

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ084433

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 13 de enero de 2022

Sala 3.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-326/20

**SUMARIO:**

**Impuestos sobre consumos específicos. Exenciones. Productos (alcohol y cigarrillos) destinados a ser usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares.** Aunque el régimen de exención así establecido en el art.12 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), no se refiere expresamente a una exención de los impuestos especiales para los productos destinados al uso personal de los agentes diplomáticos o consulares, no hay duda alguna sobre la aplicabilidad de dicha disposición con respecto a los productos destinados a las citadas personas para un uso de esas características, en virtud de los Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares. A pesar de que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación en la aplicación del régimen de exención de los impuestos especiales, que les permite fijar condiciones y límites a la aplicación de la exención de los impuestos especiales, es preciso señalar que ese margen de apreciación se encuentra limitado mediante la instauración de un certificado de exención establecido en el art.13 de la Directiva 2008/118. Por lo que respecta a la posición de los Gobiernos letón y español, según la cual un pago por medios distintos del efectivo permite a la Administración tributaria, mediante la información bancaria que contiene, comprobar el cumplimiento de las condiciones de exención y la realidad de la operación de pago, procede observar, por un lado, en lo que respecta a los requisitos de exención, que los datos relativos al adquirente beneficiario de la exención y la información detallada sobre los productos y los servicios y el precio figuran en el certificado de exención. Por lo que respecta a si la exigencia de un pago por medios distintos del efectivo puede estar justificada para permitir la comprobación de la realidad de la operación comercial para la que se solicita la exención de impuestos especiales, procede observar que de la realidad de una venta son prueba suficiente, en principio, la factura abonada o el tique de caja emitidos con ocasión de aquella y que se trata de documentos contables cuya presentación puede requerir el Estado miembro de acogida junto con el certificado de exención. Por lo tanto, sin perjuicio de las comprobaciones que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, exigir un pago por medios distintos del efectivo para comprobar la realidad de la transacción en cuestión no resulta conforme con el principio de proporcionalidad, por lo que a las transacciones contempladas en el art.12 de la Directiva 2008/118 se refiere. El art. 12 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el Estado miembro de acogida, a la hora de fijar las condiciones y límites para la aplicación de la exención de impuestos especiales a productos usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, supedita la aplicación de esa exención al requisito de que el pago por la adquisición de dichos productos se realice a través de medios distintos del efectivo.

**PRECEPTOS:**

Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961 (CVRD), arts. 34 y 36.

Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares, de 24 de abril de 1963 (CVRC), arts. 49 y 50.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), arts. 1, 12 y 13.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 51.

**PONENTE:***Don J. Passer.*

En el asunto C-326/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativa apgabaltiesā (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), mediante resolución de 10 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de julio de 2020, en el procedimiento entre

«MONO» SIA

y

**Valsts ienemumu dienests,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Presidenta de la Sala Tercera, y los Sres. J. Passer (Ponente) y F. Biltgen, la Sra. L. S. Rossi y el Sr. N. Wahl, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «MONO» SIA, por el Sr. M. Ulmans;
- en nombre del Gobierno letón, inicialmente por las Sras. K. Pommere y V. Soneca y por el Sr. E. Bardinš, y posteriormente por la Sra. K. Pommere y el Sr. E. Bardinš, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. M. J. Ruiz Sánchez, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Perrin y Sr. A. Sauka, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de septiembre de 2021;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «MONO» SIA y la Valsts ienemumu dienests (Administración Tributaria letona; en lo sucesivo, «VID») en relación con la exención de impuestos especiales de los productos entregados a embajadas y a servicios consulares de diversos Estados y a la representación de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) en Letonia.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho internacional***

##### *Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas*

3. El artículo 34 del Convenio de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, de 18 de abril de 1961 (Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas, vol. 500, p. 95; en lo sucesivo, «CVRD»), establece lo siguiente:

«El agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales o municipales, con excepción:

- a) de los impuestos indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercaderías o servicios;  
[...]

