Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 18 de julio de 2013*

«Impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Artículos 7 a 9 — Directiva 2008/118/CE — Artículos 32 a 34 — Circulación intracomunitaria de productos gravados con impuestos especiales — Reglamento (CEE) nº 3649/92 — Artículos 1 y 4 — Documento simplificado de acompañamiento — Ejemplar 1 — Actividad de "cash & carry" — Productos despachados a consumo en un Estado miembro y poseídos con fines comerciales en otro Estado miembro o productos adquiridos por los particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos — Bebidas alcohólicas — Inexistencia de obligación de comprobación por parte del proveedor»

En el asunto C-315/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Højesteret (Dinamarca), mediante resolución de 26 de junio de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2012, en el procedimiento entre

Metro Cash & Carry Danmark ApS

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. E. Jarašiūnas, Presidente de Sala, la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de abril de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Metro Cash & Carry Danmark ApS, por los Sres. E. Lego Andersen y H. Peytz, advokater;

— en nombre del Gobierno danés, por la Sra. V. Pasternak Jørgensen, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Auken, advokat;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. I. Pouli y G. Papagianni, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: danés.

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes y la Sra. A. Cunha, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. C. Barslev, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), de los artículos 32 a 34 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 (DO 2009, L 9, p. 12), así como de las disposiciones del Reglamento (CEE) nº 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 (DO L 369, p. 17).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Metro Cash & Carry Danmark ApS (en lo sucesivo, «Metro») y el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda) relativo a la decisión de este último de imponer a Metro la obligación de exigir la entrega del ejemplar 1 del documento simplificado de acompañamiento contemplado en el Reglamento nº 3649/92 en el marco de la venta de productos sujetos a impuestos especiales –en este caso, bebidas alcohólicas– a clientes sujetos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en Suecia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 92/12

3 La Directiva 92/12 establece el régimen general de los productos gravados con impuestos especiales, en particular las disposiciones relativas a la tenencia, circulación e inspección de los mismos.

4 Los considerandos cuarto a octavo de la Directiva 92/12 tienen la siguiente redacción:

«Considerando 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;

Considerando que toda entrega, tenencia con vistas a la entrega o afectación a las necesidades de un operador que desarrolle de manera independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público que tenga lugar en un Estado miembro distinto del de puesta a consumo, determinará la exigibilidad del impuesto especial en ese otro Estado miembro;

Considerando que los productos objeto de impuestos especiales que son adquiridos por los particulares para sus necesidades personales y transportados por ellos mismos deben gravarse en el Estado miembro donde dichos productos hayan sido adquiridos;

Considerando que, para determinar que los productos objeto de impuestos especiales no se destinan a fines personales sino comerciales, los Estados miembros deben tener en cuenta ciertos criterios;

Considerando que los productos objeto de impuestos especiales adquiridos por personas que no tengan la condición de depositario autorizado, operador registrado o no registrado y que sean enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por su propia cuenta deben estar gravados por el impuesto especial del Estado miembro de destino».

5 El artículo 6, apartado 1, de la citada Directiva establece el principio según el cual el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales y define la puesta a consumo como cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo.

6 El artículo 7 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

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

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

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

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

a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales;

b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro;

c) someterse a cualquier control que permita a la Administración del Estado miembro de destino cerciorarse de la recepción de las mercancías así como del pago de los impuestos especiales de que las mismas son objeto.

6. Los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro a que se hace referencia en el apartado 1 se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.»

7 A tenor del artículo 8 de la Directiva 92/12, en cuanto a los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos, el principio que rige el mercado interior dispone que los impuestos especiales se perciban en el país en que se hayan adquirido dichos productos.

8 El artículo 9 de la misma Directiva prevé lo siguiente:

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

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

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

— estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos;

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

— cualquier documento relativo a dichos productos;

— naturaleza de los productos;

— cantidad de dichos productos.

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

[...]

b) Bebidas alcohólicas

bebidas espirituosas 10 [litros]

[...]»

Reglamento nº 3649/92

9 Los artículos 1 y 4 del Reglamento nº 3649/92, que establecen las modalidades del documento simplificado de acompañamiento, tienen la siguiente redacción:

«*Artículo 1*

En el supuesto de que productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido ya despachados a consumo en un Estado miembro, se destinen a ser utilizados en otro Estado miembro, a los fines contemplados en el artículo 7 de la Directiva 92/12/CEE, la persona responsable de la circulación

intracomunitaria deberá extender un documento simplificado de acompañamiento. Este documento deberá acompañar al envío durante el transporte de dichos productos de un Estado miembro a otro y ser puesto a disposición de las autoridades competentes de los Estados miembros a efectos de control.

