tax rate lower than the *Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques* (Internal consumption tax on energy products) charged in metropolitan France.

XII. We need to note that Article 4 Directive 2008/118/EC must be updated in its points (2) and (3). In the case of point (2), the reference to Article 299 of the Treaty must be replaced with another referring to the current pertinent articles: Article 52 Treaty on the European Union and Article 355 Treaty on the functioning of the European Union. In the case of Article 4(3) the words «Community» and «territory of the Community» must be replaced with «Union» and «territory of the Union», respectively.

XIII. We must note that Article 5(3) Directive 2008/118/EC must be updated by replacing the reference to «Article 299(4) of the Treaty» with «Article 355(3) of the Treaty on the functioning of the European Union».

XIV. We conclude that the technique used to determine the objective scope of application of the excise duty is subjective and does not offer legal certainty. In relation to the content of the expression «energy products and electricity», Article 2(1) Directive 2003/96/EC directly classify certain products as energy products and, in other cases, classify them as such only under the condition that they are «intended» for consumption as motor fuel or heating fuel. In view of the need for a material objective criterion, this has been proposed «the moment in which the supplier is aware, or should reasonably be aware, that the recipient intends to use the products as heating fuel or motor fuel» [COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 24]. Our opinion is that the objectivity of this solution is, at least, questionable. In order to render it operative, modifications are needed in the procedure in order to establish as a requisite some kind of declaration from the recipient, to offer legal certainty to the supplier. Anyway we believe that this eventual declaration of intent system would not result in excluding from the objective scope of application of the excise duty those energy products, which, contrary to what has been declared, are later used as heating fuel or motor fuel. The effective use as heating fuel or motor fuel is the essential material objective criterion.

XV. We conclude that the residual clauses of integration to the objective scope of Article 2(3), subparagraphs 2 and 3 Directive 2003/96/EC offer authentic general concepts of «energy products» for the purposes of excise duties under the European Union law, namely any product intended to be used or sold as motor fuel or as an additive or extender in motor fuels, and any hydrocarbon, except peat, intended to be used or sold for heating purposes.

XVI. We conclude that the residual clause of integration of article 2(3)(2) Directive 2003/96/EC may be applied subsidiarily in those cases in which the ethylic alcohol of plant origin or bioethanol is used as a fuel, additive or extender in motor fuels, only when the product in case is exempt by the Directive 92/83/EEC on harmonisation of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. This criterion by the Court of Justice of the European Union (judgment in *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, paragraph 53) must be specially taken into consideration in applying Spanish Law 38/1992 on Excise Duties which, in its Article 46(1)(f) expressly includes bioethanol in the objective scope of the Hydrocarbon Tax. In this sense, we appreciate positively the express inclusion of the legal precedent carried out by Article 2AB Hydrocarbon Oil Duties Act 1979 of United Kingdom.

XVII. We conclude that the tax reduction established by Article 98, points (a), (b), (c) and d) Spanish Law 38/1992 on Excise Duties, in regulating the Excise Duty on Electricity, does not conform to the European Union law. Article 2(4)(b) Directive 2003/96/EC excludes from the scope of the excise duty the electricity mainly used for the purposes of chemical reduction and in electrolytic or metallurgical processes, the electricity used for mineralogical processes and also the electricity when it represents more than 50% of the cost of a product. Without prejudice to the aforesaid, the mentioned Spanish rule applies only 85% reduction on said uses. Said reduction does not conform to the European Union law because it implies charging 15% of the uses expressly excluded by Article 2(4) Directive 2003/96/EC.

XVIII. Article 1(2) Directive 2008/118/EC recognises the powers of Member States to impose other indirect taxes for specific purposes over products subject to excise duties. This will require: specificity of the purposes and respect of the European Union rules applicable to excise duties or VAT in respect of determination of the tax base, calculation of the tax, chargeability and monitoring of the tax. On the one hand, regarding the specific purposes, these must be neither tax collection (or, in practice, completely for tax collection) nor environmental. Our opinion is however that protection of the environment contains numerous elements of protections and therefore, there may be some environmental purposes that may allow establishment of other taxes over the same products, having the Member State in any case to justify the compatibility with the purposes of the European Union regime. This justification that is required is not a simple matter because, as expressed by the Court of Justice of the European Union (judgment in *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108; judgment in *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149), in order to consider that an internal tax pursues a specific purpose it is necessary that said tax has as a purpose to guarantee by itself that purpose proper. In this sense, according to the criteria exposed by the Court of Justice of the European Union, we understand that in order to ascribe a specific purpose to a tax in accordance with the European Union law it is required that an objective is defined that does not consist in satisfying a general spending item which may be funded by any type of tax; that it can imperatively and directly tax the income generated to fund the specific purposes that the tax intends to support, or; a tax structure has to be designed in such a way that it prevents taxpayers from attempting any use that contravenes the protected purpose. On the other hand, regarding the fulfilment of the European Union rules applicable to excise duties or VAT, Article 1(2) Directive 2008/118/EC expressly excludes of this obligation the rules relating to exemptions. We believe this new wording is in contradiction with the reasoning of the Court of Justice of the European Union in permitting that the Member States tax with another indirect tax those products that must be exempt from the harmonised excise duty, as it renders said provision entirely ineffective (judgment in *Commission/Italy*, C-437/01, EU:C:2003:498). It is our opinion that depriving these exemptions of any effect is not a minor issue, given that these exemptions are a materialisation of European Union policy, in this case relating to the fulfilment of the purposes of the excise duty, in the framework of the general mandate to guarantee the adequate functioning of the internal market. It is our opinion that failure to demand respect to the exemptions while establishing other taxes is equivalent to levelling the effect of exclusions from the objective scope of the excise duty. In this aspect, the difference between exclusion and exemption has become meaningless. We conclude that Directive 2008/118/EC having

