

Bruselas, 21.4.2017
COM(2017) 184 final

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO Y AL PARLAMENTO EUROPEO

sobre la aplicación y evaluación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales

{SWD(2017) 131 final}

Índice

1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. ANTECEDENTES	3
3. EVALUACIÓN DE LA DIRECTIVA.....	4
3.1. Ámbito de la evaluación.....	4
3.2. Resultados.....	6
3.2.1. Eficacia y eficiencia de la Directiva 2008/118/CE.....	6
3.2.2. Coherencia entre los regímenes de impuestos especiales y los regímenes aduaneros	10
3.2.3. Pertinencia	13
3.2.4. Valor añadido de la UE	13
4. CUESTIONES QUE MERECEN MAYOR ATENCIÓN	14
4.1. Autorizaciones.....	14
4.2. Gestión de mermas, excesos, otras excepciones y lucha contra el fraude.....	15
4.3. Coordinación entre los regímenes aduaneros y los regímenes relativos a los impuestos especiales	17
4.4. Regímenes de derechos pagados destinados a las pequeñas y medianas empresas	17
5. CONCLUSIONES Y SEGUIMIENTO	17

1. INTRODUCCIÓN

El artículo 45, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo¹ establece que, «a más tardar, el 1 de abril de 2015, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre su ejecución». A fin de reunir documentación para elaborar dicho informe, la Comisión encargó dos estudios de evaluación externos. El primer estudio de evaluación, relativo al capítulo V de la Directiva (es decir, las normas sobre la circulación comercial de productos sujetos a impuestos especiales ya pagados), se publicó en 2015². El segundo estudio, centrado en los capítulos III y IV de la Directiva

¹ 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 L 9 de 14.1.2009.

² <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-cross-border-movements-of-excise-goods-that-have-been-released-for-consumption-pbKP0614146/>

(es decir, las disposiciones sobre depósito fiscal y sistema de control electrónico), se publicó en 2016³.

Cada uno de los estudios citados consistió en una encuesta a los Estados miembros y a los operadores económicos cuyos resultados se compararon a fin de garantizar un enfoque coherente de las cuestiones abordadas. En relación con ambos estudios se realizó una serie de estudios de casos que permitieron una mayor profundización, aproximadamente en un tercio de los Estados miembros. Los Estados miembros seleccionados se consideran representativos debido a su tamaño, su ubicación geográfica y su condición de productor o de consumidor de productos sujetos a impuestos especiales.

La Comisión decidió llevar a cabo una evaluación de este ámbito de la normativa en el marco de su programa REFIT⁴. Los resultados de la evaluación se describen pormenorizadamente en un documento de trabajo de la Comisión [SWD(2017) xxx] que se adjunta al presente informe. Al hilo de las cinco cuestiones de evaluación esenciales, a saber, la pertinencia, la coherencia, la eficacia, la eficiencia y el valor añadido de la UE, esta evaluación analiza si la intervención contemplada en la Directiva 2008/118/CE ha alcanzado los objetivos previstos y en qué medida ha surtido los efectos esperados.

Sobre la base de los datos recopilados a través de los estudios, el presente informe sintetiza las conclusiones de la evaluación de la Comisión. Para más información, puede consultarse el documento de trabajo adjunto.

2. ANTECEDENTES

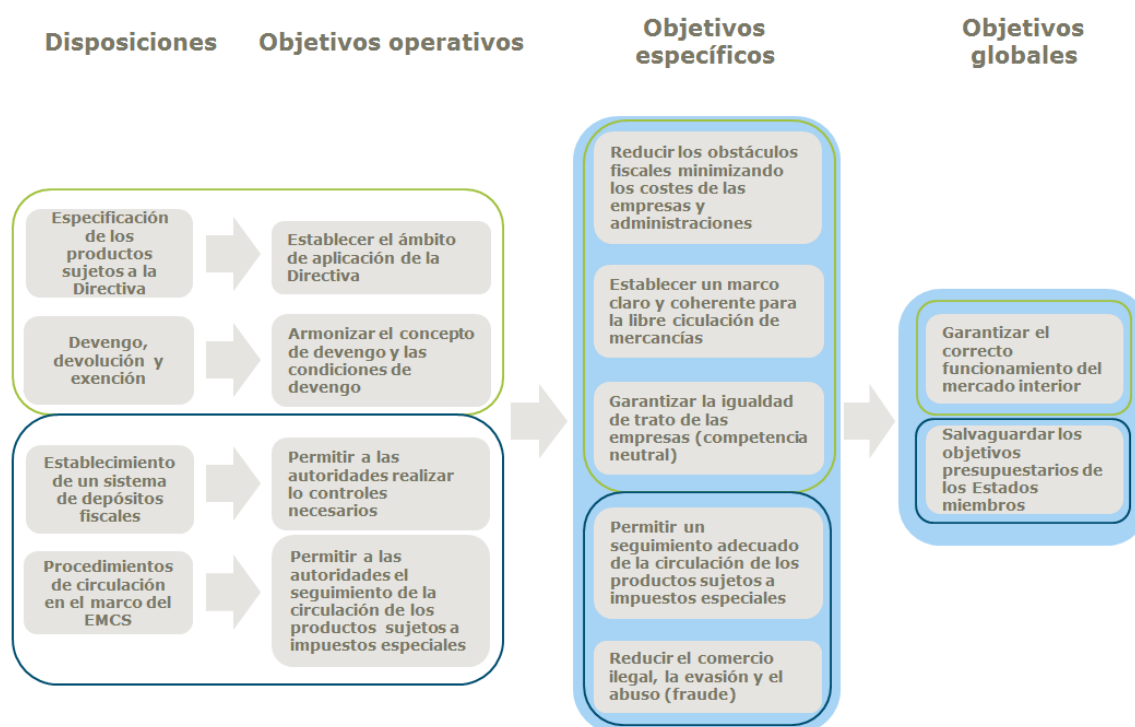
La Directiva 2008/118/CE del Consejo sustituyó a la Directiva 92/12/CEE del Consejo⁵. En ella se definen los regímenes de tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en el territorio de la Unión Europea, con la excepción de un pequeño número de territorios en los que sus disposiciones no son de aplicación. El diagrama relativo a la lógica de intervención que figura a continuación resume los objetivos de la Directiva y la manera en que interactúan en los distintos niveles de actuación.

³ <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-holding-and-moving-of-excise-goods-under-excise-duty-suspension-pbKP0215865/>

⁴ REFIT es un programa destinado a revisar toda la legislación de la UE con el fin de detectar cargas, incoherencias, lagunas o medidas ineficaces y presentar las propuestas necesarias para dar continuación a las conclusiones del estudio.