[…]

Artículo 4

El documento simplificado de acompañamiento se extenderá en tres ejemplares.

El ejemplar 1 quedará en poder del proveedor a efectos de control fiscal.

El ejemplar 2 deberá acompañar a las mercancías durante su transporte y quedará en poder del destinatario.

El ejemplar 3 deberá acompañar a las mercancías y será devuelto al proveedor con un certificado de recepción, en el que se hará constar el tratamiento fiscal ulterior que se aplicará a las mercancías en el Estado miembro de destino, expedido por el destinatario si el proveedor lo solicita, en particular a efectos de reembolso. Este ejemplar se adjuntará, en su caso, a la solicitud de reembolso a que se refiere el apartado 3 del artículo 22 de la Directiva 92/12/CEE.»

Directiva 2008/118

10 Los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118, que han sustituido a los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, disponen lo siguiente:

«Artículo 32

1. Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por [particulares] para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.

2. Para determinar si los productos sujetos a impuestos especiales a que alude el apartado 1 están destinados al uso propio, los Estados miembros deberán atender, en particular, a los siguientes extremos:

a) condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder;

b) lugar en que se encuentran dichos productos 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.

3. En lo que respecta a la aplicación del apartado 2, letra e), los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a:

[…]

b) para bebidas alcohólicas:

— “aguardientes”: 10 litros,

[…]

Artículo 33

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 36, apartado 1, 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.

A efectos del presente artículo se entenderá por “tenencia con fines comerciales” la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte, de conformidad con el artículo 32.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en aquel otro Estado miembro.

3. Está obligada al pago del impuesto, según los casos mencionados en el apartado 1, la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o [la persona a la que se entreguen los productos en el otro Estado miembro].

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38, los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro y que circulen en el interior de la Comunidad a fines comerciales, no se considerarán mantenidos con dichos fines hasta su llegada al Estado miembro de destino, siempre que circulen al amparo de los trámites previstos en el artículo 34.

5. Los productos sujetos a impuestos especiales mantenidos a bordo de un buque o una aeronave que efectúe 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.

6. El impuesto especial será objeto de devolución, previa solicitud, en el Estado miembro donde haya tenido lugar el despacho a consumo si las autoridades competentes del otro Estado miembro determinan que el devengo y la recaudación del impuesto especial se han producido en aquel Estado miembro.

Artículo 34

1. En las situaciones mencionadas en el artículo 33, apartado 1, los productos sujetos a impuestos especiales circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el artículo 21, apartado 1.

La Comisión establecerá, de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 43, apartado 2, medidas que determinen la forma y el contenido del documento de acompañamiento.

2. La persona a que se refiere el artículo 33, apartado 3, deberá cumplir las siguientes obligaciones:

a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales;

b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro;

c) someterse a todo control que permita a las autoridades competentes del Estado miembro de destino asegurarse de la recepción efectiva de los productos y del pago de los impuestos especiales que los gravan.

El Estado miembro de destino podrá, en las situaciones y condiciones que determine, simplificar o conceder una excepción a las prescripciones mencionadas en la letra a). En tal caso, informará de ello a la Comisión, que, a su vez, informará a los demás Estados miembros.»

Derecho danés

11 La transposición de las disposiciones pertinentes de la Directiva 92/12 y de la Directiva 2008/118 se llevó a cabo en virtud de la lovbekendtgørelse nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven), de 22 de octubre de 2007, (texto refundido de la Ley nº 1239 sobre tributación de la cerveza, el vino y el vino de fruta) (Ley sobre tributación de bebidas alcohólicas), y por la lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven, de 21 de diciembre de 2009 (Ley nº 1385 por la que se modifica, entre otras, la Ley sobre tributación de bebidas alcohólicas).

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 De la resolución de remisión se desprende que los impuestos especiales daneses que gravan las bebidas alcohólicas son considerablemente inferiores a los correspondientes impuestos suecos. A 1 de enero de 2012, los impuestos especiales daneses ascendían a 150 coronas danesas (DKK) por litro, mientras que los impuestos especiales suecos se elevaban, en esa misma fecha, a 424,14 DKK por litro. Ello significa que existe un incentivo económico para comprar bebidas alcohólicas gravadas con los impuestos especiales daneses e importarlas en Suecia. Las bebidas alcohólicas no están sujetas a los impuestos especiales suecos cuando son adquiridas en Dinamarca por particulares que las destinen a su uso personal y las transporten ellos mismos. En cambio, si tales bebidas se adquieren para un uso comercial, deben abonarse los impuestos especiales suecos.