allowed new taxes on exempted products has meant giving up the harmonisation already achieved. Therefore, our proposal would be to restore the exemptions and avoid undermining their usefulness. In said circumstances, we understand that the requisite of specific purposes is crucial to curtail proliferation of parallel taxes to the harmonised excise duty.

XIX. Application of the excise duty on the energy products requires coordination of taxable events established by Directive 2008/118/EC and Directive 2003/96/EC. Under this premise, as a general theoretical rule, we conclude that the taxable events «production» and «importation» are to be applied to the energy products included unconditionally in Article 2(1) Directive 2003/96/EC. Conversely, taxable events such as «for the purposes of use or sale of any product as motor fuel or use as additive or extender in motor fuels» and «for the purposes of use or sale as heating fuel of any hydrocarbon of those classified as energy products, with exception of peat» are used to all products not expressly excluded, including those products included conditionally in Article 2(1) Directive 2003/96/EC.

XX. We conclude that determination of chargeability in Directive 2008/118/EC is incomplete, even though adequate functioning of the internal market demands chargeability conditions to be identical in all Member States. In this sense, excise duties general regime under European Union law establishes that the time of chargeability is «release for consumption». In order to determine the time of said release in the taxable event «production», one should distinguish between the production carried out within duty suspension arrangement and the production carried out without said fiscal arrangement.

- A. With regard to the production of energy products within duty suspension arrangement, the release to consumption takes place with the departure of said products from said arrangement, which can be regular or irregular.
1. The regular departure of energy products from duty suspension arrangement in cases of production that is continued with circulation of the products under the same arrangement, takes place with the reception of the products by the consignee, in accordance with Article 7(3) and 20(2) Directive 2008/118/EC. However, said Directive does not say in which moment the departure from the duty suspension arrangement takes place in cases of production in which there is no circulation thereafter within a duty suspension arrangement. In this respect we conclude that in these cases a regular departure shall be understood to have taken place upon «making the products subject to excise duty available to a natural or legal person», using the criterion indicated by the European Commission when defining the release for consumption (OJ C 322, 21.12.1990, p. 2).
 2. Irregular departure from duty suspension arrangement in cases of production that is continued with circulation of the products under said fiscal arrangement takes place with the verification of one of the «irregularities» defined by Article 10 Directive 2008/118/EC. But Directive 2008/118/EC does not indicate in which moment the irregular departure from the duty suspension regime takes place in cases of production in which there is no circulation thereafter within the same

arrangement. It is our conclusion that in these cases the moment of irregular departure shall be that in which the products subject to excise duties leave the tax warehouse, according to Article 20(1) Directive 2008/118/EC.

- B. Secondly, in respect to production of products subject to excise duties without a duty suspension arrangement, given that Directive 2008/118/EC does not contain a definition of «production», we refer *contrario sensu*, to article 21(6) Directive 2003/96/EC, which recovers the natural meaning of the word as in «production of energy products» («obtaining products» in the official Spanish version), including, by virtue of article 2(a) Directive 2008/118/EC, the «extraction» in the cases that so corresponds.

In this respect, we note that the complexity of the regulation of the release for consumption is transferred to the national regulations of Spain, France and United Kingdom. Even more, the French *Code des Douanes*, when integrating in a dissociated manner the regulation of the excise duties on energy products general regime with the internal taxes that are charged to these products, makes it difficult the comprehension of «production», as a taxable event in all its aspects.