⁵ Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, de 23.12.1992).

Gráfico 1: Lógica de intervención de la Directiva 2008/118/CE



3. EVALUACIÓN DE LA DIRECTIVA

3.1. Ámbito de la evaluación

La evaluación abarca la Directiva en su integridad, si bien se centra en sus capítulos III a V. Los capítulos I y II se han incluido en la evaluación en la medida en que sus disposiciones abordan cuestiones pertinentes a efectos de las disposiciones de los capítulos III a V.

El **capítulo I** define los impuestos especiales sobre el consumo y aporta definiciones comunes de conceptos tales como «depositario autorizado» o «depósito fiscal». Las definiciones comunes garantizan una interpretación jurídica común de esos términos y proporcionan un marco claro y coherente.

El **capítulo II** establece el momento y el lugar del devengo, la identidad del deudor del impuesto, el efecto de la destrucción total o la pérdida irremediable, las irregularidades, las devoluciones y condonaciones, y las exenciones.

El **capítulo III** incorpora el concepto de «depósito fiscal» de la Directiva 92/12/CEE como uno de los tipos de ubicación autorizada donde los productos sujetos a impuestos especiales pueden mantenerse y producirse en régimen de suspensión de impuestos especiales, lo que facilita los controles de las instalaciones de producción y almacenamiento. Aunque las disposiciones de aplicación en materia de autorización se deciden a escala nacional, el sistema en su conjunto se establece en el capítulo III de la Directiva. Cada depósito fiscal se asocia a un depositario autorizado que se encarga de su

gestión. Se asigna al depósito fiscal y al depositario autorizado un número de impuestos especiales único⁶.

Los datos facilitados por el sistema SEED (Sistema de Intercambio de Datos sobre Impuestos Especiales) permiten comprobar si existe una autorización en relación con el número de impuestos especiales, y en caso afirmativo, indica cuáles son los productos sujetos a impuestos especiales que el operador o el depósito fiscal están autorizados a gestionar. Tanto el expedidor como el destinatario son inscritos en la base de datos SEED por la administración de sus respectivos Estados miembros.

El **capítulo IV** incluye el cambio más importante introducido por la Directiva 2008/118/CE: la informatización de la vigilancia de la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales a través del Sistema Informatizado para la Circulación y el Control de los Impuestos Especiales (EMCS). El EMCS ha sido desarrollado y es explotado de forma conjunta por las administraciones nacionales y la Comisión, desempeñando esta última la función central de coordinación. El EMCS permite el seguimiento en tiempo real de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo entre lugares autorizados y registrados, y garantiza que las mercancías solo puedan enviarse a esos lugares. El Capítulo IV incorpora también un nuevo tipo de operador vinculado a un determinado lugar, el «destinatario registrado», que puede recibir, pero no mantener, productos que circulen en régimen suspensivo de los impuestos especiales. El capítulo define asimismo a un nuevo tipo de operador, «el expedidor registrado», que puede transportar productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo desde un lugar de importación.

El **capítulo V** de la Directiva (artículos 33 a 38)⁷ establece normas comunes para regular dos modalidades de circulación comercial dentro de la Unión Europea de productos sujetos a impuestos especiales, con respecto a los cuales ya se ha pagado el impuesto (es decir, despachados al consumo): los envíos entre operadores comerciales y la venta a distancia de productos sujetos a impuestos especiales a particulares en otro Estado miembro. Estos regímenes revisten especial interés para las pymes, que no pueden cumplir los requisitos financieros vinculados a las autorizaciones de depósito fiscal ni a la explotación del EMCS.

Los artículos 33 y 34 de la Directiva establecen los requisitos en materia de circulación entre operadores comerciales, y prevén que la circulación deberá efectuarse al amparo de un documento administrativo de acompañamiento simplificado cuyos pormenores se establecen en el Reglamento (CEE) n.º 3649/92.

Cuando los productos hayan sido despachados a consumo en un Estado miembro y, a continuación, sean trasladados a otro, los impuestos especiales se pagarán en el Estado

⁶ El Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 612/2013 de la Comisión constituyen la base jurídica para la puesta en común de datos por los Estados miembros en relación con la autorización y el registro de los operadores económicos y la autorización de depósitos fiscales.

⁷ El artículo 32 del capítulo V regula los regímenes para la adquisición de bebidas alcohólicas, labores del tabaco e hidrocarburos por los particulares que viajan de un Estado miembro a otro. Estos regímenes han sustituido a las disposiciones transitorias para las franquicias en los viajes dentro de la Unión contempladas en el artículo 28 de la Directiva 92/12/CEE, que expiraron en 1999. Entre 1999 y 2008 no se establecieron niveles indicativos a escala de la Unión. Estos regímenes no se han incluido en el campo de análisis de los estudios de evaluación.

miembro de destino, al tipo establecido por este último, y en su caso, el operador podrá solicitar entonces la devolución de los impuestos especiales ya pagados en el momento del despacho a consumo.

3.2. Resultados

3.2.1. Eficacia y eficiencia de la Directiva 2008/118/CE

Circulación en régimen suspensivo

El EMCS sustituye el sistema en soporte papel por un sistema de vigilancia electrónico, lo que permite eliminar los obstáculos administrativos a la circulación transfronteriza de productos sujetos a impuestos especiales, gracias a la minimización de los costes de los operadores y de las administraciones tributarias, y suministrando al mismo tiempo instrumentos más eficaces de detección y prevención del fraude fiscal. Desde su introducción, en enero de 2010, y hasta mayo de 2015, se registraron más de 13,6 millones de movimientos en régimen suspensivo, el 98,1 % de los cuales transcurrió sin incidentes y sin que fuera necesaria ninguna intervención manual ulterior.

Los Estados miembros están convencidos de que el EMCS ha permitido reducir costes gracias a la disminución del tiempo necesario para gestionar los documentos, tal como se muestra a continuación en el cuadro 1.

Cuadro 1: Tiempo de tramitación de un movimiento estándar antes (mediante el sistema en soporte papel) y después de la introducción del EMCS en 2014 (mediante el sistema informatizado)⁸

Estado miembro	Tiempo por movimiento (procedimiento en soporte papel)	Tiempo por movimiento (EMCS)
BG	Datos no disponibles	5 min.
CZ	30 min.	10 min.
FI	6 min.	0 ⁹
HU	120 min	6 min.
LT	30 min.	9 min. (0,15 horas)
LV	20 min.	Datos no disponibles
PL	De 3 a 5 horas (para el alcohol); 0,5 horas (para las demás mercancías)	De 3 a 5 horas (para el alcohol); 0,25 horas (para las demás mercancías)
RO	Datos no disponibles	0
SI	3 min.	1 min.
SK	60 min	10 min.

