SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 13 de diciembre de 2007 *

En el asunto C-374/06,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Alemania), mediante resolución de 6 de septiembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de septiembre de 2006, en el procedimiento entre

BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH

y

Hauptzollamt Bielefeld,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (Ponente) y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretario: Sr. J. Swedenborg, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de septiembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH, por el Sr. M. Dettmeier, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Fernandes y A. Simões, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por el Sr. W. Mölls, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el 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 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 el Reglamento (CE) nº 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) (DO L 122, p. 36) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH (en lo sucesivo, «BATIG») y el Hauptzollamt Bielefeld (en lo sucesivo, «Hauptzollamt») en relación con la negativa de éste a devolver el importe pagado por la adquisición de marcas fiscales fijadas posteriormente en paquetes de cigarrillos destinados al mercado alemán, pero que fueron robadas en Irlanda durante su expedición.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor de su artículo 1, apartado 1, la Directiva 92/12 establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales.

4 El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/12 precisa que esta Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a las labores del tabaco.

5 El artículo 6 de la Directiva 92/12 dispone:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;

b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo;

c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a

los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.»

6 A tenor del artículo 20, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/12, «cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, sin perjuicio del ejercicio de acciones sancionadoras.»

7 El artículo 21, apartados 1 y 2, párrafo segundo, de la Directiva 92/12 dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 6, los Estados miembros podrán disponer que los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio vayan provistos de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales utilizadas con fines fiscales.

2. [...]

Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la aplicación correcta del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión y abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales».

8 El artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12 prevé:

«1. Cuando proceda, y a instancias de cualquier operador en el ejercicio de su profesión, los productos objeto de impuestos especiales puestos a consumo podrán ser objeto de una devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro en que tenga lugar la puesta a consumo, cuando no estén destinados a ser consumidos en dicho Estado miembro.

No obstante, los Estados miembros podrán no dar curso a la solicitud de devolución cuando no se cumplan los requisitos de regularidad que hayan establecido.

2. Para la aplicación del apartado 1, serán de aplicación las siguientes disposiciones:

a) el expedidor deberá presentar una solicitud de devolución ante las autoridades competentes de su Estado miembro antes del envío de las mercancías y justificar que el impuesto ha sido pagado. No obstante, las autoridades competentes no podrán rechazar la devolución si la única razón es que no se les ha presentado el documento expedido por ellas mismas que certifique el pago inicial;

[...]

d) los productos objeto de impuestos especiales y puestos a consumo en un Estado miembro y por este concepto provistos de una marca fiscal o de una marca de reconocimiento de dicho Estado, podrán ser objeto de devolución del impuesto por parte de las autoridades fiscales del Estado miembro que haya expedido dichas marcas fiscales o de reconocimiento, siempre que la destrucción de estas marcas sea comprobada por dichas autoridades.»

9 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra a), de la 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 (DO L 291, p. 40), los cigarrillos tendrán la consideración de labores del tabaco.

10 El artículo 10, apartado 1, de la Directiva 95/59 dispone en particular que «las modalidades de percepción del impuesto especial serán armonizadas a más tardar en la etapa final» y que «en el curso de las etapas anteriores, el impuesto especial será percibido, en principio, por medio de sellos fiscales».

Normativa nacional

11 El artículo 1 de la Tabaksteuergesetz (Ley alemana de impuestos sobre el tabaco), de 21 de diciembre de 1992 (BGBl, 1992, I, p. 2150), en su versión vigente en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «TabStG»), prevé que el impuesto especial sobre el tabaco grava los cigarrillos, cigarros y puritos, así como el tabaco para fumar (labores de tabaco).

12 El artículo 12 de la TabStG, titulado «Utilización de marcas fiscales, declaración a efectos del impuesto», dispone, en sus apartados 1 y 2:

«1) En el caso de las labores de tabaco, deberá pagarse el impuesto mediante la utilización de marcas fiscales. Dicha utilización comprende tanto la obliteración como la fijación de las marcas fiscales en los paquetes. Las marcas fiscales deberán haberse utilizado cuando se devengue el impuesto.

2) El fabricante o importador deberá solicitar las marcas fiscales mediante impreso oficial, en el que deberá calcular la deuda devengada por la adquisición de marcas fiscales (declaración del impuesto). [...]. La deuda se devenga por la adquisición de las marcas fiscales, por un importe equivalente a su valor imponible. En caso de envío de las marcas fiscales, se considerará como fecha de adquisición el segundo día laborable tras su expedición. El deudor será el adquirente de las marcas [...].»