13 Metro lleva a cabo en Dinamarca la venta de una amplia gama de mercancías, incluyendo bebidas alcohólicas, a clientes daneses o procedentes de otros Estados miembros. El negocio se desarrolla según el modelo «cash & carry» (autoservicio), en el que los propios clientes toman las mercancías de las estanterías del establecimiento y las colocan en carros de compra, que a continuación llevan al mostrador de salida en donde proceden a su pago en efectivo («cash»). Tras el pago, se entregan los productos a los clientes, quienes se encargan de su transporte («carry»).

14 Las compras en Metro únicamente pueden llevarse a cabo previa presentación en caja de una tarjeta de lectura óptica (en lo sucesivo, «tarjeta Metro»), la cual se expide a las empresas danesas que están registradas en el Det Centrale Virksomhedsregister (registro central de empresas). En el caso de los clientes suecos, Metro expide dicha tarjeta únicamente a las empresas que están sujetas al IVA en Suecia. Un cliente al que se hayan expedido varias tarjetas Metro puede ponerlas a disposición de otras personas físicas, quienes podrán utilizar las tarjetas para sus propias compras. Así sucede tanto con los clientes daneses como con los suecos. Metro cuenta con más de 250.000 clientes registrados y ha emitido más de 700.000 tarjetas Metro.

15 Las personas que se presentan en caja no están sujetas a ninguna formalidad destinada a acreditar su identidad o su condición de comerciante o de representante de una empresa a la que se haya expedido la tarjeta Metro. Metro no realiza ningún control en caja para comprobar si las mercancías se adquieren con fines comerciales o si se trata, en su totalidad o en parte, de compras destinadas a uso privado.

16 Toda venta de bebidas alcohólicas está sujeta en Dinamarca al pago del IVA y de los impuestos especiales, con independencia de la nacionalidad del cliente.

17 Mediante una petición de asistencia, de 12 de febrero de 2007, justificada por el riesgo de fraude en el sector de la restauración, el Skatteverket (Administración tributaria sueca) solicitó a la Administración aduanera y tributaria danesa información acerca de las compras efectuadas en Metro por clientes suecos durante los años 2003 y 2004. La información recibida se utilizó en una serie de inspecciones llevadas a cabo en diversos restaurantes suecos, inspecciones que, en todos los casos, tuvieron como resultado el que se girara a dichos restaurantes liquidaciones tributarias complementarias y que se les retirara la licencia.

18 Posteriormente, el Skatteministeriet adoptó una resolución en virtud de la cual impuso a Metro la obligación de exigir la entrega del ejemplar 1 del documento simplificado de acompañamiento con ocasión de la venta de bebidas alcohólicas a clientes suecos.

19 El recurso contencioso-administrativo interpuesto por Metro contra la mencionada resolución fue desestimado por el Østre Landsret (tribunal regional del Este de Dinamarca) mediante sentencia de 19 de marzo de 2010.

20 El 11 de mayo de 2010, Metro interpuso ante el Højesteret un recurso de apelación contra la citada sentencia.

21 En tales circunstancias, el Højesteret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse la Directiva 92/12 y el Reglamento nº 3649/92 en el sentido de que un comerciante de un Estado miembro que, en circunstancias como las del litigio principal, vende mercancías sujetas a impuestos especiales que han sido despachadas al consumo en dicho Estado miembro y que son entregadas en el establecimiento del vendedor a un comprador residente en otro Estado miembro, sin que el vendedor colabore en facilitar u organizar el transporte, está obligado a comprobar, en primer lugar, si la compra de mercancías sujetas a impuestos especiales se efectúa para su importación en ese otro Estado miembro y, en segundo lugar, si el comprador va a destinar las mercancías importadas a un uso comercial o a satisfacer sus propias necesidades?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si, en el supuesto de venta de mercancías sujetas a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal, el comerciante está obligado, al efectuar las mencionadas comprobaciones, a aplicar normas basadas en presunciones para averiguar la intención del comprador en cuanto a los productos adquiridos.

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, además, si la Directiva 92/12 y el Reglamento nº 3649/92 deben interpretarse en el sentido de que un vendedor como el mencionado en la primera cuestión prejudicial, en las circunstancias del litigio principal, debe negarse a vender mercancías sujetas a impuestos especiales a un comprador que no acepte presentar el ejemplar 1 del documento simplificado de acompañamiento contemplado en el artículo 4 del Reglamento, cuando la finalidad de la compra de las mercancías sujetas a impuestos especiales sea utilizar tales

mercancías para fines comerciales en el país de origen del comprador. El órgano jurisdiccional remitente pide asimismo una respuesta en el supuesto de que deban aplicarse normas basadas en presunciones, tal como se indica en la segunda cuestión prejudicial.

