CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 17 de abril de 1997 *

1. La Court of Appeal plantea al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales sobre 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 [1] (en lo sucesivo, «Directiva»).

Los hechos

2. La Court of Appeal pretende saber en qué país es exigible el impuesto especial cuando un particular adquiere, para sus propias necesidades, mercancías gravadas (en concreto, labores de tabaco) y la adquisición tiene lugar en un Estado B desde el cual son transportadas al Estado A, donde aquél reside, mediando en ambas operaciones la intervención de un agente que actúa por cuenta de dicho particular.

3. Así sucede en el caso de autos, donde, según la gráfica expresión del juez de reenvío, «los apelantes crearon y participaron en un plan que permite que los residentes en el Reino Unido, sin abandonar la comodidad de su sillón, obtengan en este país tabaco comprado en una tienda de Luxemburgo». Evitan, de este modo, el pago de los impuestos especiales vigentes en el Reino Unido, más gravosos que los de Luxemburgo.

4. Los demandantes en el proceso principal son dos sociedades y una persona física. La primera sociedad, EMU Tabac Sàrl (en lo sucesivo, «vendedor» o «detallista»), es una empresa que vende, al por menor, labores de tabaco en Luxemburgo. La segunda, The Man in Black Limited (en lo sucesivo, «agente»), actúa como agente de los eventuales compradores, residentes en el Reino Unido. El Sr. Cunnigham es administrador de esta última sociedad.

5. Ambas sociedades son, a su vez, filiales de otra compañía (The Enlightened Tobacco Company). La relación entre dichas filiales es de carácter mercantil y cada una tiene administradores diferentes. Casi todas las ventas que realiza EMU Tabac Sàrl corresponden a

* Lengua original: español.

1 — DO L 76, p. 1.

pedidos de cantidades específicas de cigarrillos o tabaco, formulados por particulares residentes en el Reino Unido, aunque también vende a particulares residentes en Luxemburgo.

6. El sistema diseñado y puesto en práctica por las dos compañías es el siguiente:

a) El vendedor adquiere cigarrillos de una determinada marca, bajo licencia.

b) El vendedor y el agente tienen un acuerdo comercial en cuya virtud la primera sociedad abre y mantiene una cuenta de crédito a nombre de la segunda, en relación con todas las compras que los clientes realicen a través del agente. Este último se compromete a ingresar directamente el importe de los pagos de los clientes en cuentas bancarias de Londres o Luxemburgo, y presta garantía a este fin.

c) La compraventa de los productos, por parte de los clientes, se efectúa con arreglo a un procedimiento que ambas partes describen, literalmente, del modo siguiente:

«1) El cliente propone la compra de productos al detallista.

2) El agente, que actúa en calidad de agente del cliente, recibe dicha propuesta y la comunica al detallista en Luxemburgo.

3) El detallista acepta discrecionalmente dicha oferta de compra y comunica su aceptación al agente (en cuanto agente del cliente) mediante la entrega de los productos, junto con una copia del resumen del pedido cursado por el agente, en la que estampa el recibí.

4) El contrato de compraventa de los productos se celebra en Luxemburgo, ciudad en la que tiene lugar la transmisión de la propiedad de dichos productos. El contrato se rige por las leyes de Inglaterra.»

d) El agente se ocupa del transporte de las mercancías en nombre del cliente, contratándolo con una empresa de transporte: el contrato de transporte es suscrito por el agente en su calidad de agente del cliente.

e) Dado que se trata de ventas a particulares, ningún cliente puede comprar más de 800 cigarrillos por pedido. Si se supera esta cifra en un pedido, o si se solicita una gran cantidad de cigarrillos durante un mes, el agente envía al cliente un impreso indicándole que se niega a efectuar el suministro, pues éste debe destinarse sólo a uso personal.

7. Según el auto de reenvío, en la práctica ocurre lo siguiente:

a) El cliente individual obtiene un formulario de pedido de cigarrillos, lo cumplimenta y lo remite al agente, junto con un cheque por la cantidad correspondiente.

b) Una vez ingresado el cheque en la cuenta-cliente del agente, en Londres, se comunica este hecho a la oficina del agente en Luxemburgo, junto con los datos relativos al nombre y dirección del cliente.

c) Un empleado del agente se desplaza a la oficina del detallista (que se halla en el mismo edificio) y éste, tras aceptar la oferta, le entrega las mercancías.

d) Acto seguido, el agente empaqueta las mercancías, que son recogidas por la empresa de transporte y enviadas al Reino Unido, donde se entregan al cliente.

e) El agente, por último, paga al detallista y a la empresa de transportes, con cargo a una cuenta corriente a la que, previamente, se ha transferido, desde la cuenta del agente en Londres, una cantidad equivalente al precio de las mercancías y al coste del transporte. El resto de lo pagado por el comprador al agente equivale a la comisión que percibe este último.

El proceso principal y las cuestiones prejudiciales

8. La administración británica (The British Customs and Excise) acordó el comiso, en Dover, de una determinada cantidad de tabaco importado según el sistema antes descrito y exigió que se pagaran, respecto de dicha mercancía, los impuestos especiales del Reino Unido.

9. Los demandantes recurrieron ante la High Court of Justice (Queen's Bench Division) solicitando que declarara que los impuestos especiales del Reino Unido no eran exigibles, que el comiso del tabaco era ilegal y que ordenara a la Administración británica abstenerse de decomisar el tabaco importado con arreglo al plan.