13 El artículo 22 de la TabStG, titulado «Exención, devolución del impuesto», precisa, en sus apartados 1 a 3:

«1) Se concederá una exención del pago del impuesto o se procederá a su devolución, a petición del interesado, cuando las labores de tabaco sean admitidas en un depósito fiscal o bien sean transportadas o exportadas, bajo inspección fiscal, a otro Estado miembro. Asimismo, se concederá una exención o devolución del impuesto a los importadores y destinatarios autorizados que no sean depositarios, en el supuesto de que las labores de tabaco que hubieren importado o recibido hayan sido destruidas o desnaturalizadas bajo inspección fiscal.

2) En el caso de que el impuesto se haya pagado mediante la utilización de marcas fiscales, sólo podrá obtenerse su exención o devolución cuando las marcas fiscales hayan sido destruidas o anuladas bajo inspección fiscal y el contenido de los paquetes se encuentre íntegro todavía.

3) El apartado 1 se aplicará a la deuda por la adquisición de las marcas fiscales cuando las marcas fiscales que todavía no hayan sido obliteradas sean restituidas al Hauptzollamt o si marcas ya obliteradas han sido destruidas o anuladas bajo inspección fiscal y no se ha devengado el impuesto [...].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

14 El 1 de abril de 2004, Tuxedo GmbH (en lo sucesivo, «Tuxedo»), de la cual BATIG es sucesora legal, adquirió del Hauptzollamt marcas fiscales por un importe total de 184.170,46 euros para cigarrillos fabricados en Irlanda por P.J. Carroll & Co. Ltd (en lo sucesivo, «Carroll») y destinados al mercado alemán.

15 Tuxedo envió las marcas fiscales a Carroll, que las fijó en los paquetes individuales de cigarrillos. Carroll expidió estos cigarrillos en régimen suspensivo intracomunitario a un socio comercial establecido en los Países Bajos. Sin embargo, el 29 de abril de 2004, todos los cigarrillos fueron robados en el puerto de Dublín (Irlanda).

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

17 El 18 de agosto de 2004, Tuxedo solicitó al Hauptzollamt la devolución de la cantidad de 184.445,64 euros que había pagado por la adquisición de las marcas fiscales, puesto que dichas marcas ya no podían utilizarse para pagar el impuesto alemán sobre el tabaco. Según Tuxedo, se podía presumir, en efecto, que todos los cigarrillos robados se venderían en el mercado negro británico.

18 Mediante resolución de 30 de agosto de 2004, confirmada, tras la oposición de Tuxedo, en virtud de resolución de 15 de octubre de 2004, el Hauptzollamt denegó la devolución porque el adquirente debía correr con el riesgo de pérdida de las marcas fiscales. El Hauptzollamt consideró que no se podía descartar que los paquetes de cigarrillos robados provistos de las citadas marcas fiscales se vendiesen en el territorio fiscal alemán. Además, señaló que las marcas fiscales no habían sido destruidas ni anuladas, como exige el artículo 22, apartado 3, de la TabStG.

19 Tuxedo presentó entonces un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf, en el que, en esencia, alega que es contrario a la Directiva 92/12 exigir en concepto de marcas fiscales una cantidad que no es absorbida por un impuesto sobre el tabaco posterior o simultáneo. En efecto, de esta Directiva resulta que los impuestos especiales sólo pueden percibirse en el Estado miembro en el que se cometió la violación o la irregularidad durante el régimen suspensivo, aunque otro Estado miembro exija la utilización de marcas fiscales. En caso contrario, se multiplicarían los impuestos, con lo cual el comercio intracomunitario se vería afectado en el sentido del artículo 21, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

20 El Hauptzollamt replica que, como consecuencia de la adquisición de las marcas fiscales alemanas, se devenga la correspondiente deuda. No es posible devolver el importe pagado por ese concepto, dado que no hubo restitución, destrucción o anulación de las citadas marcas. Aparte del impuesto sobre el tabaco percibido en Irlanda, no existe ningún otro impuesto alemán sobre el tabaco, sino una deuda que resulta de la adquisición de las marcas fiscales alemanas, de modo que no se puede

hablar de doble imposición. Se produciría, ciertamente, una doble carga, pero ésta sería inherente a la Directiva 92/12. No habría ningún obstáculo a la libre circulación de mercancías sometidas a un impuesto especial, ya que esta doble carga sólo existe en el caso de una irregularidad anterior.

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

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

Sobre la cuestión prejudicial

22 Con carácter preliminar, es preciso señalar que las marcas fiscales adquiridas por Tuxedo de las autoridades fiscales alemanas fueron fijadas en las labores de tabaco cuando éstas todavía se encontraban en régimen suspensivo y que, por lo tanto, el impuesto especial aún no se había devengado.