4. El artículo 36 del CVRD dispone en su apartado 1:

«El Estado receptor, con arreglo a las leyes y reglamentos que promulgue, permitirá la entrada, con exención de toda clase de derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreo y servicios análogos:

- a) de los objetos destinados al uso oficial de la misión;
- b) de los objetos destinados al uso personal del agente diplomático o de los miembros de su familia que formen parte de su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación.»

## Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares

5. El artículo 49 del Convenio de Viena sobre Relaciones Consulares, de 24 de abril de 1963 (Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas, vol. 596, p. 261; en lo sucesivo, «CVRC»), titulado «Exención fiscal», establece en su apartado 1 lo siguiente:

«Los funcionarios y empleados consulares, y los miembros de su familia que vivan en su casa, estarán exentos de todos los impuestos y gravámenes personales o reales, nacionales, regionales y municipales, con excepción:

- a) de aquellos impuestos indirectos que están normalmente incluidos en el precio de las mercancías y de los servicios;  
[...]]»

6. El artículo 50 de la CVRC, titulado «Franquicia aduanera y exención de inspección aduanera», dispone en su apartado 1:

«El Estado receptor permitirá, con arreglo a las leyes y reglamentos que promulgue, la entrada, con exención de todos los derechos de aduana, impuestos y gravámenes conexos, salvo los gastos de almacenaje, acarreo y servicios análogos, de los objetos destinados:

- a) al uso oficial de la oficina consular;
- b) al uso personal del funcionario consular y de los miembros de su familia que vivan en su casa, incluidos los efectos destinados a su instalación. Los artículos de consumo no deberán exceder de las cantidades que esas personas necesiten para su consumo directo.»

## **Derecho de la Unión**

### *Directiva 2008/118*

7. Los considerandos 2, 8, 10 y 13 de la Directiva 2008/118 tienen el siguiente tenor:

«(2) Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por 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 1992, L 76, p. 1)] (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”) han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

[...]

(8) Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala [de la Unión], el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.

[...]

(10) Las modalidades de recaudación y devolución del impuesto inciden en el adecuado funcionamiento del mercado interior, por lo que han de aplicarse criterios no discriminatorios.

[...]

(13) Resulta oportuno que las normas y condiciones a que están sujetas las entregas exentas del pago de impuestos especiales se mantengan armonizadas. Cuando se trate de entregas exentas a organismos situados en otros Estados miembros, ha de ser preceptivo un certificado de exención.»

8. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, establece lo siguiente:

«La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

[...]

b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21)] y 92/84/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29)];

c) las labores del tabaco reguladas por las Directivas 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 1995, L 291, p. 40)], 92/79/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8)] y 92/80/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10)].»

## 9. A tenor del artículo 12 de la Directiva 2008/118:

«1. Los productos objeto de impuestos especiales estarán exentos del pago de dichos impuestos cuando estén destinados a ser usados:

a) en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares;

b) por organismos internacionales reconocidos como tales por las autoridades públicas del Estado miembro de acogida y [por] los miembros de dichos organismos, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;

c) por las fuerzas armadas de cualquier Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte [hecho en Washington (Estados Unidos) el 4 de abril de 1949], distinto del Estado miembro en que se devengue el impuesto especial, para uso de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para el abastecimiento de sus comedores y cantinas;

[...]

2. Las exenciones serán aplicables en las condiciones y con los límites que fije el Estado miembro de acogida. Los Estados miembros podrán conceder la exención mediante el procedimiento de devolución de los impuestos especiales.»

## 10. El artículo 13 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo y cuyo destinatario sea uno de los contemplados en el artículo 12, apartado 1, irán acompañados de un certificado de exención.

2. La Comisión [Europea] establecerá, de conformidad con el procedimiento mencionado en el artículo 43, apartado 2, la forma y el contenido del certificado de exención.

[...]

### *Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011*

11. El artículo 51 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), establece:

«1. [...] se aceptará el certificado de exención del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] y/o de los impuestos especiales establecido en el anexo II del presente Reglamento, a reserva de las notas explicativas del anexo de dicho certificado, como confirmación de que la operación puede acogerse a esa exención en virtud del artículo 151 de la Directiva 2006/112/CE [del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1)].