10. Desestimadas dichas pretensiones por la High Court of Justice, los demandantes interpusieron recurso de apelación ante la Court of Appeal, órgano judicial que decidió suspender el proceso y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) La Directiva 92/12/CEE, y concretamente su artículo 8, ¿produce el efecto de impedir que se graven con impuestos especiales las mercancías en un Estado miembro A en el caso de que:

A) las mercancías se adquieran para satisfacer las necesidades de un particular en el Estado miembro A;

B) se adquieran en el Estado miembro B por un agente que actúa en nombre de dicho particular;

C) el agente se ocupe de organizar el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A, y

D) el propio particular no se desplace con las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A?

2) En el caso de que se haya diseñado comercialmente y adoptado para fines comerciales un plan según el cual las compras efectuadas en el Estado miembro B para satisfacer las necesidades de un particular del Estado miembro A se realizan por un agente por cuenta de dicho particular y dichas compras se transportan del Estado miembro B al Estado miembro A en cumplimiento de acuerdos celebrados por dicho agente, ¿produce la Directiva 92/12/CEE el efecto de impedir que estas compras sean gravadas con impuestos especiales en el Estado miembro A?»

La norma comunitaria aplicable

11. Los impuestos especiales son tributos indirectos que recaen sobre determinados productos, como las labores del tabaco, las bebidas alcohólicas y los hidrocarburos. Los tipos impositivos aplicados por cada Estado miembro son diferentes, sin que se haya logrado, hasta el momento, su armonización.

12. Están sujetos a los impuestos especiales los productos fabricados en la Comunidad o importados en ella. El pago del impuesto se aplaza, normalmente, hasta que los bienes son puestos a consumo. En consonancia con ello, el cobro del impuesto especial corresponde, en principio, al Estado miembro de consumo.

13. Antes de la creación del mercado interior, las mercancías sujetas a los impuestos especiales podían mantenerse en un depósito, o circular por los depósitos de diferentes Estados miembros acogidas al régimen suspensivo, [2] siendo objeto de controles fronterizos. Tras la instauración del mercado interior, dichos controles ya no son posibles.

14. La Directiva establece el régimen general de los productos objeto de los impuestos especiales y regula, en concreto, su tenencia y circulación, así como los controles necesarios para garantizar la percepción de la deuda tributaria.

15. El artículo 6 de la Directiva dispone, como regla general, que el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo de los productos, [3] aplicando los tipos impositivos vigentes, en la fecha de devengo, en el Estado miembro donde se efectúe la puesta a consumo.

16. El artículo 7 de la Directiva prevé que productos objeto de impuestos especiales, ya puestos a consumo en un Estado miembro, sean «detentados» [4] con fines comerciales en otro Estado miembro distinto: en tal caso, el impuesto especial se percibirá en ese otro Estado miembro, y procederá la devolución del impuesto por parte del Estado miembro de salida. El tenor literal del precepto [5] es el 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

2 — El régimen suspensivo es aquel que se aplica a la fabricación, transformación, tenencia y circulación de los productos objeto de impuestos especiales en el que, habiéndose realizado el hecho imponible, no es aún exigible el impuesto.

3 — Según el mismo artículo 6, el impuesto se devenga, también, cuando se comprueben las pérdidas o diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14. En todo caso, 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.

4 — Este es el participio reiteradamente empleado en la versión española de la Directiva para referirse a los productos en posesión de alguien. El término, cuya utilización en dicho sentido es, por desgracia, frecuente, no resulta adecuado para expresar el concepto al que trata de referirse: en castellano, «detentador» es quien posee cosas ajenas, sin título ni buena fe, y «detentar» significa retener alguien lo que manifiestamente no le pertenece. Los términos empleados por las demás versiones lingüísticas (held, détenus, detenuti, etc.) no se corresponden, en castellano, con aquel participio.

5 — Tras la modificación introducida en el apartado 2 por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124), por la que se modifica la Directiva 92/12 relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

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 a la afectación 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 aquel 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.

[...]»

17. El artículo 8 de la Directiva dispone: «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.»

18. El artículo 9 de la Directiva regula el régimen de los productos sujetos al impuesto, cuando están destinados a fines comerciales:

«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:

[...]»

19. El artículo 10 de la Directiva contiene normas específicas para determinados supuestos de transacciones en las que medie envío o transporte de los productos objeto de impuestos especiales:

«1. Los productos objeto de impuestos especiales que sean adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados, operadores registrados u operadores no registrados, y enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o a cargo del mismo, estarán gravados por impuesto especial en el

Estado miembro de destino. A los efectos del presente artículo, se considerará como Estado miembro de destino el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. Con este fin, la entrega de productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, que dé lugar a envío o transporte de los mismos con destino a una persona de las citadas en el apartado 1 domiciliada en otro Estado miembro y que sean enviados o transportados en forma directa o indirecta por el vendedor o por cuenta de éste, dará lugar a la exigibilidad del impuesto especial sobre dichos productos en el Estado miembro de destino.

3. El impuesto especial del Estado miembro de destino será exigible al vendedor en el momento de efectuarse la entrega. No obstante, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones a fin de establecer que el sujeto pasivo del impuesto especial sea un representante fiscal distinto, a su vez, del destinatario de los productos. Dicho representante fiscal estará establecido en el Estado miembro de destino y reconocido por las autoridades fiscales del mismo.

El Estado miembro en el que esté establecido el vendedor deberá asegurarse de que éste cumpla las siguientes obligaciones:

— garantizar el pago de los impuestos especiales, en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino, antes del envío de los productos y asegurarse del pago de los impuestos después de la llegada de los productos;

— llevar una contabilidad de las entregas de los productos.

4. En el caso contemplado en el apartado 2, los impuestos especiales que hayan sido pagados en el primer Estado miembro se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 22.

[...]»