XXI. We conclude that the independent application of the concepts «*force majeure*» and «unforeseeable circumstances» in the negative determination of the moment of chargeability based on the total destruction or irretrievable loss of products subject to excise duties adds clarity, reasonableness and justice. The Court of Justice of the European Union has declared that the «*force majeure*» refers to abnormal and unforeseeable circumstances extraneous to the authorised warehousekeeper, the consequences of which, despite the exercise by him of all due care, could not have been avoided (judgment in Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817). It is our opinion that this concept of force majeure used by the Court of Justice of the European Union is not the best possible, because it is confused with that of the «unforeseeable circumstances». We understand the requirement for the circumstances to be extraneous and abnormal, but the unforeseeability does not seem in our opinion to be a fair requirement for the diligent operator. In effect, application of the force majeure concept in the terms of the Court of Justice of the European Union requires a subjective element by which the operator must exercise complete diligence, reflected in the precautions taken and adoption of adequate measures. However, if even having employed all diligence, certain abnormal events, extraneous, but foreseen by the operator, cause loss of products subject to excise duties, we believe that, in all due fairness, these should be enough to avoid chargeability, because of its inevitability. The wording of Article 7(4)(1) Directive 2008/118/EC expressly distinguishes between «unforeseeable circumstances» (*cas fortuit*, in the French version; *circunstancias imprevisibles* in the Spanish version) and «*force majeure*» (*force majeure* in the French and British version; *fuera mayor* in the Spanish version). In this respect, we understand that these concepts are not synonymous but independent, being unforeseeability the differentiating element. The unforeseeable circumstances would justify deeming the chargeability non-existent, because there is no diligence that may be successful in preventing them. Force majeure, on the contrary, would refer to foreseeable events where the requisite of diligence would have full operability. Our opinion is that the wording of Directive 2008/118/EC is not empty and if both concepts coexist it is

because the European Union legislator wanted to highlight this difference. Therefore, in order to allow the chargeability conditions to be identical in all the Member States, it would be convenient that the Court of Justice of the European Union expressly recognise the independent existence of the concepts «unforeseeable circumstances» and «*force majeure*».

XXII. We conclude that Article 21(4) Directive 2003/96/EC must be imperative. By virtue of this rule, Member States may provide that the excise duty on energy products and electricity shall become due when it is established that a final use condition laid down in national rules for the purpose of a reduced level of taxation or exemption is not, or is no longer, fulfilled. If we have in consideration, on the one hand, that flexibilisation of tax levels and exemptions is still an obstacle for harmonisation of the tax structure and, on the other hand, that the time of chargeability must be identical in all Member States, it is surprising that this provision of Article 21(4) is elective.

XXIII. We conclude that the faculty recognised by Article 21(5)(2) Directive 2003/96/EC to the Member States, allowing them to determine the taxable event is too broad. Article 21(5)(1) of said Directive determines that the time of chargeability in excise duties on electricity or natural gas is the moment of supply by the distributor or redistributor. However, the second subparagraph of said section gives power to the Member States to determine the taxable event in case there is no connection between their gas pipe line and the pipe lines of other Member States. We believe this power may be detrimental to the harmonisation of the structure of the excise duty on energy products and electricity insofar it is necessary that the taxable event and the chargeability conditions be identical in all Member States, in order to advance the main goal of guaranteeing adequate functioning of the internal market.

XXIV. We conclude that the events that should be not chargeable according to Article 21(3) and 21(6) Directive 2003/96/EC should be imperative. The contingency of this rule regarding the exemption cases it contains goes against the objective of establishing taxable events for the excise duty that are identical in all Member States in order to fulfil the main goal of guaranteeing an adequate functioning of the internal market, and also against the objective of avoiding distortions in competition.

XXV. We conclude that excise duties on energy products and electricity have an important tax collecting purpose for Member States and constitute an essential instrument of economic policy. Therefore, and from a legal point of view, we conclude that the structure of said excise duties should tend towards a balance that allow, on the one hand, serve as a tool for pursuing the objectives of the Union and, on the other hand, give the Member States the flexibility necessary to be used in pursuing their own interests. In effect, during the financial crisis that took place starting in 2008, we have observed that the majority of Member States, including Spain and the United Kingdom registered a drop in income, but not substantial. We conclude that the tax collection relating to energy products and electricity, in said cases, did well under the financial crisis. On the other hand, we see that in nine Member States, among them in France, Germany, Sweden and Denmark, in 2011 they reached a high level of tax collection for these categories, which leads us to conclude that in these cases the excise duties on energy products and electricity were directly used to cope with the effects of the financial crisis.

XXVI. We appreciate positively the «minimum taxation level» system, which provides the European Union framework of excise duties on energy products and electricity with one of its main virtues: flexibility. This system understands that Member States cope with different circumstances and therefore allows that they define and apply their own policies accordingly.