[...]

2. El certificado mencionado en el apartado 1 deberá ir visado por las autoridades competentes del Estado miembro de acogida. No obstante, si los bienes o servicios se destinan a uso oficial, los Estados miembros podrán dispensar al destinatario, en las condiciones que estimen oportunas, de la obligación de disponer de un certificado visado. Esta dispensa podrá ser retirada en caso de abuso.

Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el punto de contacto designado para identificar los servicios responsables de visar el certificado y el alcance de la dispensa de la obligación de visado. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros.

3. Cuando se aplique una exención directa en el Estado miembro en que se efectúe la entrega o prestación, el proveedor o prestador exigirá al destinatario de los bienes o servicios el certificado mencionado en el apartado 1 del presente artículo y lo conservará en sus registros. Cuando la exención se conceda a través de un procedimiento de devolución del IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 151, apartado 2, de la Directiva [2006/112], el certificado se adjuntará a la solicitud de devolución remitida al Estado miembro en cuestión.»

## **Derecho letón**

**12.** La likums «Par akcizes nodokli» (Ley de Impuestos Especiales), de 30 de octubre de 2003 (*Latvijas Vestnesis*, 2003, n.º 161; en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales») establece, en su artículo 7:

«El deudor de los impuestos especiales será:

1) El importador:

[...]

**13.** El artículo 20, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2, [...] 5, [...] del presente artículo, estarán exentos de estos impuestos los productos sujetos a impuestos especiales que se entreguen:

1) a representaciones diplomáticas y consulares;

2) a agentes diplomáticos y consulares de representaciones diplomáticas y consulares, personal administrativo y técnico y miembros de las familias de las personas mencionadas en el presente punto, cuando no sean nacionales letones ni residentes permanentes en Letonia. [...]

3) a organismos internacionales, o a sus representaciones, reconocidos como tales por la República de Letonia, dentro de los límites y en las condiciones que se determinen en los convenios internacionales constitutivos de dichos organismos o en los acuerdos de sede;

4) a personal de organismos internacionales o de aquellas de sus representaciones que tengan estatuto diplomático en el territorio de la República de Letonia, cuando no sean nacionales letones ni residentes permanentes;

[...]

6) a las fuerzas armadas de un Estado que sea parte en el Tratado del Atlántico Norte (con excepción del Estado miembro en que se devengue el impuesto), para consumo de dichas fuerzas o del personal civil a su servicio, o para las necesidades de sus comedores y cantinas;

[...]

9) [...]

a) a Cuarteles Generales Aliados reconocidos en la República de Letonia [...]

b) a miembros de un Cuartel General Aliado o personas a su cargo, cuando no sean nacionales letones ni residentes permanentes en Letonia.»

**14.** El artículo 20, apartado 2, de la Ley de Impuestos Especiales establece lo siguiente:

«Las personas mencionadas en el apartado 1 del presente artículo podrán recibir productos sujetos a impuestos especiales procedentes de:

[...]

2) depósitos fiscales situados en la República de Letonia en las condiciones siguientes:

a) el expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales hará uso del documento que se establece en el anexo II del Reglamento [de Ejecución] n.º 282/2011 y que certifica que esos productos quedan exentos de dichos impuestos,

b) el expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales formalizará un justificante conforme con la normativa sobre circulación de dichos productos,

c) el pago por la adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales se realizará a través de medios distintos del efectivo, [...]»

**15.** A tenor del artículo 20, apartado 5, de la Ley de Impuestos Especiales:

«Estarán exentos del impuesto los productos sujetos a impuestos especiales que estén destinados a cubrir las necesidades de los sujetos mencionados en el apartado 1 del presente artículo y sean importados al territorio de la República de Letonia, para su despacho a libre práctica, [...] desde países que no sean Estados miembros o desde el territorio a que se refiere el artículo 2, apartado 31, de la presente Ley, en las condiciones siguientes:

1) el expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales hará uso del documento que se establece en el anexo II del Reglamento [de Ejecución] n.º 282/2011 y que certifica que esos productos quedan exentos de dichos impuestos,

2) el pago por la adquisición de los productos objeto de impuestos especiales se realizará a través de medios distintos del efectivo, [...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**16.** MONO, parte demandante en el procedimiento principal, declaró ante la Administración Aduanera letona productos objeto de impuestos especiales (alcohol y cigarrillos), adquiridos a una sociedad británica y a su sucursal letona (en lo sucesivo, «sociedad británica»), en régimen suspensivo de impuestos especiales y para su despacho a libre práctica a embajadas y servicios consulares de varios Estados, así como a la representación de la OTAN en Letonia.