La primera cuestión prejudicial

20. El órgano judicial de reenvío plantea su primera cuestión prejudicial en relación con el artículo 8 de la Directiva, precepto cuya aplicación requiere tres condiciones acumulativas para gravar los productos con los impuestos especiales vigentes en el país de adquisición:

a) que los productos sean adquiridos por particulares;

b) que los productos sean adquiridos por particulares para sus propias necesidades;

c) que los productos sean transportados por los particulares.

21. En el caso de autos no existen problemas respecto a la segunda condición, cuyos perfiles jurídicos son claros: tanto las partes en conflicto como el órgano jurisdiccional de reenvío admiten que los particulares, residentes en el Reino Unido, adquieren las labores de tabaco para su uso personal, no para fines comerciales. La aplicación de los criterios que, a estos efectos, establece el artículo 9 de la Directiva no parece que plantee dudas.

22. No ocurre lo mismo con las otras dos condiciones. El debate entre las partes se ha centrado, de manera especial, en el requisito del transporte, que presenta dificultades interpretativas considerables, pero, a mi juicio, también la primera condición ha de ser analizada y puesta en relación con el sistema que el tribunal británico expone en su auto de remisión.

i) *La noción de «adquisición hecha por un particular» en el sentido del artículo 8 de la Directiva*

23. Comenzaré por recordar algo que, vistas las observaciones de algunas de las partes, parece no haberse tenido suficientemente en cuenta: la Directiva cuya interpretación se solicita es una norma de carácter tributario, destinada a regular cuestiones tributarias y que, a tal fin, utiliza categorías jurídico-tributarias. Con ello pretendo afirmar que los términos utilizados por la Directiva, sobre la base de las correspondientes figuras civiles o mercantiles, pueden tener una significación relativamente autónoma, que no coincidirá, en todos sus perfiles, con la figura homóloga de derecho civil o mercantil.

24. A partir de este enfoque, es posible que la figura del comprador-particular, propia del derecho civil o mercantil, no se conforme exactamente con la figura a que se refiere el artículo 8 de la Directiva. Así ocurre en relación con un aspecto específico de la intervención del particular en el contrato de compra al que se refiere la Directiva, cuando prevé la posibilidad de que actúe, para concluirlo o para realizar su contenido, a través de una tercera persona.

25. Semejante posibilidad está generalmente abierta en derecho civil para todo tipo de negocios jurídicos, bajo el principio de que quien hace algo por sí lo puede hacer

también por otro. Sin embargo, desde la perspectiva tributaria, puede ser conveniente distinguir las adquisiciones en que un comprador actúa por sí mismo de aquellas otras en que actúa a través de un agente o mandatario.

26. En concreto, considero que la noción de particular, a cuyas adquisiciones se refiere el artículo 8 de la Directiva (insisto, con la finalidad exclusiva de regular la exigibilidad territorial de los impuestos especiales), tiene un alcance más limitado, de modo que excluye la participación de terceras personas como instrumentos de su actuación. Dos son las razones principales que me inducen a considerarlo así.

27. En primer lugar, se trata de un particular que ha de realizar una serie de operaciones personales concatenadas para beneficiarse de la regla de tributación en el Estado miembro de adquisición: como a continuación examinaré, ha de viajar a dicho Estado miembro, y desde allí ha de transportar, por sí mismo, las mercancías adquiridas. En consonancia con estas exigencias, me parece lógico que la adquisición, como tal, deba también entenderse limitada a la que efectúe por sí y no mediante un agente o mediador.

28. En segundo lugar, la presencia de otras personas ajenas al comprador, en la circulación intracomunitaria de los productos objeto de impuestos especiales, está cuidadosamente regulada por la Directiva. Además de la actuación de los depositarios autorizados, los operadores registrados o los no registrados, la Directiva contempla la figura del «representante fiscal distinto del destinatario de los productos» (apartado 3 del artículo 10). Si la figura del comprador pudiera ser sustituida, sin más, por cualquier persona física o jurídica por él mismo apoderada, para beneficiarse de la regla prevista en el artículo 8, cuando los bienes traspasan las fronteras de un Estado miembro, este artículo lo habría establecido así de manera expresa.

29. Por tanto, el artículo 8 de la Directiva contempla sólo la actuación propia del particular en cuanto sujeto activo de varias operaciones sucesivas (viaje a otro Estado miembro, compra de productos sujetos a impuestos especiales y transporte a su propio país) que ha de llevar a cabo por sí mismo. Las compraventas que no reúnan estas características —como ocurre en el caso de autos— no podrán beneficiarse de la regla contenida en el artículo.

30. Todo ello es perceptible con mayor claridad al analizar, como paso a hacer, la tercera de las condiciones de aplicación exigidas por el artículo 8 de la Directiva.

ii) *La noción de «productos transportados», según el criterio de interpretación literal del artículo 8 de la Directiva*

31. La primera frase del artículo 8 de la Directiva presenta dos problemas interpretativos relevantes. En primer lugar, las distintas versiones lingüísticas ofrecen diferencias significativas entre sí. En segundo lugar, la interpretación del concepto mismo de «transporte», que emplea el precepto, no está exenta de dificultades.

32. La expresión utilizada en el artículo 8 de la Directiva («productos adquiridos por los particulares [...] y transportados por ellos») ha sido objeto de diferentes traducciones a las diversas lenguas de los Estados miembros que integraban la Comunidad en el momento de su adopción.