XXVII. We conclude that in order to ensure simplicity, the formal faculty of Article 6 Directive 2003/96/EC, which allows introduction of exemptions and reductions in the levels of taxation, must be eliminated. In this sense, we conclude that there should be an advance in harmonisation of the structure of excise duty applying flexibility to in-depth matters, like free establishment of tax rates higher than the minimums of the European Union. The exercise of the faculty of said Article 6 does not have definitive effects in the total tax collection of Member States that may justify the diversity in structures and procedures that the European operator must face.

XXVIII. We conclude that, in order to ensure coherence and success of the European Union policies, it is required an amendment by virtue of which the respect for minimum taxation levels also implies respect to the relationship between the minimum levels that the European Union Level sets forth for different energy sources. Directive 2003/96/EC, in its Annex 1, Table A, establishes the minimum taxation levels applicable to motor fuels. In this chat leaded gasoline is assigned a minimum taxation level that is higher than that of unleaded gasoline, in accordance with the environmental objectives of the Directive. However, it should be noted that Estonia, Ireland and Italy determine the same tax rate for leaded and unleaded gasoline. Also, Cyprus applies a tax rate to leaded gasoline lower than unleaded gasoline. We believe that these situations must be avoided because they run counter to the objectives that inspire the excise duty in the European Union law.

XXIX. We conclude that the distinction made by Article 7(2) Directive 2003/96/EC between the commercial and non-commercial use of gas oil used as propellant. Of the 28 Member States, only 8 have materialised this distinction: Spain, France (partial reimbursement), Belgium, Ireland (partial reimbursement), Italy, Romania and Slovenia. In all said cases, we cannot say that the application of this distinction has been used to have a significant differentiation of taxation level between both uses. The Commission [COM(2011) 169 final of 13.11.2011, p. 8] has proposed to abolish such distinction. Notwithstanding the aforesaid, even though we acknowledge the harmful effects for the environment that the use of gas oil as motor fuel has, we also acknowledge the negative economic impact implied by the imposition of gas oil as motor fuel for the European companies (for which its use is not elective) and the corresponding loss of competitiveness in respect of companies of third countries. In this specific case, we deem it necessary to pursue a balance, which could be obtained if a different fiscal treatment for commercial and non-commercial uses of gas oil was imperative. This alternative would allow raise the minimum taxation levels in both uses. The gas oil for non-commercial use may get close to the taxation level of gasoline, becoming another incentive to opt for a less polluting source of energy. The concerned companies, directly or indirectly, would be affected by a diminished negative economic impact.

XXX. We share the opinion of the Commission [COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 10] in respect of Article 9(2) Directive 2003/96/EC being an incoherence in the manner in which different energy consumers are treated in the internal market. Therefore, we join the demand for abolition of this provision.

XXXI. We do not share the opinion of the Court of Justice of the European Union which, in respect of Article 14(1)(b) Directive 2003/96/EC has narrowed the general concept of «air navigation for non-commercial purposes» by «exclusively» identifying its content with carriage of passengers or goods or for the supply of services provided «directly» for consideration (judgment in *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, paragraphs 27, 32 and 33; judgment in *Haltergemeinschaft LBL*, C-250/10, EU:C:2011:862, paragraphs 24 and 25). Firstly, because it is our opinion that the expression «other than commercial purposes» («non-commercial purposes» in the Spanish version) used by the provision in itself constitutes a general concept, by virtue of which *sensu contrario*, all use of an airplane for commercial purposes would be included in the scope of the exemption of Article 14(1)(b) Directive 2003/96/EC. Secondly, because it is our opinion that the adverbial locution «in particular» that the rule uses to define «private pleasure-flying» is not exclusive. Without having to force the language we can understand that the locution functions as an example and adds legal certainty. Thirdly, because it is our opinion that the extra requirement that the Court of Justice of the European Union demands to apply the exemption (judgment in *Systeme Helmholtz*, paragraphs 27, 32 y 33; judgment in *Haltergemeinschaft LBL*, paragraphs 24 y 25), in requesting that the navigation operations be «directly» used for the provision of services for consideration, is arbitrary. This new requirement goes evidently against the arguments set forth in judgments in *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, paragraphs 21, 25 and 26), *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, paragraphs 23 y 36) and *Sea Fighter* (C-505/10, EU:C:2011:725, paragraph 16) in that they establish that the exemption does not contain any distinction regarding the object of the contemplated navigation, because the distortions of competition that the Directive wants to avoid may take place irrespective of the type of commercial navigation. Fourthly, because we consider that the distinction carried out by the Commission in the preparatory works of the Directive 2003/96/EC in commercial and private aviation does not allow any distinction, for the purposes of applying the exemption, between different types of commercial aviation, or to consider that any of them should be identified with private aviation. Fifthly, because the reasoning of the Court of Justice of the European Union seems twisted when it says that being the Directive 2003/96/EC aimed at having the Member States tax energy products, it can be deduced that It does not seek to establish general exemptions (*Systeme Helmholtz*, paragraph 23; *Haltergemeinschaft LBL*, paragraph 23). The Court of Justice of the European Union has defended the operability of the exemptions established by the Directive, declaring that allowing the tax to coexist with other indirect taxes on the products that should be exempt from harmonised excise duty would render the exemption entirely ineffective (judgment in *Braathens*, C-346/97, EU:C:1999:291, paragraph 24; judgment in *Comisión/Italia*, C-437/01, EU:C:2003:498, paragraph 31). Sixthly, because it is our opinion that from the consumer's point of view the taxation on energy products constitutes an exceptional regulation, because it restricts their rights. The Court of Justice of the European Union has acknowledged that regulations establishing exceptions shall be subject to strict interpretation (judgment in *Transportes*

Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, paragraph 29). Accordingly, exemptions must be interpreted broadly. The foundation of the principle *in dubio magis contra fiscum est respondendum* is still in force in the current context. Seventhly, because we consider that the protection of the competitiveness of the airline companies against third States does not allow restricting said protection only to European companies that offer airline services «directly» for consideration. It is agreed that Article 14(1)(b) Directive 2003/96/EC does not reserve the benefit of the exemption only for the airline companies. Eighthly, because we consider that a restrictive interpretation of the Court of Justice of the European Union of the concept «private pleasure-flying» put the European companies that make a business of leasing airplanes to be used for commercial purposes in a seriously disadvantageous position vis-à-vis the traditional airline companies that only rent out the passenger seat or the space for cargo transportation, in that only these latter companies would benefit from the exemption to fuels used in air navigation. These facts constitute inequalities in treatment of economic operators, generate distortions of competition and create an imbalance in functioning of the internal market. Ninthly, because we consider that the restrictive interpretation of the Court of Justice of the European Union of the concept «private pleasure-flying» force the European companies to hire the services of a traditional airline company (those who rent out the passenger seat or the space for cargo transportation) in order to satisfy its business' needs of aerial navigation, preventing European companies from the alternatives of renting a whole airplane or buying an airplane, because in these last cases the use of said vehicle would not benefit from the exemption of Article 14(1)(b) Directive 2003/96/EC. These facts are a serious distortion of competition and an imbalance of the internal market. Tenthly, because it is our opinion that the arguments that may sustain the restricted meaning of private pleasure-flying are cancelled by Article 3(3) Treaty on the European Union, and Articles 26(1) and 113 Treaty on the functioning of the European Union, because they provide for guaranteeing adequate functioning of the internal market and avoid distortions of competition. Eleventh, because we consider that the apprehensions towards a broad conception of the exemption by reason of any eventual harmful environmental impact, even if justified, do not allow for breach of rule of law.

XXXII. We share and emphasize the position of the *Court of Justice of the European Communities* as reflected in the judgment in *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214) which, in respect to the exemption of Article 14(1)(c) Directive 2003/96/EC, on energy products supplied to be used as motor fuel for navigation within Community waters, declared that all navigation activity for commercial purposes comes within the scope of the exemption (paragraph 23). Firstly, because we believe that, with this, the Court recognises the essential nature, and specially the general nature of the «commercial purposes» by declaring that any transactions with such purposes are able to activate the exemption. Secondly, because we consider that when the Court added that this interpretation was corroborated with the legislator's intention to «make clear» the scope of the concept of private pleasure craft for the provision of services for consideration (paragraph 24), we understand that the verb «make clear» used by the *Court of Justice of the European Communities* does not have a meaning that is exclusive or excluding, but actually serves as an example and clarification, in the same manner as when the Court, in the same decision (paragraph 27) also understands that the mention «including fishing» that appears in the same

provision «must be considered to be a simple clarification», that is, an example, which gives legal certainty and does not exclude other cases of navigation for commercial purposes. Thirdly, because we consider that the expression «including fishing» has an exceptional interpretational force. Fishing is an express and undeniable case of «navigation within Community waters» but it does not always correspond to the concept of «carriage of passengers or goods or for the supply of services for consideration». In the case of owners of ships used by themselves for fishing, for commercial purposes, we cannot see any navigation «for consideration». The sale of the fish caught, which can be external to the use of the ship, justifies the commercial use of the ship. A restricted and excluding interpretation of Article 14(1)(c) Directive 2003/96/EC would qualify the ships of said cases as private pleasure craft and would exclude them from the exemption, depriving it from any useful effect. Fourthly, because it is our opinion that only the general interpretation that considers the use of a ship for the purposes of «carriage of passengers or goods or for the supply of services for consideration» is only an example of navigation for commercial purposes, allows fulfilling the goal of avoiding distortions in competition. As the *Court of Justice of the European Communities* has indicated in the aforementioned decision (paragraph 25), these distortions may take place irrespective of the type of commercial navigation.