Fuente: [Evaluación del régimen suspensivo 2015, Ramboll.](#)

⁸ Con la excepción de Finlandia, ninguno de los Estados miembros anteriores a la ampliación de 2004 pudo facilitar datos comparados. Los Estados miembros más recientes establecieron el sistema en soporte papel en los años inmediatamente anteriores a 2004 y, por tanto, disponen de estimaciones relativamente actuales. No hay motivo alguno para suponer que los datos correspondientes a los Estados miembros anteriores a la adhesión de 2004 arrojarían resultados significativamente diferentes.

⁹ En este caso, el cero significa que el proceso se suele completar automáticamente.

Como consecuencia de la reducción del tiempo requerido para procesar la información relativa a la circulación, el EMCS ha reducido los costes administrativos generales de muchos Estados miembros¹⁰.

Efectuando una extrapolación a partir de los datos recogidos y aplicando el modelo de costes estándar de la UE, la utilización del EMCS se tradujo, solo en 2014, en un ahorro anual de entre 27,5 y 37 millones EUR (en función de los perfiles profesionales de las personas participantes)¹¹. Los Estados miembros también han señalado que la supresión del papel y el incremento conexo de la eficiencia han liberado recursos que han permitido centrarse en los movimientos de mayor riesgo, y mejorar el control de la circulación.

Los principales beneficios para los operadores son una reducción de los plazos necesarios para la tramitación de los documentos relativos a impuestos especiales, la posibilidad de realizar un seguimiento de los movimientos (tanto por el expedidor como por el destinatario), y la facilitación de la auditoría y el control a través de una documentación de la circulación más eficiente y de mejor calidad. En el estudio no cuantificaron estos beneficios.

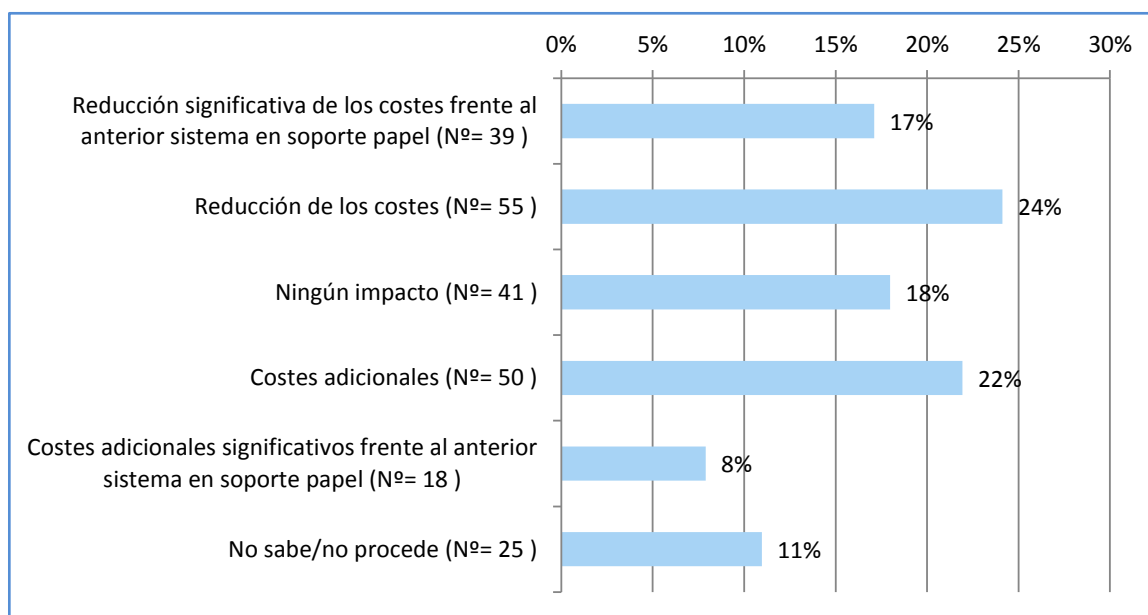
El EMCS beneficia tanto a las grandes como las pequeñas empresas, aunque han sido las primeras quienes se han beneficiado en mayor medida de las economías de escala asociadas a la utilización del sistema electrónico. Los resultados de los operadores comerciales se han desglosado en función de que el EMCS haya reducido sus costes (41 %), los haya incrementado (30 %), no haya supuesto diferencia alguna (18 %), o no se pronuncien al respecto (11 %). Estos resultados son muy similares a los de una encuesta a los operadores anterior, notificados al Parlamento Europeo y al Consejo en 2013¹², y podrían indicar que los operadores de mayor envergadura se han beneficiado en mayor grado de la automatización.

¹⁰ La media del tiempo ahorrado en horas por movimiento fue de 35 minutos (0,59 horas). Se estima que, solo en 2014, el EMCS permitió ahorrar más de 1 267 026 horas (unas 720 personas a tiempo completo, suponiendo 8 horas de trabajo al día y 220 días laborables al año) a las administraciones de los Estados miembros que comunicaron un cambio positivo.

¹¹ Para más información, véase la «Evaluación de los regímenes en vigor para la tenencia y circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo», p. 53, o el documento de trabajo de acompañamiento.

¹² COM (2013) 850 y SWD (2013) 490.

Gráfico 2: Impacto del EMCS sobre los costes frente al anterior sistema en soporte papel (número de encuestados = 228)



Fuente: [Evaluación del régimen suspensivo 2015, Ramboll.](#)

Movimientos en régimen de impuestos pagados entre empresas

En cambio, existen indicios de que el régimen de «impuestos pagados» recogido en el actual capítulo V impone una carga significativa a las empresas y no es compatible con el objetivo de fomentar la libre circulación de mercancías dentro del mercado único, debido al mantenimiento del uso de los procedimientos en soporte papel y a la variedad de enfoques adoptados por los Estados miembros¹³. Los operadores que utilizaron el régimen de impuestos pagados notificaron que el cumplimiento de los trámites les había llevado una media de 221 minutos por movimiento¹⁴.

