

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 2 de junio de 2016 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Labores del tabaco que circulan bajo el régimen suspensivo de los impuestos especiales — Responsabilidad del depositario autorizado — Posibilidad de que los Estados miembros consideren al depositario autorizado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando — Principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica»

En el asunto C-81/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado, Grecia), mediante resolución de 21 de enero de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2015, en el procedimiento entre

**Kapnoviomichania Karelia AE**

e

**Ypourgos Oikonomikon,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Kapnoviomichania Karelia AE, por el Sr. V. Antonopoulos, dikigoros;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou y S. Lekkou, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Tomat y el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de enero de 2016;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO 1992, L 390, p. 124) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).

- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Kapnoviomichania Karelia AE (en lo sucesivo, «Karelia») y el Ypourgos Oikonomikon (Ministerio de Hacienda, Grecia), en relación con un acto de imputación en el que se declara a Karelia obligada solidariamente al pago de importes relativos a un impuesto y a los impuestos especiales por una operación de contrabando.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

- 3 Los artículos 1 y 3 de la Directiva 92/12 disponían que esta Directiva «establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la Comunidad», y «es aplicable, a escala comunitaria, a [...] las labores del tabaco».
- 4 El artículo 4 de dicha Directiva definía el concepto de «depositario autorizado» como «toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal».
- 5 Según el artículo 5, apartado 2, de la citada Directiva, cuando los productos objeto de impuestos especiales con procedencia o destino en un país tercero se encontraban vinculados a un régimen aduanero comunitario distinto del despacho a libre práctica, se consideraba que estaban en régimen suspensivo de dichos impuestos especiales.
- 6 A tenor del artículo 6, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, «el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo», lo que incluía «cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo».
- 7 El artículo 13 de la Directiva 92/12 establecía que el depositario autorizado debe, en particular, «prestar una garantía eventual en materia de producción, transformación y tenencia, así como una garantía obligatoria en materia de circulación cuyos requisitos serán establecidos por las autoridades fiscales del Estado miembro en que se haya autorizado el depósito fiscal».
- 8 El artículo 15, apartados 3 y 4, de dicha Directiva disponía lo siguiente:
- «3. Los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria estarán cubiertos por la garantía, prevista en el artículo 13, aportada por el depositario autorizado expedidor y, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. Llegado el caso, los Estados miembros podrían exigir una garantía al destinatario.
- Los Estados miembros determinarán las modalidades de la garantía que deberá ser válida en toda la Comunidad.
4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, la del transportista sólo finalizarán una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante documento de acompañamiento [...]»
- 9 El artículo 20, apartados 1 y 3, de la citada Directiva establecía cuanto sigue:
- «1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, sin perjuicio del ejercicio de acciones sancionadoras.

[...]

3. [...] Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.»