33. Unas versiones lingüísticas coinciden en la expresión «transportados por ellos», sin más adiciones: así, la versión española y la inglesa. [6] Otras, sin embargo, refuerzan el pronombre «ellos» con un término adicional: así, la versión francesa, [7] la portuguesa, [8] la italiana, [9] la neerlandesa [10] o la alemana. [11] Finalmente, la versión griega [12] y la danesa [13] acentúan aún más el carácter personal al emplear términos equivalentes a «transportar en persona».

34. A mi juicio, la interpretación literal de la norma implica que el sujeto de la acción de transportar ha de ser, precisamente, el comprador particular, y no cualquier otra persona. Incluso si no existieran las versiones lingüísticas más «radicales», el sentido propio de los términos «transportados por ellos» o «transportados por ellos mismos», que emplean el resto de versiones lingüísticas, hace referencia a un transporte realizado —y no simplemente ordenado— por el sujeto.

35. Es cierto que una persona puede encomendar a otra el transporte de una mercancía, o valerse de los servicios de un agente para llevarlo a cabo. Pero tales operaciones desbordan los límites del artículo 8 de la Directiva pues el particular ya no «transporta», como exige el citado artículo, sino que «ordena», «contrata» o «encarga» a otro el transporte.

36. El artículo 8 no ha empleado los términos «productos transportados a cargo de, o por cuenta de, los particulares». Tampoco se ha referido a la acción de «enviar», que

6 — «Transported by them».
7 — «Transportés par eux-mêmes».
8 — «Transportados pelos propios».
9 — «Trasportati dai medesimi».
10 — «door hen zelf vervoerde produkten».
11 — «Waren, die Privatpersonen ... sie selbst befördern».
12 — «τα οποια μεταφερουν αυτοπροσωπως».
13 — «Og som de selv medforer».

implica la utilización de los servicios de un tercero. Si embargo, ambas fórmulas se encuentran en otros preceptos de la Directiva:

a) Así, el apartado 1 del artículo 10 de la Directiva se refiere a los «productos [...] *enviados o transportados directa o indirectamente* por el vendedor *o a cargo del mismo*». [14] En los mismos términos se expresa el apartado 2 del citado artículo. Emplean, pues fórmulas jurídicas más amplias y flexibles, que la utilizada en el artículo 8.

b) Por su parte, el apartado 3 del artículo 9 prevé la hipótesis de «[...] formas de transporte atípicas realizadas *por particulares o por cuenta de éstos*». [15] La remisión a esta última posibilidad no figura, por el contrario, en el artículo 8.

37. Es especialmente significativo que el artículo 8 haya prescindido, a diferencia del artículo 10, de la posibilidad —prevista y regulada en este último— de que los bienes a que se refiere sean enviados, esto es, remitidos o despachados a su propio país, por los particulares: por el contrario, exige de modo imperativo que sean transportados por quienes los han adquirido.

38. La dicción literal de la norma alude, pues, a operaciones de transporte llevadas a cabo por el particular, y no por otra persona. Supone, a mi entender, que el particular, comprador de los productos sujetos al impuesto, ha viajado a otro país y los transporta consigo.

39. La cualidad de viajero que ha de tener el particular, si no aparece en el tenor del artículo 8, se debe sobrentender lógicamente. De hecho, cuando el artículo 26 de la Directiva instauró un régimen excepcional para Dinamarca (ulteriormente ampliado a Suecia y Finlandia en virtud de las respectivas Actas de adhesión), puso en relación directa el artículo 8 con determinados límites cuantitativos exigibles a los «viajeros» que se trasladen a dicho país o que, teniendo su residencia en él, salgan de su territorio.

40. En efecto, el artículo 26 de la Directiva, [16] en cuanto excepción temporal al

14 — Sin cursiva en el original.

15 — Sin cursiva en el original.

16 — La redacción originaria del artículo 26 era la siguiente:
«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 8, hasta el 31 de diciembre de 1996, y mediante un mecanismo de revisión similar al previsto en el artículo 28 *terdecies* de la Directiva 77/388/CEE [DO L 145, p. 6], Dinamarca estará autorizada a aplicar, en el marco general de aproximación de los tipos de los impuestos especiales, las disposiciones particulares previstas en los apartados 2 y 3 relativas a las bebidas espirituosas y las labores del tabaco.
2. Dinamarca estará autorizada a aplicar los siguientes límites cuantitativos:
— los viajeros que se trasladen a Dinamarca a título privado se beneficiarán de las franquicias en vigor al 31 de diciembre de 1992 para los cigarrillos, cigarritos o el tabaco para fumar y para las bebidas espirituosas;
— los viajeros que tengan su residencia en Dinamarca y que hayan salido de Dinamarca durante un período inferior a aquél en vigor al 31 de diciembre de 1992 se beneficiarán de las franquicias aplicables en Dinamarca a esta fecha para los cigarrillos y las bebidas espirituosas.
3. Dinamarca estará autorizada a recaudar los impuestos especiales y a proceder a las verificaciones necesarias relativas a las bebidas espirituosas, los cigarrillos, cigarritos y tabaco de fumar [...]»
El contenido de este artículo ha sido recientemente sustituido, a partir del 1 de enero de 1997, por el texto correspondiente de la 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 (DO 1997, L 8, p. 12).

régimen previsto por el artículo 8, permite que los Estados miembros a quienes la Directiva va destinada apliquen medidas restrictivas a los viajeros que introduzcan en sus territorios los productos objeto de impuestos especiales, adquiridos por ellos mismos en otro Estado miembro. [17] Todo ello presupone, en buena lógica, la misma interpretación del artículo 8 que vengo sosteniendo, es decir, que el viajero transfronterizo ha adquirido personalmente y ha transportado consigo aquellos productos.