23 Además, consta que BATIG, sucesora de Tuxedo, no pudo probar ante las autoridades fiscales alemanas que las labores de tabaco, robadas en Irlanda durante su expedición, no fueron vendidas en Alemania.

24 Por consiguiente, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la Directiva 92/12 es contraria a la legislación de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, cuando tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y cuando no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de las citadas marcas.

25 El artículo 6 de la Directiva 92/12 precisa que el impuesto se devenga en el momento de la puesta a consumo y que las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en el que se efectúe la puesta a consumo. El artículo 21, apartado 1, de la Directiva 92/12 reconoce a los Estados miembros la posibilidad de proveer de marcas fiscales a los productos destinados a la puesta a consumo en su territorio. Por último, el artículo 10, apartado 1, de la Directiva 95/59 prevé que, en el curso de las etapas anteriores a la de armonización de las modalidades de percepción del impuesto especial, éste será percibido, en principio, por medio de marcas fiscales.

26 A la luz de estas disposiciones, resulta que la entrega de marcas fiscales a un operador económico por un Estado miembro constituye, para ese Estado miembro, un modo de percepción anticipado del impuesto especial sobre los productos que el operador pretende poner a consumo en el citado Estado miembro.

27 Además, ha quedado acreditado que una marca fiscal, una vez fijada en los paquetes individuales de cigarrillos, como los controvertidos en el litigio principal, no puede ser separada de éstos sin ser destruida. Por lo tanto, cuando un operador económico fija las marcas fiscales emitidas por un Estado miembros sobre tales productos, que se propone poner a consumo en ese Estado miembro, procede considerar que dicho Estado miembro percibe de forma anticipada los impuestos especiales sobre esos mismos productos.

28 Así, en el asunto principal, BATIG pagó de forma anticipada el impuesto especial alemán correspondiente a los productos robados.

29 Por otra parte, cuando, como sucede en el asunto principal, las labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales son robadas, su robo constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de la misma Directiva.

30 Así, los impuestos especiales sobre los productos robados se devengaron en Irlanda.

31 Sin embargo, la circunstancia de que las marcas fiscales no pudieran servir para pagar los impuestos especiales no supone necesariamente, para los operadores afectados, un derecho a la devolución del importe pagado por la adquisición de las marcas.

32 En efecto, como ha señalado acertadamente el Abogado General en los puntos 33 a 35 de sus conclusiones en el asunto que dio origen a la sentencia de 15 de junio de 2006, Heinz van Landewijck (C-494/04, Rec. p. I-5381), las marcas fiscales tienen un valor intrínseco que las distingue de los simples documentos que prueban el pago de una suma de dinero a las autoridades fiscales del Estado miembro de entrega de esas marcas.

33 En caso de pérdida, es posible que tales marcas se utilicen con fines ilícitos, ya que su mera presencia en productos sujetos al impuesto constituye una presunción de que se han pagado los impuestos especiales en el Estado miembro de entrega y, por lo tanto, autoriza su comercialización en ese Estado miembro.

34 A este respecto, es preciso recordar, que, como ya ha tenido oportunidad de señalar el Tribunal de Justicia, el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal [sentencias de 10 de diciembre de 2002, British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, C-491/01, Rec. p. I-11453, apartado 87, y de 29 de abril de 2004, C-222/01, Rec. p. I-4683, apartado 72].

35 De este modo, cuando un operador económico que ha adquirido marcas fiscales es incapaz de presentar la prueba de que esas marcas no se utilizarán para vender productos sujetos al impuesto especial en el Estado miembro de entrega de las citadas marcas, ese Estado está legitimado para negarse a devolver el importe pagado.

36 El Tribunal de Justicia se pronunció en este sentido en su sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, en la que se trataba de determinar si la Directiva 92/12 se opone a una legislación de un Estado miembro que no prevé la restitución del importe de los impuestos especiales pagados mediante la adquisición de marcas fiscales, cuando estas marcas fiscales han desaparecido antes de ser fijadas.

37 En esta sentencia, la sociedad Heintz van Landewijck SARL había adquirido de las autoridades neerlandesas marcas fiscales para labores de tabaco, pero esas marcas habían desparecido antes de ser fijadas. Esta sociedad, que reclamaba la restitución del importe pagado por la adquisición de esas marcas, alegaba en particular que no se había producido la puesta a consumo en los Países Bajos de productos objeto del impuesto especial.

38 El Tribunal de Justicia consideró que la Directiva 92/12 no se opone a que los Estados miembros establezcan normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hagan recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 41).