**17.** En virtud de un contrato de cesión de créditos celebrado entre MONO y la sociedad británica, por el que MONO cedía créditos frente a sus clientes a la sociedad británica, esta última percibió los pagos de los citados clientes y abonó su importe a MONO, una vez deducido su propio precio de venta de los productos a MONO.

**18.** A consecuencia de una inspección, el 2 de noviembre de 2018 la VID adoptó una decisión mediante la cual exigió a MONO el pago del importe de los impuestos especiales por el despacho a libre práctica de los productos citados, incrementado en diversas multas y en los intereses de demora. En esta decisión se señalaba que, puesto que las representaciones diplomáticas no habían pagado a MONO los productos objeto de impuestos especiales a través de medios distintos del efectivo, no se cumplía el requisito para la aplicación de la exención establecida en el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales.

**19.** MONO interpuso un recurso de anulación contra dicha decisión ante el administrativa rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Letonia). En particular, alegó que la condición para la aplicación de la exención establecida en el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales no era determinante y que, además, no figuraba como condición para la exención de los impuestos especiales en los instrumentos internacionales que vinculan a la República de Letonia.

**20.** Mediante sentencia de 10 de junio de 2019, el citado órgano jurisdiccional desestimó el recurso en lo referente a la obligación de abonar los impuestos especiales.

**21.** MONO recurrió dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. Este señala que es pacífico que MONO declaró en depósito aduanero, bajo el régimen suspensivo de impuestos especiales y para su despacho a libre práctica a agentes diplomáticos, productos sujetos a impuestos especiales; que utilizó el certificado previsto en el anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 (en lo sucesivo, «certificado de exención»); que expidió los justificantes sobre las entregas de dichos productos a agentes diplomáticos de diversos Estados y a la representación de la OTAN en Letonia, y, por último, que el pago que se le adeudaba por la venta de los referidos productos lo realizó la sociedad británica en virtud de un contrato de cesión de créditos.

**22.** Sin embargo, según la VID, la exención de impuestos especiales es inaplicable, puesto que el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales exige que los productos sujetos a impuestos especiales sean pagados a través de medios distintos del efectivo por el destinatario de dichos productos.

**23.** Además, según el órgano jurisdiccional remitente, de la postura adoptada por la VID se infiere que no solo es necesario probar que las partes en la operación han previsto el pago por medios distintos del efectivo, sino

también que dichos productos han sido efectivamente pagados con tales medios y que el pago fue específicamente efectuado por las personas a las que se entregaron los productos. Puesto que el pago adeudado a MONO en concepto de los productos sujetos a impuestos especiales entregados a las embajadas y a los servicios consulares fue realizado, en virtud de un contrato de cesión de créditos, por la sociedad británica y no por las embajadas y los servicios consulares a los que se entregaron esos productos, la VID considera que es imposible comprobar si las embajadas y los servicios consulares en cuestión realizaron realmente el pago a través de medios distintos del efectivo cuando recibieron los productos.

**24.** El órgano jurisdiccional remitente puntualiza, no obstante, que la Directiva 2008/118/CE no supedita la aplicación de la exención de impuestos especiales de los productos entregados a servicios diplomáticos y consulares a que el pago se efectúe a través de medios distintos del efectivo. Esta condición, según señala, únicamente la establece el Derecho letón.