En el marco del estudio sobre el régimen de «impuestos pagados», se pidió a las administraciones que identificaran cuáles eran los aspectos de la gestión de los movimientos con impuestos pagados que consumían mayores recursos. De las doce administraciones de los Estados miembros consultadas, diez opinaron que el sistema en soporte papel es más gravoso y consume más tiempo que los procesos automatizados o electrónicos, en tanto que las dos restantes no se pronunciaron. Tres Estados miembros pudieron proporcionar algunas estimaciones indicativas sobre el tiempo empleado para tramitar un movimiento estándar entre empresas. La duración media de la tramitación oscilaba entre 4 y 8 horas, en función de la naturaleza del envío. Esta estimación debe compararse con la de la gestión de un movimiento en el marco del EMCS, que en promedio dura unos minutos.

Otros problemas prácticos que se comunicaron fueron las diferencias existentes entre los requisitos nacionales (por ejemplo, en materia de documentación para el reembolso, etc.),

¹³ Véase el apartado 4.4.

¹⁴ Fuente: Cuadro 19. Evaluación del régimen de derechos pagados 2015, Ramboll. La mayoría de los operadores comunicaron que el cumplimiento de los trámites requería menos de una hora por movimiento. Sin embargo, los datos muestran una serie de cifras temporales sumamente elevadas, probablemente debido a la falta de procedimientos comunes.

así como la falta de información clara acerca de los procedimientos nacionales, que provocan situaciones discriminatorias para las empresas.

Más de la mitad de los operadores encuestados que realizan movimientos entre empresas había optado ya por no transportar sus productos entre Estados miembros como consecuencia de los actuales regímenes. Las principales razones aducidas fueron las elevadas cargas administrativas y los costes conexos (para 36 de los 44 operadores que respondieron) y la falta de claridad de los requisitos, que da lugar a inseguridad jurídica (21 de los 44 operadores). La mayoría de los operadores consideró la aplicación del régimen de impuestos pagados entre empresas más onerosa que la utilización del EMCS.

Venta a distancia en régimen de impuestos pagados (de empresa a consumidor)

En relación con las ventas a distancia, los operadores comunicaron que los costes asociados al recurso a un representante fiscal, requisito exigido por la mayoría de los Estados miembros, constituyen un obstáculo importante para el acceso al mercado. Las tarifas cobradas por estos servicios de representación fiscal pueden superar en algunos casos los costes de los servicios postales y de mensajería para el despacho de aduana de los paquetes procedentes de terceros países. Una serie de operadores notificaron que, en determinados casos, era más fácil vender productos a terceros países que realizar ventas a distancia a consumidores en otros Estados miembros.

Es casi imposible vender alcohol a distancia a algunos Estados miembros a un coste razonable, en comparación con la venta a distancia de otras mercancías. Por lo general, los servicios de representación fiscal fueron ofrecidos exclusivamente por grandes compañías de transporte, mal equipadas para tramitar pequeños envíos (6 o 12 botellas, normalmente), y que, o bien se negaban a prestar el servicio, o bien cobraban una tarifa muy elevada, totalmente inviable, tal como se indica a continuación en el cuadro 2.

Cuadro2: Costes de un representante fiscal para la venta a distancia

País de expedición – país de destino	Coste medio notificado del representante fiscal (excluidos los impuestos y el coste del vino, excepto cuando se indique lo contrario)
De FR a NL	30 a 100 EUR por declaración, transporte excluido
De FR a BE	Entre 20 y 40 EUR por envío (empresa de servicios y transporte incluidos; mínimo 12 botellas)
De FR a BE	Entre 40 y 70 EUR por envío
De FR a UK	60 EUR por envío (para un envío de 12 botellas)
De BE a UK	100 GBP por declaración (transporte excluido)

Fuente: [Evaluación del régimen de derechos pagados 2015, Ramboll.](#)

3.2.2. Coherencia entre los regímenes de impuestos especiales y los regímenes aduaneros

En términos de valor, un tercio de todos los productos sujetos a impuestos especiales producidos en la Unión Europea se exporta¹⁵. No obstante, las exportaciones indirectas de productos sujetos a impuestos especiales se enfrentan a una serie de problemas técnicos y jurídicos.

La evaluación analizó la coherencia de los actuales regímenes relativos a la circulación de mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo con los correspondientes regímenes aduaneros relativos a la exportación. Se puede llegar a la conclusión de que existe margen para optimizar la armonización de los procedimientos. En general, tanto las autoridades de los Estados miembros como los operadores convinieron en que la exportación de productos sujetos a impuestos especiales plantea problemas. Los procedimientos para la importación de productos sujetos a impuestos especiales fueron también motivo de preocupación para los Estados miembros, aunque se ha demostrado que generan menos problemas de orden práctico para los operadores. A pesar de ello, tanto los operadores económicos como las autoridades de los Estados miembros hicieron hincapié en que la introducción del EMCS había facilitado la coordinación entre los procedimientos relacionados con los impuestos especiales y los procedimientos aduaneros. En comparación con el sistema anterior en soporte papel, el EMCS mejoró la coordinación.