XXXIII. We conclude that the catalogue of elective exemptions or reductions of taxation level introduced by Article 15 Directive 2003/96/EC for the Member States goes against the European harmonisation of the structure of the excise duty on energy products, despite the existing limits and requisites. This optional selection by the Member States impairs efficiency to the objectives that are the foundation of said fiscal benefits, which, by reason of their value, should be in any case common to the entire European Union and not only of the Member States that implement them. We believe that fiscal autonomy of the Member States and the flexibility of the general regime of excise duties on energy products and electricity should be accommodated in the wide margin that allows for setting taxation levels higher than the minimums established by the European Union law, but that decision on when and why declare exempt and/or reduce taxation of certain products should respond to consensus among the Member States, tending to the formation of a single European taxation structure and, finally, to the establishment of a European Union tax policy. In this manner a balance may be reached between the requirements of the adequate functioning of the internal market, and the particular circumstances of each Member State.

XXXIV. We conclude that a reduction of rate operates better than an exemption over the electricity types mentioned in Article 15(b) Directive 2003/96/EC. This is a legitimate reduction because this electricity, which comes from less polluting procedures or products, does not fully justify charging the excise duty in the part that relates with the goals of environmental protection. However, consumption of this type of electricity is still a manifestation of wealth, therefore the part relating to tax collection purposes of the excise duty is actually justified.

XXXV. We conclude that it is a matter of urgency to ascertain the meaning of the locution «environmentally-friendly» for the purposes of application of the exemption of Article 15(d) Directive 2003/96/EC. Absence of this concept may create differences between taxation of energy products of the Member States.

XXXVI. We conclude that point (e) of Article 15 Directive 2003/96/EC should be kept in place, this item provides for exemption or reduction of taxation to energy products and electricity used for carriage of passengers and goods by rail, metro, tram and trolley bus. The Commission [COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 10] included this alternative among a group of exemptions and reductions that it sought to limit. However, we consider that public transportation should be encouraged, because it is convenient for environmental protection, since it helps reduce overcrowding of private transportation and subsequent increase of CO₂ emissions.

XXXVII. We conclude that in the framework of Article 15(i) Directive 2003/96/EC a reduction of taxation level over natural gas and LPG would render all its usefulness. The Commission has proposed to gradually suppress the possibility to declare exempt or reduce taxation level of these products, since they are not renewable [COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 10]. It is our opinion that a reduction takes in consideration the non-renewable nature of these products, but at the same time it encourages their use over the rest of more polluting energy products.

XXXVIII. We conclude that, in respect of 15(l) Directive 2003/96/EC coal gas should be imperatively declared exempt. The Commission proposed declare this product as exempt or apply a reduced taxation level because it concluded that taxing it would create a disproportionate administrative burden, for the companies and for the administrative bodies [COM(2011) 169 final 13 November 2011, p. 10]. In respect of this argument, we believe it appropriate to apply an imperative exemption for these cases, because reductions in taxation levels do not constitute an obstacle for administrative burdens to be avoided.

XXXIX. We share the opinion of the Commission that it is necessary to engage in deep restructuring of the excise duty on energy products and electricity that take in consideration the energy capacity of the products. In words of the Commission, [COM(2011) 169 final of 13 November 2011], renewable fuels have a lower energy capacity than fossil fuels, therefore in the framework of a fiscal system based on the relationship volume/tax rate, the competitiveness of the biofuels is deficient. This argument is one of those that justify elective exemptions or reduced tax rates of Article 16 Directive 2003/96/EC.

XL. We conclude that the wording of paragraph 2 of Article 17 Directive 2003/96/EC is contradictory. This provision enables Member States to apply a zero tax rate to «energy-intensive business» entity on the use of energy products and electricity subject to excise duty. But the mentioned provision grants this power «notwithstanding Article 4(1)», that is, in compliance with the requirement that minimum taxation levels applied by Member States not be lower than the minimum taxation levels prescribed by Directive 2003/96/EC.

XLI. We share the opinion of the Commission [COM(2011) 169 final of 13 November 2011, p. 11] when it says that the faculties of Article 15(3) Directive 2003/96/EC, established in order to allow the Member States to apply a zero tax rate to energy products, should be reformulated to tie their application to advances in the field of energy efficiency.

XLII. We celebrate Article 8 Directive 2008/118/EC because it determines who is the person liable to pay the chargeable tax. This advance in harmonisation of the excise duty has been essential for the conditions and effects of chargeability to be identical in all the Member States, as required by the functioning of the internal market.