41. Es cierto que en el artículo 8 tampoco aparecen ya referencias expresas al «equipaje personal» del viajero, del que debieran formar parte los productos comprados. Sin embargo, no creo que esa omisión sea un argumento a favor de que el transporte pueda ser efectuado por cuenta del particular. Dicha expresión aparece en el artículo 28 de la Directiva sólo en relación con los viajeros que emprendan un vuelo o una travesía marítima intracomunitaria, a quienes se puede conceder la exención del impuesto. [18] Nada de ello tiene que ver con el artículo 8, donde los compradores han de pagar, necesariamente, el impuesto fijado por el país de adquisición de los productos.

42. En todo caso, no se debe olvidar que el artículo 8 de la Directiva, al referirse a todos los productos sujetos a impuestos especiales, permite que el comprador transporte por sí algunos de ellos sin incluirlos, necesariamente, en su «equipaje personal»: así, por ejemplo, la gasolina que ha comprado en el país de destino y que se encuentra en el depósito de su vehículo no forma parte del «equipaje personal», propiamente hablando, y, sin embargo, sigue la regla del artículo 8. Ello explica, por tanto, que no se haya incluido en dicho artículo la exigencia de que todos los productos a que se refiere hayan de ser incluidos en el equipaje personal de los viajeros.

43. Estoy de acuerdo, por tanto, con la postura mantenida por todos los Estados miembros que han intervenido en el procedimiento, salvo Francia, y discrepo de la asumida por los demandantes, que en este solo extremo coincide parcialmente con la de la Comisión y la del Gobierno francés. [19]

17 — Según el nuevo texto del artículo 26 de la Directiva, vigente a partir del 1 de enero de 1997, Dinamarca y Finlandia están autorizadas a restringir el beneficio de la admisión sin pago de otros impuestos a «aquellas personas que hayan estado fuera de su territorio durante más de 24 horas».

18 — Los Estados miembros pueden conceder a dichos viajeros, hasta el 30 de junio de 1999, la exención de los impuestos especiales en relación con los productos que hayan comprado en determinados establecimientos de venta situados en puertos o aeropuertos, o a bordo del avión o barco que los transporta. La exención sólo se aplica a los productos cuyas cantidades no superen, por persona y viaje, los límites previstos en las disposiciones comunitarias vigentes en el ámbito del tráfico de viajeros entre países terceros y la Comunidad.

19 — La Comisión estima que el artículo 8 puede aplicarse incluso si las mercancías, adquiridas personalmente por el comprador, no son personalmente transportadas por éste, sino por un servicio de transporte designado por él mismo. El Gobierno francés, por su parte, considera que el artículo 8 se aplica tanto si el transporte de las mercancías gravadas es efectuado por el comprador como si lo es por su cuenta (siempre que no se trate de transportes en que el vendedor asume la responsabilidad).

iii) *La noción de «productos transportados» del artículo 8, según el contexto normativo de la Directiva*

44. Esta misma interpretación de los términos «transportados por ellos» es defendible a partir de otras consideraciones, relativas al sentido interno del artículo 8 dentro del conjunto normativo que constituye la Directiva.

45. La Directiva, como reconoce su exposición de motivos, ha de combinar dos exigencias imperativas: de un lado, «[...] el paso del territorio de un Estado miembro al de otro no puede dar lugar a un control que pueda obstaculizar la libre circulación intracomunitaria»; de otro lado, ha de garantizarse a cada Estado que percibirá el impuesto especial a los tipos por él aprobados, y conforme a las reglas de exigibilidad comunes: por ello, éstas «[...] requieren que se conozcan los movimientos de los productos objeto de impuestos especiales».

46. El sistema de impuestos especiales implantado a escala comunitaria desde 1993 supone, además de los tipos tributarios mínimos, unas estructuras armonizadas de imposición y unas normas comunes sobre la tenencia y circulación intracomunitaria de los productos sujetos. Esta última, en concreto, puede revestir tres modalidades:

a) La circulación comercial de los productos en régimen suspensivo; tras la supresión de los controles fronterizos, se ha mantenido el principio de tributación en destino a base de regular un cuidadoso sistema de información y control en el que los operadores económicos, registrados o no, y los documentos de acompañamiento juegan un papel clave.

b) Las transacciones comerciales con productos ya gravados, que suponen una pequeña proporción del comercio intracomunitario de este tipo de productos, [20] en las cuales los mecanismos de información, a cargo de los respectivos agentes económicos, y de control por parte de los Estados miembros, están también detalladamente previstos.

c) Las adquisiciones transfronterizas de los particulares, a las que se remite el artículo 8 de la Directiva. A diferencia de los otros dos sistemas, no hay en éste obligaciones de información, pues se excluye la intervención de operadores económicos como intermediarios.

20 — Así lo afirma el Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 13 de septiembre de 1995, presentado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, sobre la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, y en los artículos correspondientes de las Directivas 92/80/CEE, 92/84/CEE y 92/82/CEE, sobre la aproximación de tipos de los demás productos sujetos a impuestos especiales [COM(95) 285 final].

47. Dentro de este contexto normativo, la inserción del artículo 8 ha de analizarse en relación con los demás preceptos de la Directiva, de modo que su interpretación no haga inviable la efectividad de los restantes artículos.

48. En primer lugar, el artículo 9 de la Directiva, relativo a los productos objeto de tenencia con fines comerciales, quedaría privado de gran parte de su eficacia si se generalizara un sistema de compraventa y transporte como el que es objeto del pleito principal. En el marco de dicho sistema, y una vez abolidas las fronteras interiores, los Estados miembros difícilmente podrían, en la práctica, evaluar la concurrencia de los factores reseñados en aquel apartado para determinar el carácter comercial, o meramente privado, de los productos transportados. Por ejemplo, les sería difícil controlar que un mismo particular, empleando simultánea o sucesivamente varios agentes, había superado, o no, las cifras de los niveles indicativos que hacen presumir, en principio, el carácter privado de sus adquisiciones.