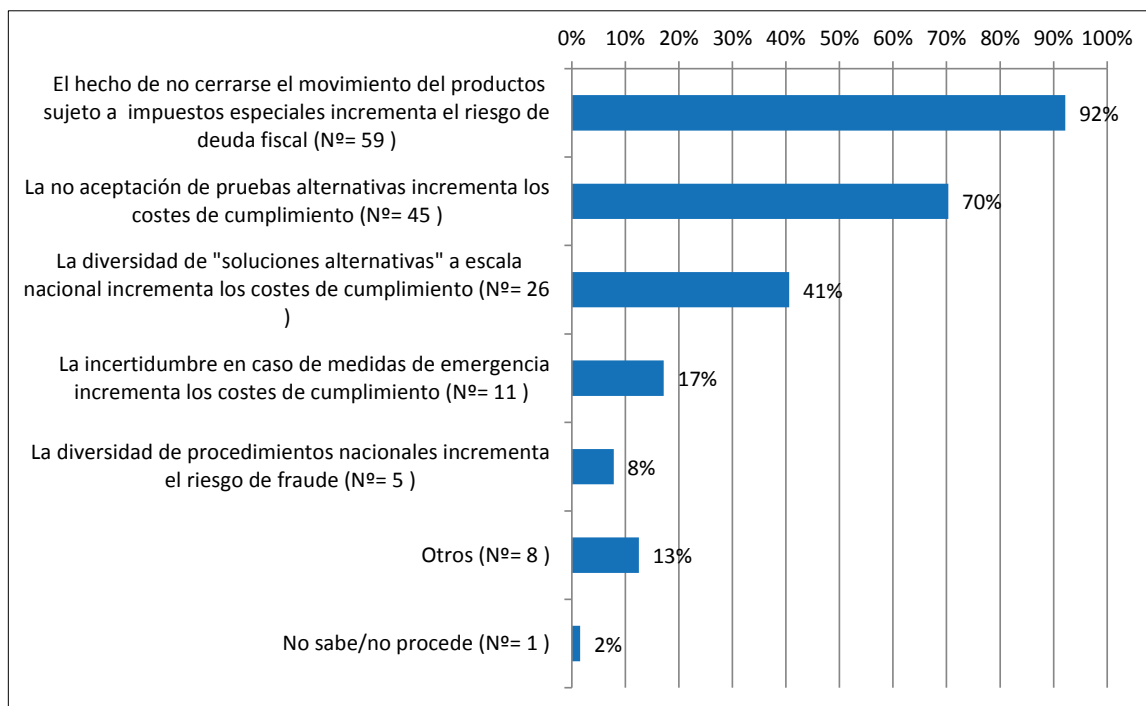
Exportación¹⁶: Tanto las autoridades de los Estados miembros como los operadores reconocen que la falta de coherencia entre los procedimientos relativos a los impuestos especiales y los relativos a la exportación supone un problema. Veintidós de los veintisiete Estados miembros (el 80 %) opinaron que los regímenes actuales en materia de circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo no guardaban coherencia con los regímenes, obligaciones y procedimientos aplicables a las operaciones aduaneras y la exportación. En primer lugar, los movimientos de exportación deben cerrarse en el EMCS mediante un mensaje electrónico de salida proveniente del Sistema de Control de las Exportaciones (ECS, por sus siglas en inglés). A menudo, la aduana no recibe ese mensaje y los movimientos deben examinarse y cerrarse de forma manual. En segundo lugar, aunque se reciba el mensaje, algunos exportadores no facilitan en la declaración de exportación una referencia al código administrativo de referencia (ARC) del documento administrativo electrónico (e-DA) correspondiente, lo que dificulta o hace imposible que el sistema asigne los resultados de salida al e-DA correcto. Estas deficiencias provocan un aumento de los costes administrativos. Por consiguiente, se pierden las ventajas de la automatización del proceso, ya que los movimientos han de cerrarse manualmente haciendo corresponder los resultados de salida del ECS con los del e-AD del EMCS. Cuando no existe ninguna concordancia, debe exigirse al expedidor que

¹⁵ La estimación anterior se basa en las estadísticas de Eurostat sobre la exportación de productos sujetos a impuestos especiales. Las estadísticas no establecen una distinción entre exportaciones directas (que afectan a un solo país) e indirectas (en que las mercancías circulan por el territorio de más de un Estado miembro antes de abandonar el territorio de la Unión). La Directiva se centra principalmente en la vigilancia de las exportaciones que afectan a más de un Estado miembro. En el caso de las exportaciones directas, los regímenes específicos son competencia nacional y no es obligatorio el uso del EMCS y del ECS. Dado que no hay un destinatario en la Unión, no se contempla la exportación indirecta de los productos sujetos a impuestos especiales que circulan en el marco del régimen de derechos pagados previsto en el capítulo V.

¹⁶ Para obtener información más pormenorizada sobre cómo debería coordinarse el EMCS y el Sistema de Control de las Exportaciones, véase: [Evaluación de los actuales regímenes para la tenencia y circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo](#), p. 116.

presente una prueba alternativa de la salida, pues de lo contrario corre el riesgo de perder la garantía correspondiente al movimiento. En 2014, Francia notificó que había tenido que cerrar manualmente alrededor de 12 000 movimientos de exportación. El 41 % de los operadores reconoce que la falta de coherencia entre los procedimientos relativos a los impuestos especiales y los procedimientos de exportación supone un problema. Los encuestados manifestaron que no estaban satisfechos de la coordinación entre los procedimientos aduaneros y los procedimientos relativos a los impuestos especiales.

Gráfico 3: Principales problemas que plantea la coordinación de los procedimientos relativos a los impuestos especiales y los procedimientos aduaneros de exportación (número de encuestados = 64)



Fuente: [Evaluación del régimen suspensivo 2015, Ramboll.](#)

Importación: A efectos de impuestos especiales, la importación se produce cuando las mercancías que han entrado en la Unión Europea procedentes de un tercer país no se incluyen en un régimen aduanero especial o en tránsito externo, o dejan de estar sujetas a vigilancia aduanera. Ello implica el pago de los derechos de aduana, y también de los impuestos especiales y del IVA, excepto cuando las mercancías se incluyen de inmediato en un régimen suspensivo de impuestos especiales (manteniéndolas en un depósito fiscal o expidiéndolas desde el lugar de importación en régimen de suspensión de impuestos especiales). Si el destinatario final se encuentra en otro Estado miembro, debe tener lugar un movimiento en régimen suspensivo de los impuestos especiales bajo vigilancia del EMCS.

Los operadores manifestaron una menor preocupación respecto de los regímenes de importación, si bien el 17 % mostró ciertas reservas, debido principalmente a que las diferencias nacionales existentes respecto de los requisitos en materia de información provocan un aumento de los costes. Por otra parte, diecinueve de los veintisiete Estados miembros expresaron su preocupación acerca de la falta de coherencia entre los procedimientos de importación y el traspaso al EMCS, señalando que una mayor

armonización de los procedimientos podría contribuir a reducir las cargas administrativas y los costes de cumplimiento.

Tránsito aduanero tras la exportación¹⁷

Algunos operadores prefieren evitar mantener paralelamente regímenes de impuestos especiales y regímenes aduaneros en relación con las exportaciones indirectas y los sustituyen por regímenes de tránsito antes de la salida de las mercancías. En ese caso, el régimen de exportación se clausura mediante el régimen de tránsito, que comienza en la aduana de salida¹⁸, que hace las veces de aduana de partida de tránsito, que no está situada en el lugar físico desde el que las mercancías salen de la Unión, ni cerca de ese lugar. A continuación, las mercancías son trasladadas bajo la vigilancia del sistema de tránsito NCTS hasta el lugar de salida. La ultimación del tránsito se produce a raíz de un mensaje de resultados de tránsito enviado desde la aduana de destino a la aduana de partida. Este proceso se considera una facilitación del comercio ya que permite el transporte de las mercancías a un nodo central bajo el régimen de exportación, el cierre de este régimen y la reagrupación y exportación posterior al amparo del régimen de tránsito.