4) ¿Ha modificado la entrada en vigor de la Directiva 2008/118 y la derogación de la Directiva 92/12 la situación jurídica en lo que respecta a los efectos de la Directiva 92/12 en las respuestas a las cuestiones primera a tercera?

5) La expresión "productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades", que figura en el artículo 8 de la Directiva 92/12, y la equivalente expresión "productos adquiridos por un particular para uso propio", que figura en el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118, ¿deben interpretarse en el sentido de que abarcan o pueden abarcar las compras de mercancías sujetas a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal? En caso de respuesta negativa, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si debe aplicarse a tales compras el artículo 7 de la Directiva 92/12 o el artículo 33 de la Directiva 2008/118.»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

22 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, así como los artículos 1 y 4 del Reglamento nº 3649/92, deben interpretarse en el sentido de que imponen a un agente económico, como la empresa involucrada en el litigio principal, la obligación de comprobar si los compradores procedentes de otros Estados miembros tienen la intención de importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.

23 Con carácter liminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el objeto de la Directiva 92/12 consiste en establecer algunas normas sobre la tenencia, la circulación y los 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 (véase la sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, Rec. p. I-11075, apartado 27 y jurisprudencia citada).

24 A este respecto, la Directiva 92/12 –como resulta, en particular, de sus considerandos quinto y sexto– establece una distinción entre, por un lado, los productos cuya tenencia obedece a fines comerciales y que, durante el transporte, deben ir acompañados de documentos y, por otro, los productos que los particulares adquieren para satisfacer sus propias necesidades y cuyo transporte no requiere documento alguno.

25 A tenor del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92, en el supuesto de que productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido ya despachados a consumo en un Estado miembro, se destinen a ser utilizados en otro Estado miembro, a los fines contemplados en el artículo 7 de la Directiva 92/12, la persona responsable de la circulación intracomunitaria deberá extender un documento simplificado de acompañamiento.

26 En virtud del artículo 4 de ese mismo Reglamento, el documento simplificado de acompañamiento se extenderá en tres ejemplares, de los cuales el ejemplar 1 quedará en poder del proveedor a efectos de control fiscal.

27 De la interpretación conjunta de los artículos 1 y 4 del Reglamento nº 3649/92 resulta que el ejemplar 1 del documento simplificado de acompañamiento únicamente quedará en poder del proveedor cuando dicho documento haya sido emitido por la «persona responsable de la circulación intracomunitaria», a la que se menciona en el citado artículo 1 y a quien corresponde, por consiguiente, entregar dicho ejemplar al proveedor cuando compruebe que productos sujetos a impuestos especiales que ya han sido despachados a consumo en un Estado miembro están destinados a su posesión con fines comerciales en otro Estado miembro.

28 Nada en las citadas disposiciones autoriza a deducir que un proveedor como Metro, siempre que él mismo no sea la «persona responsable de la circulación intracomunitaria» en virtud del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92, esté obligado a comprobar si concurren los requisitos para que la persona responsable emita y le entregue el mencionado documento simplificado de acompañamiento, a fin de que tal documento quede en su poder.

29 Tal como la Comisión alega en sus observaciones, la persona responsable de que se trata es la contemplada en el artículo 7, apartado 5, de la Directiva 92/12, que remite al apartado 3 del mismo artículo.

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

31 En el presente asunto, es pacífico que, en el marco del sistema «cash & carry» establecido por Metro, es el propio cliente quien se ocupa del transporte de los productos adquiridos, los cuales pueden destinarse a un uso privado o a un uso comercial, y que, cuando se trata de clientes suecos, puede ocurrir que los productos no se utilicen en Suecia sino en Dinamarca.

32 De lo anterior se deduce, en primer lugar, que una empresa como Metro, en su condición de proveedor que no se ocupa del envío de los productos vendidos, no puede ser considerada como la «persona que realice la entrega» a efectos del artículo 7, apartado 3, de la Directiva 92/12.

33 En segundo lugar, tal empresa no puede ser considerada como la persona que «tenga los productos destinados a ser entregados» en el sentido del artículo 7, apartado 3, en la medida en que su actividad de comercio al por mayor en régimen de autoservicio no le permite garantizar ni el uso comercial de los productos vendidos a clientes suecos ni que tales productos sean entregados efectivamente en Suecia.