49. El hecho de que, en el sistema objeto del pleito principal, las empresas demandantes se nieguen a aceptar pedidos de los particulares que superen aquellos niveles, demuestra su voluntad de no defraudar, pero no es un argumento suficiente contra la invitación al fraude que, desde el punto de vista objetivo, supondría la generalización del sistema.

50. En segundo lugar, el régimen de venta a distancia que regula el artículo 10, bajo el principio de tributación en el país de destino y no en el país de adquisición, se vería, con toda probabilidad, sistemáticamente eludido cuando se tratara de ventas entre países con unos tipos impositivos muy diferentes, que invitan, lógicamente, a la adquisición de los productos en el país que los grava menos.

51. En efecto, el régimen del artículo 10 sólo contempla, de modo expreso, la venta a distancia de los productos «[...] enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o a cargo del mismo». Para las partes demandantes, esta norma excluye de su ámbito de aplicación un mecanismo como el que es objeto del proceso principal, pues en dicho sistema son los compradores, y no los vendedores, quienes contratan, por medio de un agente, el servicio de transporte.

52. Si se admitiera esa interpretación, habría una laguna de la Directiva en materia de adquisiciones a distancia pues, aunque el sistema utilizado por EMU Tabac no encajara en el artículo 10, literalmente interpretado, no por ello deja de ser, económica y jurídicamente, una adquisición a distancia. La técnica jurídica más adecuada para proceder a la integración de esta laguna es la analogía, con la que se trataría de aplicar a la hipótesis de autos la norma jurídica que regula una situación más parecida.

53. A mi juicio, la figura jurídica más próxima a «la compra a distancia» llevada a cabo, «desde la comodidad de su sillón», por los residentes en el Reino Unido es, precisamente, la «venta a distancia» regulada en el artículo 10 de la Directiva, tanto desde el punto de vista económico como desde el punto de vista jurídico.

54. Por tanto, si el legislador comunitario ha querido mantener el principio de tributación en destino para las ventas a distancia previstas en el artículo 10, lo mismo habrá que entender para las compras a distancia objeto del proceso principal, de modo que los compradores a distancia deberán satisfacer los impuestos especiales del Estado en que reciben las labores del tabaco, y no del Estado desde donde les son expedidas.

55. El principio de tributación en origen (con más propiedad, en el país de adquisición) del artículo 8 de la Directiva no rige, pues, en estos supuestos. Su ámbito de aplicación se reduce a las adquisiciones hechas por particulares y seguidas del transporte personal de los productos adquiridos, en todo caso para las necesidades personales del comprador.

56. La analogía no queda desvirtuada por el hecho de que el artículo 10 exija que el transporte sea realizado, directa o indirectamente, por el vendedor o a su cargo. Bastaría, para soslayar todas las complejas obligaciones [21] impuestas por el artículo 10 a los vendedores, que éstos acordaran con sus clientes (o con su agente, como aquí sucede) unos determinados pactos en torno al transporte, incluso con garantías o aseguramientos ofrecidos por el vendedor.

57. Finalmente, ya me he referido a la regulación que contiene la Directiva sobre la intervención de otras personas ajenas al comprador, en el caso de envíos a distancia de productos objeto de impuestos especiales (los depositarios autorizados, los operadores registrados o los no registrados, el representante fiscal distinto del destinatario de los productos). La intervención de este último —cuya función característica coincide con la del agente— no excluye la regla de la tributación en destino, en los casos de ventas a distancia. Por las razones expuestas anteriormente, esta misma conclusión debe aplicarse a las compras a distancia objeto del proceso principal.

iv) *Los argumentos opuestos a la noción propugnada de «productos transportados»*

58. Las partes demandantes han aducido una serie de argumentos en favor de la tesis contraria a la que acabo de exponer. De un

21 — El vendedor ha de garantizar el pago de los impuestos especiales, en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino, antes del envío de los productos; ha de asegurarse del pago de los impuestos después de la llegada de los productos y llevar una contabilidad de las entregas.

lado, se basan en la regla general deducible del artículo 6 de la Directiva y en la alusión al «principio que rige el mercado interior», contenida en el artículo 8 de la Directiva. De otro lado, afirman que interpretar este último artículo en el sentido que vengo propugnado provocaría fenómenos de doble imposición y haría superfluo el artículo 10 de la Directiva.

59. El artículo 6 de la Directiva establece, ciertamente, que el impuesto se devenga en el momento de la puesta a consumo de los productos. Pero su valor jurídico no es mayor, ni menor, que el resto de los artículos de la Directiva. En concreto, no se puede inferir de él una supremacía de la regla de tributación en el país de adquisición respecto a la regla de tributación en el país de destino, cuando se trata de la circulación intracomunitaria de tales productos. El análisis de la Directiva revela, más bien, todo lo contrario.

60. De los tres sistemas de circulación intracomunitaria de los productos sujetos a impuestos especiales a que antes me he referido (a saber, la circulación comercial de los productos en régimen suspensivo, las transacciones comerciales con productos ya gravados y las adquisiciones de los particulares para sus propias necesidades) los dos primeros se someten a la regla de tributación en destino.

61. En efecto, tanto si los productos circulan en régimen suspensivo, como si circulan al margen de este régimen, en el marco de otras transacciones comerciales intracomunitarias —como por ejemplo, las ventas a distancia— tributan en destino.