No obstante, las opiniones de las partes interesadas muestran en conjunto que no se trata de una solución satisfactoria. Además, la legislación en materia de impuestos especiales no establece una base jurídica clara para la utilización de un régimen de tránsito tras un régimen de exportación, y las mercancías transportadas de esa forma son, desde un punto de vista jurídico, despachadas a consumo ilegalmente si el correspondiente régimen de exportación ya está cerrado cuando se inicia el régimen de tránsito, es decir, antes de que las mercancías abandonen físicamente el territorio aduanero de la Unión.

Once de los veintisiete Estados miembros indicaron que la combinación de un régimen de exportación con un régimen de tránsito a continuación causaba problemas. Un régimen de este tipo o bien requiere el cierre manual del movimiento EMCS o, en algunos Estados miembros, el cierre del régimen de exportación y posteriormente la activación automática del EMCS una vez se inicie el tránsito, aun cuando las mercancías estén circulando todavía dentro de la Unión Europea al amparo del régimen de tránsito. La información en el EMCS deja de ser correcta, ya que las mercancías solo abandonan realmente la Unión Europea una vez finalizado el régimen de tránsito.

¹⁷ El tránsito es un régimen aduanero especial que permite la vigilancia informatizada de la circulación de las mercancías mediante la utilización del NSTI de un lugar (partida) a otro (destino) dentro del territorio aduanero de la Unión. El tránsito se emplea normalmente para trasladar mercancías no pertenecientes a la Unión desde el lugar en el que entran en la Unión Europea a otro lugar más adecuado para su despacho a libre práctica. La legislación en materia de impuestos especiales contempla esta posibilidad. Además, en la práctica, la exportación de las mercancías finaliza en algunas ocasiones antes de que las mercancías abandonen la UE y la vigilancia se traspasa al tránsito. Los regímenes aduaneros especiales se denominaban anteriormente en el Código aduanero comunitario «regímenes aduaneros suspensivos».

¹⁸ La aduana de salida suele ser el lugar de establecimiento de una autoridad aduanera en la frontera o próxima a una frontera, puerto o aeropuerto, que certifica que las mercancías han abandonado el territorio aduanero de la Unión Europea y que, por lo tanto, se ha completado su exportación. El artículo 329 del Reglamento de Ejecución del CAU autoriza a considerar aduana de salida otros lugares situados dentro del territorio, completándose así la exportación antes de que las mercancías salgan físicamente del territorio. Esto puede cerrar o no el EMCS automáticamente, según el Estado miembro.

El 40 % de los encuestados que exportaron mercancías sujetas a impuestos especiales declaró que utilizaba este régimen (el 45 % no lo utilizaba y el 15 % no sabía si se utilizaba). Enumeraron una serie de ventajas en términos de ahorro de tiempo y de costes y en cuanto a la mejora de la capacidad de seguimiento de los movimientos. Pero también señalaron que existían problemas en términos de coordinación de la información que afectaban tanto a los regímenes de impuestos especiales como a los de tránsito. Los regímenes que combinaban un régimen de exportación con un régimen de tránsito para la exportación de productos sujetos a impuestos especiales plantearon problemas para el 26 % de los encuestados que los utilizaron.

3.2.3. *Pertinencia*

Capítulos III y IV de la Directiva 2008/118/CE:

Diecinueve Estados miembros opinaron (mostrándose de acuerdo o muy de acuerdo) que en su país seguía siendo necesario un EMCS, a pesar de la evolución observada en determinados tipos de fraude. Solo un Estado miembro expresó su desacuerdo, mientras que el resto de los encuestados no sabía, o no estaba de acuerdo ni en desacuerdo. La necesidad del EMCS se ve confirmada por los Estados miembros y los operadores, que reclaman la ampliación de su ámbito de aplicación a fin de que incluya los aceites lubricantes y el tabaco crudo, con objeto de evitar el fraude. Los Estados miembros manifestaron la necesidad de analizar las especificaciones funcionales del EMCS y de proseguir su desarrollo, que incluiría la automatización de los movimientos en régimen de derechos pagados. Señalaron que la evolución de los tipos de fraude no reduce la necesidad del EMCS, sino que exige un refuerzo del mismo. Se llegó a la conclusión de que, cualesquiera que sean los cambios propuestos en relación con el EMCS, es preciso encontrar un equilibrio entre «la prevención del fraude y la facilitación del comercio», con el fin de maximizar sus beneficios.

Dieciséis de los veintisiete Estados miembros admitieron que no habría sido posible lograr resultados similares en relación con la lucha contra el fraude sin la intervención de la UE (es decir, a través de una iniciativa nacional, bilateral o internacional).

Capítulo V de la Directiva 2008/118/CE

La Comisión considera que sigue existiendo la necesidad de disponer de un marco a escala de la Unión para la circulación de mercancías entre empresas al amparo del régimen de derechos pagados, a fin de evitar la doble imposición. Sin embargo, la Comisión ratifica la conclusión de los Estados miembros y los operadores de que el régimen de derechos pagados contemplado en el capítulo V no es lo suficientemente eficaz y eficiente.

3.2.4. *Valor añadido de la UE*

Para los operadores, las principales ventajas de un sistema EMCS común son una reducción de los plazos necesarios para la tramitación de los documentos relativos a los impuestos especiales, la posibilidad de realizar un seguimiento de la circulación (tanto por el expedidor como por el destinatario), y la facilitación de la auditoría y el control a través de una documentación sobre la circulación más eficiente y de mejor calidad.

En general, los regímenes en vigor ofrecen un marco claro y coherente para la tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales. Hay un número limitado de ámbitos en los que la divergencia de interpretaciones por parte de los Estados miembros

da lugar a variaciones en las normas nacionales y genera incertidumbre entre los operadores. Por ejemplo, las normas sobre adeudo de los impuestos especiales en caso de mermas son actualmente fuente de confusión y requieren una aclaración. Es preciso mejorar los mecanismos de comunicación entre los operadores y las autoridades competentes en situaciones excepcionales, bien mediante el uso de una funcionalidad ya existente o mediante el desarrollo de nuevas funcionalidades.

La existencia de normas uniformes en relación con el EMCS es esencial para el correcto funcionamiento del mercado interior. La armonización del acceso al EMCS mediante el establecimiento de definiciones comunes destinadas a los operadores autorizados a mantener y transportar mercancías en régimen suspensivo de los impuestos especiales contribuye asimismo a lograrlo. En general, los regímenes han reducido el margen existente para el establecimiento de condiciones discriminatorias en los diferentes Estados miembros. Aunque la competencia para autorizar a los operadores a mantener y transportar productos sujetos a impuestos especiales sigue revistiendo carácter nacional, no hay apenas pruebas de que existan obstáculos importantes de acceso al mercado.