**25.** En consecuencia, el referido órgano jurisdiccional se pregunta sobre la interpretación del artículo 12, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118. A este respecto, subraya, por un lado, que el artículo 12, apartado 2, de dicha Directiva dispone, ciertamente, que las exenciones son aplicables en las condiciones y con los límites que fije el Estado miembro de acogida. Por otro lado, sin embargo, el hecho de que el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales imponga el pago por medios distintos del efectivo de los productos entregados a embajadas y servicios consulares y el hecho de que estos productos queden excluidos de la exención de los impuestos especiales en virtud de esta disposición no son, a su juicio, conformes con el artículo 12, apartado 1, de dicha Directiva, toda vez que esa disposición exime del impuesto especial a los referidos productos cuando estos se entregan a embajadas y servicios consulares. A este respecto, debe tenerse en cuenta, según señala el órgano jurisdiccional remitente, que la VID no pone en cuestión ni la observancia de las demás condiciones fijadas en la Directiva 2008/118 y en la Ley de Impuestos Especiales ni la entrega efectiva de los referidos productos a las embajadas y servicios consulares de que se trata.

**26.** En estas circunstancias, el Administrativa apgabaltiesā (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 1, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que los productos objeto de impuestos especiales destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares estarán exentos de dichos impuestos con la condición de que esté previsto realizar el pago por esos productos a través de medios distintos del efectivo, de que el pago haya sido realizado de hecho y de que el pago al proveedor haya sido realizado por los destinatarios reales de dichos productos?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 12, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que los Estados miembros podrán fijar condiciones y límites que, en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, supediten la exención de impuestos especiales para los productos objeto de dichos impuestos al requisito de que el comprador de esos productos haya pagado de hecho por ellos a través de medios distintos del efectivo?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

**27.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar de forma conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 12 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que permite que el Estado miembro de acogida, a la hora de fijar las condiciones y límites para la aplicación de la exención de impuestos especiales a productos usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, supedite la aplicación de esa exención al requisito de que el verdadero destinatario de esos productos los haya abonado directamente a los proveedores por medios de pago distintos del efectivo.

**28.** De los considerandos 2, 8 y 10 de la Directiva 2008/118 se desprende que esta tiene por objeto establecer un régimen general armonizado de los impuestos especiales para garantizar la libre circulación de los productos a los que aquellos se aplican y el buen funcionamiento del mercado interior. Aunque todos los productos a los que se refiere esta Directiva están sujetos, en principio, al pago de los impuestos especiales, en ella se establecen ciertas exenciones al respecto, particularmente en su artículo 12, que, entre otros, favorecen a las misiones diplomáticas y consulares.

**29.** Por lo que respecta al régimen de exención así establecido en el artículo 12 de la Directiva 2008/118, es preciso señalar, en primer lugar, que su objetivo principal es garantizar que los destinatarios de los productos incluidos en alguna de las categorías definidas en el apartado 1 de dicha disposición puedan acogerse efectivamente a tal exención. De ese modo, los productos sujetos a impuestos especiales quedan exentos del pago de los

correspondientes impuestos cuando estén destinados a ser usados en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares, según se desprende del artículo 12, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

**30.** En este contexto, debe precisarse que, aunque esta disposición no se refiere expresamente a una exención de los impuestos especiales para los productos destinados al uso personal de los agentes diplomáticos o consulares, no hay duda alguna sobre la aplicabilidad de dicha disposición con respecto a los productos destinados a las citadas personas para un uso de esas características. Esta interpretación es, en efecto, conforme con el artículo 36, apartado 1, letra b), de la CVRD y con el artículo 50, apartado 1, letra b), CVRC. Asimismo, se ve confirmada tanto por el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118, que menciona, por lo que a los organismos internacionales se refiere, a los «miembros» de esos organismos, como por el anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, que contiene un modelo de certificado de exención cuyo tenor contempla expresamente el supuesto de los productos destinados al uso personal de los miembros de las misiones diplomáticas y consulares y de los miembros del personal de los organismos internacionales.

**31.** En segundo lugar, a pesar de que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación en la aplicación del régimen de exención de los impuestos especiales, como se desprende del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que les permite fijar condiciones y límites a la aplicación de la exención de los impuestos especiales, es preciso señalar que ese margen de apreciación se encuentra limitado, en particular, mediante la instauración, en el artículo 13 de dicha Directiva, de un certificado de exención cuyas funciones son ordenar la aplicación de la exención y garantizar que se cumple el objetivo perseguido en el artículo 12 de la citada Directiva, al tiempo que se asegura que sus destinatarios usan de modo efectivo los productos.