62. La regla de la tributación en origen tiene, pues, un alcance mucho más limitado del que propugnan los demandantes. Se aplica a la adquisición de productos que no van a circular ulteriormente entre los diversos Estados miembros, y, en virtud del artículo 8 de la Directiva, también a los productos adquiridos por particulares y transportados por ellos, sin fines comerciales.

63. La Directiva ha tratado, pues, de instaurar un equilibrio entre las dos reglas (la de tributación en origen y en destino) que no puede obviarse proclamando, sin más, la aplicación general de la primera, fuera de los supuestos a que el legislador comunitario ha querido reducirla.

64. En cuanto al «principio que rige el mercado interior», que el artículo 8 de la Directiva invoca como motivo de la exigibilidad del impuesto especial en el país de adquisición, su eficacia en cuanto elemento de interpretación es, también, mucho más limitada de lo que sugieren los demandantes.

65. El mercado interior se caracteriza por la supresión, entre los Estados miembros, de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales. Implica un espacio sin fronteras interiores, en el que dicha libre circulación esté garantizada de acuerdo con las disposiciones del Tratado (artículo 7 A del Tratado CE).

66. Considero, sin embargo, que el referido principio es compatible con un sistema tributario que exija, en determinados casos, el pago de los impuestos especiales —o, incluso, de otros como el IVA— en destino, no en origen, cuando se trate de operaciones comerciales intracomunitarias. Por supuesto, también es perfectamente compatible con el mercado interior el sistema contrario (gravamen en origen) que, además, incorpora las ventajas de su simplicidad y seguridad.

67. En realidad, el obstáculo a la libertad de circulación de las mercancías, y con ello a la realización del mercado interior, vendría dado o bien por la existencia de otros tributos internos discriminatorios y de exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana sobre la importación (unos y otras, en este caso, descartados), o bien por la doble imposición de los productos gravados con impuestos especiales. Precisamente para evitar esta última, la Directiva regula con detalle las condiciones de exigibilidad del impuesto, previendo en determinados casos la devolución de los ya satisfechos (artículo 22).

68. En el caso del artículo 8, la doble imposición se evita —y se respetan las exigencias del «principio que rige el mercado interior», facilitando la circulación intracomunitaria sin controles en frontera— simplemente mediante la aplicación de la regla de tributación en origen, si bien condicionada a determinados requisitos, a los que ya me he referido. No considero que la virtualidad de aquel principio, como criterio de interpretación del precepto, implique extender los límites del artículo 8 en el sentido que propugnan los demandantes.

69. Los demandantes afirman, sin embargo, que la interpretación del artículo 8 que vengo defendiendo determinaría, en su caso, un claro ejemplo de doble imposición, pues han de pagar los impuestos especiales, por los mismos productos, primero en Luxemburgo, al adquirirlos y, más tarde, en el Reino Unido, al recibirlos.

70. No comparto semejante argumento. El sistema de la Directiva se basa en el principio de pago único del impuesto, hasta el punto de que uno de los Títulos (el IV) se dedica, precisamente, a la «Devolución» de las cantidades ya satisfechas, en los casos de circulación intracomunitaria, para evitar dobles pagos respecto de los mismos productos.

71. El apartado 1 del artículo 22 de la Directiva, en efecto, dispone que «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.» Los apartados 3 y 4 del citado artículo contemplan, de modo más específico, el régimen de la devolución en los casos a que se refieren los artículos 7 y 10.

72. A mi juicio, estas previsiones normativas son suficientes para evitar la doble imposición por unos mismos productos, pues el mecanismo de devolución se aplicaría en el caso de los demandantes, que habrían de pagar tan sólo el impuesto devengado en el Reino Unido.

73. Incluso admitiendo que la Directiva contuviera una laguna jurídica sobre el régimen de las «compras a distancia» como las que son objeto del proceso principal, respecto de las cuales, en teoría, el vendedor no se hace responsable, directa o indirectamente, del transporte, el uso de la analogía, como instrumento de integración del ordenamiento jurídico, permitiría aplicar a tal hipótesis el principio de la devolución de los impuestos especiales ya pagados en origen, pues sólo se devengarían los aplicables en el país de destino.

74. Finalmente, el argumento de las partes sobre la inutilidad del artículo 10 de la Directiva, si se interpretara el artículo 8 en el modo que vengo defendiendo, me parece igualmente infundado.

75. A mi juicio, el artículo 10 es útil no sólo para confirmar la regla de tributación en destino de las ventas a distancia, sino también para fijar las obligaciones del vendedor y permitir, con ello, el control de la recaudación de los impuestos en el Estado miembro que corresponda.

76. Los demandantes tienen parte de razón al afirmar que, interpretado el artículo 8 en la forma que propugno, el artículo 10 no añade nada sustancial para la determinación del país que debe cobrar el impuesto. En efecto, si la regla del artículo 8 (tributación en origen) se limita a las mercancías compradas por los particulares y transportadas por ellos, las ventas a distancia, *a sensu contrario*, no siguen la misma regla. Y eso es, precisamente, lo que dispone el artículo 10.

77. Esa constatación no significa, sin embargo, que el artículo 10 sea superfluo o redundante. La previsión expresa de las ventas a distancia, como fenómeno económico particularmente adecuado a algunos de los productos sujetos a impuestos especiales, así como la necesidad de configurar los perfiles de su régimen jurídico, son suficientes motivos para que el legislador comunitario haya

optado por introducir aquel artículo en la Directiva.