Según la información comunicada por los operadores, las principales ventajas del EMCS residen en la capacidad para realizar un seguimiento de los movimientos (tanto por el expedidor como por el destinatario), lo que facilita sus propias actividades de auditoría, y en el control de la eficacia y la eficiencia de sus propios regímenes a la hora de cumplir las obligaciones fiscales.

En general, las administraciones y los operadores consideraron que las ventajas de la acción común a escala europea en relación con las transacciones entre empresas se habían visto limitadas por una falta de claridad jurídica y técnica y por las divergencias nacionales. En el caso de las ventas a distancia, los regímenes en vigor tuvieron un valor añadido de la UE escaso o nulo debido a la falta de armonización. Algunos operadores señalaron que los regímenes eran tanto o incluso más gravosos que los regímenes para la exportación de mercancías con destino a países terceros.

Los ámbitos en que podría ser útil una mayor armonización se abordan en la sección 4.

4. CUESTIONES QUE MERECEN MAYOR ATENCIÓN

Las mejoras propuestas pueden lograrse mediante la modificación prevista de la Directiva 2008/118/CE y de sus reglamentos de aplicación, tal como figura en el Programa de Trabajo de la Comisión.

4.1. Autorizaciones

La Directiva 2008/118/CE establece definiciones comunes a escala de la UE de los diferentes tipos de operadores económicos autorizados a mantener y transportar productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Estas definiciones contribuyen a crear un marco claro y coherente para la tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales y garantizan la igualdad de trato entre empresas.

Los requisitos de obtención de autorizaciones para la tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales y para las simplificaciones varían entre los distintos Estados miembros. Los requisitos para la obtención de autorizaciones son complejos, lo que puede crear obstáculos para los operadores y hacer que el proceso de solicitud dure más de lo necesario. Así, por ejemplo, cuando se preguntó a los operadores

acerca de las normas para el cálculo de las garantías vinculadas a las autorizaciones¹⁹, muchos de ellos afirmaron no saber lo que eran (24 %). Al analizarlos por Estado miembro, los datos mostraron que operadores procedentes de los mismos países y que operaban en el mismo sector, facilitaban a veces información contradictoria. Por ejemplo, los operadores activos en Alemania (el Estado miembro con mayor nivel de participación en la encuesta) declararon que sus garantías de depósito se calculaban sobre la base del volumen de negocios anual (34 %), el volumen de negocios mensual (3 %), su deuda anual en concepto de impuestos especiales (16 %) y su deuda mensual en concepto de impuestos especiales (21 %). Ello parece indicar que algunos de los requisitos y disposiciones son muy complejos.

La complejidad del acceso a las disposiciones y de su comprensión también se puso de relieve en los estudios de casos. Las partes interesadas de cuatro Estados miembros informaron de que los operadores no solían presentar solicitudes completas, lo que exigía de las autoridades competentes un trabajo adicional innecesario.

En la mayoría de los Estados miembros, los operadores tienen que prestar tanto una garantía de circulación, con el fin de garantizar la deuda del impuesto especial para la circulación, como una garantía vinculada a la autorización para cubrir las actividades del depósito fiscal o de los expedidores y los destinatarios autorizados. Las garantías se gestionan a escala nacional. Los operadores consideraron que dichas garantías suponen una carga considerable, pese a la aplicación generalizada de reducciones y exenciones de la garantía con objeto de apoyar a los operadores de pequeñas dimensiones, a productos particulares y a los operadores que cumplen con sus obligaciones fiscales. Las exenciones solo se permiten en circunstancias específicas establecidas en la Directiva 2008/118/CE.

4.2. Gestión de mermas, excesos, otras excepciones y lucha contra el fraude²⁰

Desde que se completó el estudio de evaluación, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado una sentencia sobre los artículos 10 y 20 de la Directiva, que aclara, entre otras cosas, cuando finaliza la circulación²¹. Las disposiciones del artículo 20, apartado 2, de la Directiva, que precisan el momento en que finaliza la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, tratan de definir el momento en que se considera que tales productos han sido despachados a consumo y determinar cuándo se produce el devengo del impuesto aplicable a estos productos. Esto es incluso más importante en caso de que se constaten mermas en el momento de la entrega de los productos sujetos a impuestos especiales. No obstante, el procedimiento para reclamar por las mermas es poco claro. Las reclamaciones contra los operadores están cubiertas por las disposiciones de la Directiva 2010/24/UE²² (la Directiva sobre

¹⁹ En caso de solicitarse, las garantías deben cubrir el riesgo inherente a la fabricación, transformación y tenencia de los productos sujetos a impuestos especiales. Dichas garantías se gestionan a escala nacional.

²⁰ Para más información, véase la «Evaluación de los regímenes en vigor para la tenencia y circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo», pp. 75 a 87.

²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 28 de enero de 2016 (petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof — Alemania) — BP Europe SE/Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-64/15), DO 2016/C 106/11.

²² Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas (DO L84 de 31.3.2010, p.1.).

cobro), pero el uso de los instrumentos previstos por dicha Directiva varía entre los Estados miembros. En algunos casos, no se utilizan en absoluto. Tampoco existe una base clara para vincular los instrumentos de cobro con una determinación anterior de la deuda en concepto de impuestos especiales. Las especificaciones del EMCS²³ proporcionan un medio de comunicación entre los Estados miembros y los operadores para determinar qué deudas pueden existir, pero este instrumento apenas se utiliza. El EMCS también suministra un mensaje para la reclamación de derechos que debe enviarse desde los Estados miembros que efectúan la reclamación al Estado miembro de expedición, que es el responsable la gestión de la garantía, si bien este mensaje se utiliza raramente o nunca.

Algunos operadores se han quejado de la imposibilidad de modificar los datos del documento administrativo electrónico (e-AD) una vez que este ha sido aceptado por el Estado miembro de expedición, lo que da lugar a litigios sobre las cantidades y los impuestos especiales que deben abonarse. El expedidor puede enviar un informe de incidencias EMCS al Estado miembro de expedición indicando el error. La finalidad principal del informe de incidencias, no obstante, es permitir que los operadores informen de los incidentes graves que se produzcan durante la circulación y, actualmente, esta posibilidad se aprovecha muy poco. En 2014 solo se intercambiaron 1 160 informes de incidencias entre Estados miembros, o sea, aproximadamente un 0,04 % de los 2,95 millones de movimientos que tienen lugar cada año en el marco del EMCS. Sin embargo, no existe ninguna obligación legal de notificación.