**32.** En tercer lugar, es preciso recordar que, con carácter general, la prevención del fraude y de los abusos constituye un objetivo común tanto del Derecho de la Unión como de los ordenamientos de los Estados miembros. Por lo que respecta, más concretamente, a la Directiva 2008/118, ya se ha declarado que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo promovido por dicha Directiva (sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 59 y jurisprudencia citada).

**33.** En el presente asunto, de la resolución de remisión y de las observaciones del Gobierno letón se desprende que la exigencia prevista en el artículo 20, apartado 5, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales, conforme a la cual el pago se ha de realizar a través de medios distintos del efectivo, es decir, un pago bancario, deriva del propósito de garantizar que la exención exclusivamente se conceda, en la práctica, a los titulares del derecho a la exención y de luchar de esa forma contra el fraude y los abusos.

**34.** Aunque, como se ha recordado en el apartado 32 de la presente sentencia, tal finalidad es legítima, los Estados miembros deben respetar, en el ejercicio de las facultades que les confiere el Derecho de la Unión, los principios generales del Derecho, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 62).

**35.** El principio de proporcionalidad impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, no vayan más allá de lo necesario y causen el menor menoscabo a los demás objetivos y los principios establecidos por la legislación de la Unión de que se trate. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia precisa que, cuando se ofrezca una alternativa entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 64 y jurisprudencia citada).

**36.** En cuanto a la exigencia a que se ha hecho mención en el apartado 33 de la presente sentencia, es cierto que una exigencia de esa índole, cuyo cumplimiento proporciona datos identificativos del ordenante del pago y acredita la realidad de ese pago, posibilita, en principio, un control del cumplimiento del requisito de exención referido a que el adquirente esté incluido en el círculo de los beneficiarios de la exención de los impuestos especiales que define el artículo 12 de la Directiva 2008/118.

**37.** No obstante, procede señalar, por lo que respecta al control del cumplimiento de las condiciones que han de cumplirse para poder acogerse a dicha exención, que el artículo 13 de la Directiva 2008/118 ya establece que los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo y cuyo destinatario sea uno de los contemplados en el artículo 12, apartado 1, de la propia Directiva han de ir acompañados de un certificado de exención.

**38.** Dicho certificado, descrito en el anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, incluye la identidad y los datos del beneficiario de la exención (organismo o particular beneficiario); la descripción detallada de los bienes o servicios en cuestión (su naturaleza, su cantidad o su número); sus valores unitarios y totales y la moneda utilizada; la declaración expresa del beneficiario de la exención de que esos bienes o servicios se destinan a uno de los usos oficiales previstos en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 o a su uso personal, en su calidad de miembro de una misión diplomática o consular o de miembro de la plantilla de un organismo internacional; el sello, fecha y firma del organismo en caso de solicitud de exención para el referido uso personal, y el sello, fecha y firma de las autoridades competentes del Estado miembro de acogida que certifiquen que la operación cumple, en su totalidad o hasta una cantidad concreta, las condiciones para la exención de los impuestos especiales.

**39.** En las notas explicativas relativas al certificado de exención, que igualmente figuran en el anexo II del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, se precisa que dicho certificado, expedido en doble ejemplar —uno de los cuales se conservará, como justificante para la exención, por el sujeto pasivo o el depositario conforme a las disposiciones nacionales aplicables en su Estado miembro—, debe cumplimentarse de manera legible e indeleble, de forma que no pueda añadirse nada, y sin raspaduras ni correcciones. Deberá facilitarse, en su caso, una traducción de la información relativa a los bienes o servicios de que se trate y de la correspondiente hoja de pedido, en una lengua reconocida en el Estado miembro del sujeto pasivo o del depositario. Asimismo, del punto 4 de dichas notas se desprende que, al visar el certificado con su sello, según se menciona en el punto anterior, la misión diplomática o consular o el organismo internacional de que se trate certifican que el particular beneficiario forma parte de su plantilla y que los bienes y servicios en cuestión se destinan al uso personal de aquel.