34 La anterior interpretación resulta confirmada por el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, que ha sustituido al mencionado artículo 7, apartado 3, de la Directiva 92/12. En efecto, el nuevo texto se remite al apartado 1 de dicho artículo 33, el cual establece claramente una conexión entre la tenencia con vistas a la entrega y la aplicación del propio artículo 33, artículo que, al igual que el artículo 7 de la Directiva 92/12, se refiere a productos «despachados a consumo en un Estado miembro» y «[poseídos] con fines comerciales en otro Estado miembro».

35 Por último, de la interpretación conjunta de los apartados 2 y 3 del artículo 7 de la Directiva 92/12 resulta que Metro, en tanto que empresa establecida en Dinamarca –Estado miembro del despacho al consumo en el asunto principal–, tampoco está incluida en los restantes supuestos contemplados en el artículo 7, apartado 3, de dicha Directiva. En efecto, estos últimos supuestos se refieren únicamente a los operadores profesionales o a los organismos de Derecho público a los que se destinan los productos en el interior de un Estado miembro distinto de aquel en que los productos han sido despachados a consumo.

36 También confirma la anterior conclusión el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118, que simplifica las mencionadas disposiciones de la Directiva 92/12 refiriéndose únicamente a la persona «[a la que se entreguen los productos en el otro Estado miembro]».

37 Por consiguiente, procede declarar que una empresa como Metro no puede ser calificada de «persona responsable de la circulación intracomunitaria» a efectos del artículo 1 del Reglamento nº 3649/92 y no está obligada a comprobar si concurren los requisitos para que la persona responsable emita y le entregue el documento simplificado de acompañamiento, a fin de que tal documento quede en su poder.

38 Habida cuenta de las precedentes consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, así como los artículos 1 y 4 del Reglamento nº 3649/92, deben interpretarse en el sentido de que no imponen a un agente económico, como la empresa involucrada en el litigio principal, la obligación de comprobar si los compradores procedentes de otros Estados miembros tienen la intención de importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

39 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

40 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide en esencia que se dilucide si los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que introducen en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12 modificaciones sustanciales que justifican, en circunstancias como las del litigio principal, que se dé una respuesta diferente a la primera cuestión prejudicial.

41 La respuesta a esta cuestión prejudicial se deduce de la respuesta dada a la primera cuestión y, en particular, de los apartados 34 y 36 de la presente sentencia.

42 En efecto, procede declarar que los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 no introducen modificaciones sustanciales en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, sino que reproducen el contenido de dichos artículos con mayor claridad.

43 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que no introducen en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12 modificaciones sustanciales que justifiquen, en circunstancias como las del litigio principal, que se dé una respuesta diferente a la primera cuestión prejudicial.

Sobre la quinta cuestión prejudicial

44 Mediante su quinta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 8 de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la compra de productos sujetos a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal.

45 A este respecto, cabe recordar que debe necesariamente considerarse que los productos que no son poseídos con fines personales lo son con fines comerciales (véase la sentencia Joustra, antes citada, apartado 29).

46 Del tenor literal del artículo 7 de la Directiva 92/12 resulta que éste contempla la compra de productos sujetos a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal cuando tales productos están destinados a su posesión con fines comerciales en otro Estado miembro.

47 No obstante, según resulta del examen de la primera cuestión prejudicial, es asimismo posible que tales productos sean adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos mismos a Suecia. En tales circunstancias, dichos productos están comprendidos en el artículo 8 de la Directiva 92/12.

48 En consecuencia, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que el artículo 8 de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la compra de productos sujetos a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal cuando tales productos sean adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y sean transportados por ellos mismos, extremo que incumbe a las autoridades nacionales competentes verificar en cada caso.

Costas

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1) **Los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, así como los artículos 1 y 4 del Reglamento (CEE) nº 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, deben interpretarse en el sentido de que no imponen a un agente económico, como la empresa involucrada en el litigio principal, la obligación de comprobar si los compradores procedentes de otros Estados miembros tienen la intención de importar los productos sujetos a impuestos especiales en otro Estado miembro y, en caso afirmativo, si tal importación se realiza con fines privados o con fines comerciales.**

2) **Los artículos 32 a 34 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, deben interpretarse en el sentido de que no introducen en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, modificaciones sustanciales que justifiquen, en circunstancias como las del litigio principal, que se dé una respuesta diferente a la primera cuestión prejudicial.**

3) **El artículo 8 de la Directiva 92/12, en su versión modificada por la Directiva 92/108, debe interpretarse en el sentido de que es aplicable a la compra de productos sujetos a impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal cuando tales productos sean adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y sean transportados por ellos mismos, extremo que incumbe a las autoridades nacionales competentes verificar en cada caso.**

Firmas