Cambio de destino tras el rechazo o la no aceptación²⁴ de un envío: En el marco de un grupo de expertos, los Estados miembros han acordado que, cuando las mercancías son rechazadas o no son aceptadas, el expedidor debe emitir un documento de cambio de destino para que el envío sea devuelto al lugar de expedición o remitido a un nuevo destinatario. Este proceso debería convertirse en una obligación legal. Otra mejora consistiría en que el expedidor se viera obligado a tomar medidas de seguimiento en caso de que se le enviara un mensaje de rechazo o de no aceptación. Se han presentado dos propuestas para reducir estos problemas: en primer lugar, las especificaciones deberían estar respaldadas por una obligación jurídica de enviar los mensajes de rechazo y de no aceptación y, en segundo lugar, debería crearse una base jurídica para que un mensaje de rechazo o de no aceptación fuera seguido automáticamente de un cambio de destino o de retorno al expedidor.

En general, existe la percepción de que el EMCS ha reducido el fraude. Los principales problemas señalados por los Estados miembros han sido la consignación por los operadores de plazos de viaje excesivamente largos y la omisión de determinados datos en el e-AD, tales como la propiedad de las mercancías en el momento de su expedición y en destino, datos estos que podrían resultar de ayuda en el análisis de riesgos.

²³ Las especificaciones del EMCS son documentos que describen los requisitos para la explotación del sistema EMCS a nivel central y nacional y la manera en que estos requisitos se cumplen a alto nivel (las llamadas especificaciones funcionales de los sistemas relativos a los impuestos especiales o FESS, por sus siglas en inglés) así como otra información detallada contenida en diversos documentos.

²⁴ En este contexto, se entiende por «rechazo» de un envío la decisión del destinatario de no aceptar un envío de mercancías que se encuentran en el lugar de expedición o que circulan desde el lugar de expedición. La «no aceptación» hace referencia a la decisión de no aceptar las mercancías que han llegado a un lugar de destino.

4.3. Coordinación entre los regímenes aduaneros y los regímenes relativos a los impuestos especiales

Tal como se ha mencionado anteriormente, sigue siendo motivo de preocupación el gran número de movimientos sin cerrar en caso de exportación indirecta de productos sujetos a impuestos especiales. Podría ser útil asimismo establecer una base jurídica clara para el tránsito y una mayor armonización de las normas para el tratamiento de las importaciones de productos sujetos a impuestos especiales.

4.4. Regímenes de derechos pagados destinados a las pequeñas y medianas empresas

Los regímenes relativos a los movimientos con derechos pagados entre empresas, de particular interés para las pequeñas y medianas empresas, no funcionan bien y originan cargas administrativas y elevados costes de cumplimiento de la reglamentación por el operador, constituyendo asimismo una posible fuente de fraude. Los documentos en papel deben devolverse al Estado miembro de expedición. Únicamente tras la llegada de estos documentos puede procederse al reembolso en el Estado miembro de expedición. Los documentos en papel pueden utilizarse fraudulentamente varias veces, puesto que no existe un plazo legal para su devolución.

El caso de los regímenes relativos a la venta a distancia de productos sujetos a impuestos especiales es todavía peor, debido a un recurso generalizado a los representantes fiscales que hace inviable el comercio legítimo. No obstante, la Comisión propone aplazar la resolución del problema hasta que se alcance un acuerdo sobre la ventanilla única del IVA para las ventas a distancia. La supresión de la figura del representante fiscal único no reduciría las cargas de los operadores, ya que necesitan registrarse también a efectos del IVA en el Estado miembro de consumo.

5. CONCLUSIONES Y SEGUIMIENTO

A la luz de los resultados de los dos estudios y de la evaluación SWD(2017)xxx, la Comisión extrae las conclusiones siguientes:

Los regímenes relativos a la tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales no deberían falsear la competencia, obstaculizar la libre circulación de estos productos dentro de la UE, ni impedir la recaudación de impuestos o facilitar el fraude fiscal.

En general, los actuales regímenes de tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo funcionan eficaz y eficientemente, y de un modo que no podría lograrse sin una actuación a escala de la Unión. No obstante, quedan aún por resolver algunas cuestiones, en particular la coordinación entre los regímenes aduaneros y los regímenes de impuestos especiales, ámbito en el que el nivel de inseguridad jurídica es elevado y en el que existe un margen considerable de mejora de la coordinación de los procedimientos técnicos. Por último, si bien la introducción del EMCS para la vigilancia de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo ha contribuido a mejorar la percepción de los impuestos especiales, podría introducirse una serie de cambios legales y técnicos que permitirían reducir aún en mayor medida la evasión y el fraude fiscales.

Los regímenes aplicables la circulación de mercancías ya despachadas a consumo en otro Estado miembro son mucho menos satisfactorios: los regímenes actualmente en vigor son ineficaces, no bastan para garantizar la libre circulación de productos sujetos a impuestos especiales y son susceptibles de provocar la evasión y el fraude fiscales. Este problema afecta en particular a las pequeñas y medianas empresas, que utilizan en mayor medida dichos regímenes. La utilización del EMCS en relación con los regímenes de derechos pagados simplificaría este tipo de comercio, dotaría de mayor transparencia y claridad a las normas, y permitiría a los operadores recuperar fácil y rápidamente los impuestos pagados en el Estado miembro de expedición.

Seguimiento:

- (1) La Comisión examinará la posibilidad de introducir mejoras técnicas y jurídicas en el tratamiento de las irregularidades y la tramitación de reclamaciones por parte de los Estados miembros.
- (2) La Comisión estudiará la conveniencia de proponer un régimen menos gravoso que el EMCS o el sistema SAAD, en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que lleven aparejado un riesgo fiscal reducido, como el alcohol desnaturalizado, los aromatizantes, los perfumes y determinados productos energéticos.
- (3) La Comisión examinará la introducción de cambios jurídicos y técnicos en los regímenes utilizados para el control de la importación, la exportación y el tránsito de productos sujetos a impuestos especiales.
- (4) La Comisión analizará la automatización total o parcial de los regímenes de derechos pagados entre empresas con vistas a reducir la carga administrativa y los costes de cumplimiento en favor de los operadores y los Estados miembros.
- (5) La Comisión buscará la forma de mejorar los regímenes para la venta a distancia transfronteriza de productos sujetos a impuestos especiales.

La Comisión tendrá en cuenta estas conclusiones en la preparación de la revisión de la Directiva, tal como figura en el Programa de Trabajo de la Comisión 2017 [COM(2016) 710 final, anexo 2]. Esa revisión consistirá en llevar a cabo una consulta pública y una evaluación de impacto.