39 El Tribunal de Justicia declaró asimismo que tales normas nacionales no pueden ser contrarias al principio de proporcionalidad. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa nacional que permita al adquirente de las marcas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos, cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 42 y 43).

40 Seguidamente, el Tribunal de Justicia consideró que unas normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida, contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas marcas y no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como el de pérdida de las marcas por caso fortuito o fuerza mayor (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 44).

41 El Tribunal de Justicia descartó expresamente el argumento según el cual el riesgo de uso abusivo de las marcas fiscales desaparecidas era mínimo, declarando que este riesgo de uso abusivo no era inexistente (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 45).

42 A diferencia del asunto que dio origen a la sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, las marcas fiscales controvertidas en el asunto principal ya habían sido fijadas en las labores de tabaco destinadas al mercado alemán y son éstos productos los que desaparecieron como consecuencia de un robo. Sin embargo, estas diferencias fácticas no pueden llevar a un resultado distinto de aquel al que llegó el Tribunal de Justicia en el citado asunto.

43 Por una parte, la Directiva 92/12 no regula tanto la hipótesis de desaparición de productos provistos de las marcas fiscales de un Estado miembro antes de su puesta a consumo en ese Estado, como en el asunto principal, sino más bien la desaparición de tales marcas antes de ser fijadas en los productos, como en el asunto que dio origen a la sentencia Heintz van Landewijck, antes citada.

44 Ciertamente, como alega la Comisión de las Comunidades Europeas, el artículo 20 de la Directiva 92/12 determina el Estado miembro que es el único que puede percibir los impuestos especiales en caso de irregularidad o de infracción cometidas en el curso de la circulación, como una salida irregular de un régimen suspensivo.

45 En cambio, este artículo, que es aplicable tanto si los productos que dieron origen a la irregularidad o a la infracción estaban provistos previamente de marcas fiscales como si no lo estaban, no trata de precisar quién, el operador económico o el Estado miembros afectados, debe soportar el riesgo que resulta de la desaparición de las marcas fiscales ya fijadas en dichos productos.

46 Por otra parte, la posibilidad de obtener el reembolso de marcas fiscales alegando simplemente la desaparición de los productos sobre los que figuran éstas implica asimismo el riesgo de favorecer los abusos y los fraudes.

47 En efecto, en una situación como la del asunto principal, existe un riesgo considerable de que los productos robados sean vendidos en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales. Al estar provistos de marcas fiscales de ese Estado, tales productos pueden ser introducidos sin dificultad en el mercado oficial de las labores de tabaco de dicho Estado.

48 Es cierto que los productos robados dan lugar, en cualquier caso, a la percepción del impuesto especial en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. Sin embargo, no puede descartarse todo riesgo de fraude en el supuesto de que el importe de los impuestos especiales en vigor en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales sea más alto que el importe en vigor en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. En efecto, en ese supuesto, no puede descartarse que un operador deshonesto alegue el robo de su mercancía en el segundo Estado miembro, pague los impuestos especiales por un importe inferior al reembolso de las marcas fiscales obtenido del primer Estado miembro, y después venda finalmente esta mercancía, provista todavía de las citadas marcas, en el mercado de ese Estado.

49 En cualquier caso, más allá de los casos de fraude del operador económico que posee las mercancías, la circunstancia de que se haya pagado el impuesto especial en otro Estado miembro no tiene incidencia alguna en el riesgo de que las mercancías, una vez robadas, sean vendidas por el autor del robo en el mercado oficial del Estado miembro que emitió las marcas fiscales, privando de ese modo a ese Estado miembro de ingresos fiscales a los que tiene derecho.

50 Sin embargo, la Comisión alega que, una vez que las marcas fiscales figuran en los envases de venta, deben determinarse las consecuencias de la desaparición de los propios productos y no de las marcas fiscales como tales.

51 Según la Comisión, estas consecuencias deben determinarse siguiendo las normas de armonización de la percepción de los impuestos especiales. Pues bien, por un lado, de la Directiva 92/12 resulta que el derecho a percibir el impuesto especial corresponde, en una situación como la del litigio principal, exclusivamente al Estado miembro en el que tuvo lugar el robo. Por otro lado, el objetivo de evitar la doble imposición, que persigue esta Directiva, quedaría en entredicho si, en el asunto principal, junto con el impuesto adeudado a Irlanda, el pago anticipado quedara de modo definitivo en manos del fisco alemán.

52 Se deben rechazar estas alegaciones.

53 Por una parte, las marcas fiscales conservan un valor intrínseco incluso después de haber sido fijadas en los productos. Como se ha señalado en los apartados 46 a 49 de la presente sentencia, su mera presencia en los envases de venta de los productos robados puede favorecer su venta en el mercado oficial del Estado miembro de emisión de las citadas marcas en fraude de los intereses de ese Estado.