XLIII. We share the opinion of the European Economic and Social Committee (OJ C 69, 18.3.1991, p. 27) that guarantees should be limited only to those cases in which there are signals of a potential avoidance of excise duty, because they may become an obstacle to the functioning of the internal market for being too big a burden to the concerned operators. Article 18 Directive 2008/118/EC provides for the authorised warehousekeepers and registered consignors the obligation to guarantee the risks inherent to the movement under a suspension arrangement. In the case of the authorised warehousekeeper, this guarantee is additional to that shall be provided to cover the risks inherent to production, transformation and holding of excise goods. The eventual obstacle to the functioning of the internal market may be increased because of section 2 of Article 18, which permits the Member State of dispatch provide this guarantee to the transporter or carrier, the owner of the excise goods, the consignee, or jointly by two or more of these persons and the authorised warehousekeeper or registered consignor. The conclusion about the need to limit the guarantees on circulation is reinforced by the successful results of the computerised system of movements and controls of excise goods, EMCS, which has increased the transparency in the commercial exchanges within the European Union and has made it easier the application of risk-based mechanisms of control.

XLIV. We conclude that Directive 2008/118/EC and the Regulation (EC) No 684/2009 shall reflect the conclusion of the Commission Report (COM(2013) 850 final of 3 December 2013, pp. 9-10) which promotes a normalised model of the printed version of the electronic administrative document with a barcode, which, to our understanding, should also allow use of digital documents in any mobile device. In the framework of the circulation procedure under a suspension arrangement, Article 21(6) Directive 2008/118/EC requires the consignor to submit a printed copy of the electronic administrative document or any other commercial document that mentions in a clearly identifiable manner the unique administrative reference code of the person accompanying the goods. This printed copy of the electronic administrative document shall be, during all the movement, always available to the competent authorities. We consider that the use of paper document is questionable in view of the digital alternatives that currently exist. Digital documents can be transported more conveniently, prevent losses and discourage the use of paper, being this last characteristic fully coherent with the environmental goals of the energy products taxation.

XLV. We conclude that it should be the Commission who must establish the criteria to deem «unavailable» the Excise Movement and Control System, EMCS. Article 4(1)(a) Decision No 1152/2003/EC commands the Commission to coordinate the aspects relating to infrastructure and tools needed to guarantee the system's internal links and overall interoperability. In this context and by virtue of article 5.2 of said Decision, Member States shall abstain from taking any action related to the setting up or running of the computerised system and, in general, cannot adopt any measure, without the prior agreement of the Commission, that may affect the system's internal links and

overall interoperability or its whole functioning. However, Article 29(2) Directive 2008/118/EC provides that the Member States determine the situations in which the computerised system may be deemed «unavailable» and also the rules and procedures that should be followed in such situations. We consider that the joint application of these rules is not coherent, because it would be the Member States who would in the end decide when to apply the general system. Non-harmonised criteria used to determine when the computerised system is «unavailable» may hinder an adequate functioning of the internal market.

XLVI. We conclude that the European Union law must substantiate restrictions to free movement of goods acquired by private individuals with criteria of actual consumption as determinative of the place of payment, and not in contrived commercial purposes. The regime of circulation of products acquired and transported by private individuals after their release for consumption is based in the principle of taxation in the Member State of acquisition. However, Article 32 Directive 2008/118/EC does not contain a full implementation of this principle since it establishes copulative requisites for their application: on the one hand we have the theoretical time that is the release for consumption, and on the other hand we have the practical time that is actual consumption. In respect of the movement of goods acquired by private individuals the European Union law chooses the theoretical time of release for consumption, even though this may not coincide with actual consumption of the goods. However, in cases of movement under the regime of acquisition by private individuals in which one requisite is missing, the European Union law implicitly establishes a suspension of enforcement of the tax in order to apply the criterion of actual consumption as location criteria for payment of the tax, even though there may not be any commercial purpose. We consider that the causes that have made it necessary to curtail the freedom of movement of goods acquired by private individuals should be based in the principle that the taxes on consumption should be chargeable in the place where the consumption takes place (which substantiates application of the principle of taxation in the Member State of destination). We consider that the alternative of a legal fiction should not be used to impose a commercial purpose to individuals if such purpose does not exist.

XLVII. We conclude that the requisites that Article 32(2) Directive 2008/118/EC establish, in respect of acquisition by private individuals, for the Member States to determine whether excise goods are intended for the own use of a private individual are not categorical but only indicative. The conjunction «at least» («in particular» in Spanish) does not necessarily imply an exclusion and, in such case, its use signals that there are other indicators that can and should be used by the Member States in order not to infringe the rights of the citizens. Also, Article 32(3) allows that, for application of the criterion of quantity of goods the Member States establish indicative levels exclusively as element of evidence. Following the same reasoning, we conclude that said indicative elements alone could not be used to determine that a product acquired by a private individual is not for his own use. In this sense, we share the reasoning of the European Commission (COM(2004) 227 final of 2 April 2004, p. 25) that the administrations should at least examine the criteria used and substantiate its decision in specific elements and not mere presumptions.