**40.** Por lo tanto, el certificado de exención y las citadas notas explicativas describen de modo preciso las etapas que deben seguir y las normas que deben respetar las distintas partes implicadas en el procedimiento de exención, a saber, el sujeto pasivo, el Estado miembro de acogida, las autoridades de la misión diplomática o consular o del organismo internacional de que se trate y, en caso de adquisición para un uso privado, el miembro de aquellos que adquiere los productos objeto de la exención.

**41.** De esta descripción del certificado de exención se desprende que, mediante sus diferentes apartados, la descripción detallada de los bienes y servicios de que se trata, la condición de sus firmantes y la garantía que proporcionan el organismo diplomático, consular o internacional en cuestión y las autoridades competentes del Estado miembro de acogida, dicho certificado permite, por sí solo, el control efectivo del cumplimiento de las condiciones de exención establecidas en el artículo 12 de la Directiva 2008/118.

**42.** Por lo que respecta a la posición de los Gobiernos letón y español, según la cual un pago por medios distintos del efectivo permite a la Administración tributaria, mediante la información bancaria que contiene, comprobar el cumplimiento de las condiciones de exención y la realidad de la operación de pago, procede observar, por un lado, en lo que respecta a los requisitos de exención, que los datos relativos al adquirente beneficiario de la exención y la información detallada sobre los productos y los servicios y el precio figuran en el certificado de exención. Por lo tanto, un medio de pago distinto del efectivo, a saber, un pago bancario, no proporciona ninguna información sobre el cumplimiento de las condiciones de exención que no contenga ya el certificado de exención.

**43.** Por otro lado, por lo que respecta a si la exigencia de un pago por medios distintos del efectivo puede estar justificada para permitir la comprobación de la realidad de la operación comercial para la que se solicita la exención de impuestos especiales, procede observar que de la realidad de una venta son prueba suficiente, en principio, la factura abonada o el tique de caja emitidos con ocasión de aquella y que se trata de documentos contables cuya presentación puede requerir el Estado miembro de acogida junto con el certificado de exención.

**44.** Habida cuenta de lo anterior, procede considerar que, sin perjuicio de las comprobaciones que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, exigir un pago por medios distintos del efectivo para comprobar la realidad de la transacción en cuestión no resulta conforme con el principio de proporcionalidad, por lo que a las transacciones contempladas en el artículo 12 de la Directiva 2008/118 se refiere.

**45.** Por último, en lo que respecta a la mención que hace el órgano jurisdiccional remitente, en sus cuestiones prejudiciales, de los requisitos según los cuales el pago al proveedor debe haberse realizado efectivamente y debe haber sido efectuado por los destinatarios reales de los productos objeto de la exención, procede señalar que, aunque no existen dudas de que únicamente tienen cabida en la exención de los impuestos especiales los productos realmente vendidos a adquirentes que sean titulares del derecho a la exención —extremo este que acreditan de modo suficiente el certificado de exención y una factura abonada o un tique de caja—, ni de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia ni del artículo 20, apartado 5, de la Ley de Impuestos Especiales se infiere que la legislación letona exija que el pago lo efectúe directamente el cliente al proveedor.

**46.** De todas las consideraciones que anteceden se desprende que procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 12 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el Estado miembro de acogida, a la hora de fijar las condiciones y límites para la aplicación de la exención de impuestos especiales a productos usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, supedite la aplicación de esa exención al requisito de que el pago por la adquisición de dichos productos se realice a través de medios distintos del efectivo.

## **Costas**

**47.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Tercera) declara:

**El artículo 12 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el Estado miembro de acogida, a la hora de fijar las condiciones y límites para la aplicación de la exención de impuestos especiales a productos usados en el marco de relaciones diplomáticas o consulares, supedite la aplicación de esa exención al requisito de que el pago por la adquisición de dichos productos se realice a través de medios distintos del efectivo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: letón.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.