54 Este riesgo difiere del que supone generalmente para todos los Estados miembros el contrabando de labores de tabaco. En efecto, las labores de tabaco en las que no figuren marcas fiscales de un Estado miembro sólo pueden venderse en el mercado negro de ese Estado miembro.

55 Por otra parte, si bien la Directiva 92/12 tiene por finalidad efectivamente armonizar las modalidades de percepción del impuesto especial persiguiendo un doble objetivo de gravamen efectivo de los impuestos especiales en un solo Estado miembro, que es aquel en el que se produce la puesta a consumo, debe señalarse que el legislador comunitario no ha hecho de la prevención de la doble imposición un principio absoluto.

56 En efecto, como se desprende del artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, cuando los productos puestos a consumo en un primer Estado miembro y a este efecto provistos de una marca fiscal de dicho Estado miembro estén destinados a ser consumidos en otro Estado miembro y se expiden a éste, para obtener la devolución del impuesto especial pagado en el primer Estado miembro, no basta con demostrar el pago de los impuestos especiales en el Estado de consumo, sino que es necesario también que las autoridades fiscales de ese Estado comprueben la destrucción de las marcas fiscales del primer Estado.

57 De esta disposición se desprende que, ante la imposibilidad de las autoridades fiscales del Estado miembro que emitió las marcas fiscales de poder comprobar la destrucción de tales marcas, los productos en los que se fijan éstas darán lugar al pago de impuestos especiales tanto en el Estado donde se pusieron a consumo como en aquel en el que están destinados a ser consumidos. En virtud de la citada disposición, el legislador comunitario privilegió la prevención de los abusos y fraudes en perjuicio del principio de imposición en un solo Estado miembro.

58 Es cierto, como ha señalado la Comisión, que en las situaciones reguladas por el artículo 22, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12, el impuesto especial cuya devolución se solicita a un Estado miembro se había devengado en ese Estado, mientras que, en el caso de autos, los impuestos especiales nunca se devengaron en Alemania.

59 Sin embargo, resultaría paradójico que el reembolso de marcas fiscales que figuran en los productos sujetos al impuesto especial se autorizarse en una situación como la del litigio principal, en la que no es posible ningún control del destino de los productos robados, mientras que el artículo 22, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/12 supedita la devolución del impuesto especial a la comprobación de la destrucción de las marcas que dan fe de su pago, en circunstancias en las que el riesgo de abuso y de fraude es menor.

60 La Comisión sostiene también que un Estado miembro no tiene derecho a supeditar el reembolso de las marcas fiscales a la prueba de que éstas han sido destruidas o de que los productos robados no han sido vendidos en el mercado del Estado miembro de emisión de las citadas marcas, porque resultaría imposible aportar tal prueba.

61 Aun suponiendo que fuera así, esta alegación no puede, sin embargo, acogerse, ya que precisamente esta imposibilidad demuestra la realidad del riesgo de que esas mercancías sean vendidas en el Estado miembro de emisión de las marcas fiscales y, por lo tanto, la realidad del riesgo de utilización de tales marcas, y legitima la negativa del Estado miembro a devolver el coste.

62 Por otra parte, además del robo, existen otros supuestos de pago anticipado del impuesto especial mediante la fijación de marcas fiscales de un Estado miembro que no va seguida de la puesta a consumo en ese Estado miembro, por ejemplo cuando un operador económico modifica el destino de los productos. En ese caso, el operador puede aportar la prueba de que las marcas ya fijadas han sido destruidas y obtener del Estado miembro de emisión de las referidas marcas la devolución del importe pagado por su adquisición.

63 Debe añadirse que no existe ninguna obligación legal de fijación de marcas fiscales en los envases de productos objeto de impuesto especial antes de su salida del régimen suspensivo en el Estado miembro de emisión de tales marcas, puesto que los impuestos especiales por esos productos, por definición, no se han devengado todavía. Aun cuando necesidades prácticas justifiquen que un operador disponga lo necesario para que se fijen marcas fiscales durante el envasado de los productos sujetos a impuesto especial, a pesar de que dichos productos se encuentran en régimen suspensivo, tal como hizo Tuxedo en el asunto principal, no por ello deja de ser una elección efectuada libremente y con respecto a la cual el operador debe asumir las consecuencias en caso de robo de tales productos.

64 Por lo tanto, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva 92/12 no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de dichas marcas.

Costas

65 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 Primera) declara:

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

Firmas