XLVIII. We conclude that the exceptional regime of mineral oils acquisition by private individuals needs a reformulation. Article 32(4) Directive 2008/118/EC enables

Member States to decide that the excise tax becomes chargeable in the Member State where the fuel is consumed, as long as the transportation of said fuels is made by means of «atypical modes of transport» carried out by a private individual or on his behalf. In respect of this type of acquisition of fuels by private individuals we offer the following conclusions. Firstly, that the limitation in its application exclusively to mineral oils is dubious, in respect of its justification, because Directive 2008/118/EC is newer than Directive 2003/96/EC, which broadened the objective scope of excise duty on energy products. Secondly, this exceptional regime acquisition by private individuals should not be elective, taking into account that one of the main goals of the Directive is to harmonise the chargeability of the tax in all the Member States. Thirdly, application of limits related to the mode of transportation, in the manner in which they are designed, is perverse, since it allows in general the acquisition of fuels by private individuals, but establishes *a contrario sensu* a concept of «typical mode of transport» so restrictive that in occasions makes it impossible to apply the principle of taxation in the Member State of acquisition. For private individuals it is impossible to transport heating fuel from one Member State to another one and pay the excise duty only in the Member State of acquisition, because the law deems atypical any transportation of heating fuel not made on account of a professional traders. In the case of propellant fuels, the freedom of transportation is restricted in such a manner that it only allows the amount necessary for the functioning of the vehicle. Therefore, it is our opinion that more transparency is needed for implementation of the principle of taxation in the Member State of destination, matching the place of release for consumption with the actual consumption of the goods. At the same time, in order not to curtail free movement, taxation in the country of acquisition should only be imposed only in cases of transportation of automotive fuels in vehicles tanks or reserve tanks. Taking into account the current state of legislation, these theoretical changes would improve the legal technique but should not generate great changes in practice.

XLIX. We conclude that, in respect of Article 33(1) Directive 2008/118EC, the precedent legal technique of Directive 92/12/EEC should be reinstated, by requiring determination of indicative criteria of commercial purpose. The mentioned provision contains a concept of «holding for commercial purposes» which means «holding of excise goods by a person other than a private individual or by a private individual for reasons other than his own use and transported by him, in accordance with Article 32». On the one hand, we consider that, for the sake of clarity, positive definitions present far less interpretative difficulties and avoid references. From the concept of «holding for commercial purposes» we see circular references, because in order to determine whether there is a commercial purpose we will need to know whether the person is not, in general, a private individual; and in order to ascertain this, we need to consider criteria of Article 32(2) Directive 2008/188/EC, which possess an evident commercial connotation, e.g. its point (a), which asks whether the holder has a commercial status. On the other hand, we consider that in view of the need of establishing a definition by using references, these references should take into account the general or exceptional nature of the elements it tries to conceptualise. In this case, in the European Union most citizens are not commercial traders of excise goods, but private individuals. On that account, application of the regime of acquisition by private individuals should always assume the subject to be a private individual and that all goods are acquired are for their own use.

L. We share the conclusion of the European Commission (COM(2004) 227 final of 2 April 2004, p. 13.) that under the regime of holding in another Member State, the obligations imposed by Article 34(2) for the person liable for payment of excise duty are too complex and demanding, taking into consideration that they generally are small businesses who struggle to pay the required guarantee and to comply with the formalities needed in the final Member State of consumption.

LI. We conclude that the requisite of Article 36(5) Directive 2008/118/EC, for distance selling, of complying with the procedure prescribed by paragraph 4 of the same article, in order to obtain reimbursement or remission of excise duties, is too broad, and should be strictly limited to verification of point b) of paragraph 4 relating to payment of the duty. There is no justification for a seller who has paid excise duty in the Member State of destination but has not complied or has had difficulties to comply with the other formal requirements, that he does not have the right to a reimbursement of the excise duty paid in the Member State of origin.

LII. We conclude that the power of Member States established in Article 39(2) Directive 2008/118/EC, by virtue of which they can stipulate that the tax markings shall be made available to a tax representative authorised by their respective competent authorities, makes the procedure to be followed by the authorised warehousekeepers excessively difficult, thus hindering the free movement of goods. Even though the objective is to prevent fraud, it should be taken into account that the authorised warehousekeepers need to comply with demanding requirements to establish themselves as operators in the excise duties system and, therefore, already offer real guarantees to the Member States.