78. Considero, en resumen, que la respuesta a la primera cuestión prejudicial debe afirmar la exigibilidad de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino cuando se den las circunstancias a que se refiere el órgano judicial de reenvío.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

79. Tanto los demandantes como la parte coadyuvante de la Administración británica sostienen que la respuesta a la segunda cuestión prejudicial sería innecesaria, si prevalece la interpretación del artículo 8 de la Directiva que anteriormente he expuesto.

80. Por mi parte, aun coincidiendo en lo sustancial con tal apreciación, no creo que haya inconveniente en responder de modo expreso al órgano jurisdiccional de reenvío, para confirmarle que la hipótesis planteada en la segunda cuestión no impide en absoluto, antes al contrario, la exigibilidad del impuesto especial en el Estado al que son enviados los productos.

81. En realidad, los términos de la segunda cuestión prejudicial son muy similares a los de la primera, pues la Court of Appeal plantea la misma pregunta, referida a la misma situación de hecho (compra efectuada en el Estado B para satisfacer las necesidades de un particular residente en el Estado A, con la intervención de un agente que obra por cuenta del particular y que organiza el transporte de lo comprado). La única diferencia es que, en la segunda cuestión prejudicial se afirma, de modo expreso, que el plan ha sido «diseñado comercialmente y adoptado para fines comerciales».

82. A mi juicio, la respuesta que sugiero para la primera cuestión prejudicial incluye, *a fortiori*, también la hipótesis reflejada en la segunda. La existencia de un sistema como el descrito por el órgano jurisdiccional de reenvío no puede impedir la exigibilidad de los impuestos especiales en el Estado de destino, cuando los productos no han sido ni adquiridos por los particulares, en cuanto tales, ni transportados por ellos mismos hasta dicho Estado, sino enviados a través de un complejo mecanismo comercial.

83. En efecto, la Directiva distingue con claridad las operaciones en que intervienen sólo particulares respecto de aquellas otras que tienen carácter comercial, por virtud de la intervención de operadores económicos. La referencia a los «particulares» se contiene exclusivamente en el artículo 8 de la Directiva (y, por derivación, en el apartado 3 del artículo 9) destacando su actuación a título

meramente privado, esto es, no comercial ni profesional.

84. Por el contrario, caen fuera del ámbito del artículo 8 de la Directiva los supuestos en que aparece un operador económico que actúa en el ejercicio de sus funciones, interviniendo de cualquier modo en la circulación intracomunitaria de los bienes sujetos a impuestos especiales.

85. A partir de esta distinción, un sistema de distribución de labores de tabaco en el que uno o varios operadores económicos participan de modo decisivo en sus diferentes fases, recibiendo propuestas de pedidos, admitiéndolas o rechazándolas, dando curso a tales pedidos, recibiendo físicamente los productos y organizando su transporte hasta el domicilio, en otro Estado miembro, del cliente que previamente les ha entregado una provisión de fondos es, en mi opinión, un claro ejemplo de montaje comercial que nada tiene que ver con las adquisiciones de particulares previstas por el artículo 8 de la Directiva.

86. En el seno de dicho montaje, por lo demás, la actuación de una empresa comercial de servicios, que se presenta como agente del comprador, no puede substraerse a sus propias características: en concreto, interviene con carácter mercantil en las operaciones de adquisición, transporte y entrega de los productos sujetos a impuestos especiales que circulan desde un Estado miembro a otro. El hecho de que tales operaciones vengan precedidas de un contrato suscrito con el cliente (consumidor final) no impide apreciar su naturaleza mercantil, sobre cuya base, por ejemplo, podría ser demandada en caso de incumplimiento del contrato.

87. Finalmente, las características peculiares del caso de autos permitirían a cualquier órgano jurisdiccional rechazar la pretensión de la parte actora interpretando las normas tributarias con el criterio hermenéutico menos propicio a favorecer la elusión fiscal.

88. Desde esta perspectiva, dadas las conexiones entre la sociedad vendedora y la que actúa como agente, filiales ambas de otra sociedad, es incluso posible que un juez nacional, cuyo sistema jurídico permitiera «levantar el velo» de la personalidad jurídica a fin de evitar eventuales abusos de derecho, optara por aplicar al caso de autos el artículo 10 de la Directiva, considerando que es la propia sociedad vendedora, a través de un artificio societario, la que en realidad, transporta «indirectamente» las mercancías hasta su destino. La expresión «indirectamente», referida al transporte, tal como es empleada en el citado artículo 10 de la Directiva, tiene una gran flexibilidad y autoriza semejante conclusión.

89. Del mismo modo, si en último término fuera necesario, el juez nacional podría oponerse a la utilización de la norma de

cobertura alegada por los demandantes (la regla de tributación en origen) apreciando que el resultado de su aplicación al caso de autos es claramente contrario al espíritu y finalidad de la Directiva misma, y opuesto a la efectividad de otros preceptos de ésta. Con ello no haría sino aplicar el principio general de derecho que proscribe el fraude de ley.

Conclusión

90. En virtud de lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por la Court of Appeal del siguiente modo:

«1) 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, y, en concreto, su artículo 8 no impide la exigibilidad de dichos impuestos en un Estado miembro A cuando:

a) un particular, residente en dicho Estado A, adquiere para sus propias necesidades, tales productos;

b) la adquisición tiene lugar en un Estado B, desde el cual son transportados al Estado A;

c) en ambas operaciones media la intervención de un agente que actúa en nombre o por cuenta del particular, organizando el transporte de los productos;

d) el particular no se desplaza con las mercancías desde el Estado miembro B al Estado miembro A.

2) Esta misma conclusión es aplicable cuando las adquisiciones que ofrecen dichas características responden a un plan diseñado comercialmente y adoptado, para fines comerciales, por uno o varios operadores económicos.»