### *Derecho griego*

- 10 La Ley 2127/1993, relativa a la armonización con el Derecho comunitario del régimen fiscal de los productos derivados del petróleo, del alcohol etílico y bebidas alcohólicas y de las labores del tabaco y otras disposiciones, (FEK A' 48), transpuso la Directiva 92/12 al Derecho griego. Esta Ley regulaba, en el momento en que ocurrieron los hechos de que se trata en el litigio principal, además del régimen del impuesto especial y el momento de su devengo, las cuestiones relativas al régimen suspensivo del depósito fiscal y al depositario autorizado.
- 11 Según el artículo 11, apartado 3, de dicha Ley, el depositario autorizado es «responsable, frente al Estado, de los impuestos especiales correspondientes a los productos» y dicho depositario «será también responsable de los actos que la autoridad competente reproche eventualmente a los almaceneros de sus depósitos».
- 12 El artículo 67, apartado 5, de la misma Ley establece que «el fraude o tentativa de fraude por cualquier medio en el pago de los impuestos especiales y demás tributos, así como el incumplimiento de las formalidades previstas por la Ley con el fin de eludir el pago de dichos impuestos especiales y demás tributos se considerará contrabando en el sentido de los artículos 89 y siguientes de la Ley 1165/1918 del Código Aduanero» (en lo sucesivo, «Código Aduanero»), y que «dichos actos llevarán aparejado el pago del impuesto con el recargo establecido en dichos artículos, aun en el supuesto de que las autoridades competentes consideren que no concurren los elementos constitutivos de un acto de contrabando penalmente sancionable».
- 13 El artículo 97, apartado 3, del Código Aduanero dispone que «[...] se exigirá conjunta y solidariamente el pago de los impuestos especiales y demás gravámenes que recaigan sobre el objeto de la infracción, incrementados del doble al décuplo, a todas las personas cuya participación en la infracción aduanera contemplada en el artículo 89, apartado 2, del presente Código haya quedado acreditada, en proporción a su respectivo grado de participación y con independencia de las acciones penales en su contra [...]». Con arreglo al artículo 97, apartado 5, del Código Aduanero, el «director de la oficina de aduanas competente redactará y emitirá, a la mayor brevedad posible, una decisión motivada mediante la cual exonerará o identificará, en su caso, a los responsables en el sentido del presente Código, determinará el grado de responsabilidad de cada uno, los derechos de aduana y otros tributos adeudados o dejados de percibir que recaigan sobre el objeto del acto de contrabando y liquidará el impuesto con recargo con arreglo al presente artículo, así como, en su caso, los derechos de aduana y demás tributos dejados de percibir».
- 14 Según el artículo 99, apartado 2, del Código Aduanero, el hecho de que las personas civilmente corresponsables no tuvieran conocimiento de la intención de las personas calificadas de autores principales de la infracción no exonerará a las primeras de su responsabilidad.
- 15 El artículo 108 del Código Aduanero establece lo siguiente:
- «En su sentencia condenatoria, el tribunal penal que conozca de la acusación de contrabando podrá declarar al propietario o al destinatario de los bienes objeto del acto de contrabando corresponsable civil y solidario, junto con la persona condenada, del pago de la multa pecuniaria impuesta y de las costas, así como, a instancias del Estado que se haya personado como actor civil, del importe que haya sido atribuido a éste. Esta regla se aplicará igualmente aun cuando el corresponsable no haya sido imputado en el procedimiento penal, en el caso de que el condenado haya dispuesto del objeto del acto de contrabando en calidad de mandatario, gestor o representante del propietario o del destinatario, independientemente de la naturaleza jurídica bajo la cual se haya presentado o disimulado el mandato. Resultará por tanto indiferente saber si el apoderado actuó en nombre propio [...], si se presentó como el propietario de los bienes o como persona que tenía cualquier otra relación jurídica con dichos bienes o si la representación efectiva del propietario era un poder especial o general, salvo cuando pueda probarse que las personas antes mencionadas en modo alguno podían tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando.»

16 El artículo 109 del Código Aduanero dispone cuanto sigue:

«Además de al propietario o al destinatario del objeto del acto de contrabando, mencionados en el artículo anterior, el tribunal penal podrá declarar asimismo corresponsables civiles y solidarios, junto con la persona condenada, del pago de la multa pecuniaria impuesta y de las costas, así como, a instancias del Estado que se haya personado como actor civil, del importe que haya sido atribuido a éste, a los propietarios de buques, embarcaciones, automóviles y carros, a las compañías de transporte terrestre, marítimo o aéreo y a los agentes y representantes, cualquiera que sea su cualidad o denominación, de estos últimos o de los propietarios de buques, embarcaciones, automóviles, carros o aviones, así como a los directores de hoteles, hostales, cafés u otros establecimientos accesibles al público, aun cuando no sean responsables penalmente del acto de contrabando, desde el momento en que dicho acto de contrabando se haya cometido en los citados medios de transporte o mediante ellos o en los establecimientos mencionados o mediante la utilización de éstos, sea para llevar a cabo un acto de contrabando, sea para ocultar los productos objeto de un acto de contrabando, salvo que pueda probarse que las personas anteriormente citadas en modo alguno podían tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

17 Karelia es una sociedad griega que opera en el sector de la fabricación de productos del tabaco y tiene la condición de depositario autorizado. En el momento en que ocurrieron los hechos del litigio principal, esta sociedad tenía previsto exportar tales productos, que se encontraban en régimen suspensivo, a Bulgaria, que no era miembro aún de la Unión Europea.

18 De las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que el 9 de junio de 1994, Karelia, tras haber recibido de Bulgakommerz Ltd un pedido de 760 cartones de cigarrillos, presentó una declaración de exportación ante la oficina de aduanas competente.

19 Sin embargo, esta carga nunca llegó a su destino; la investigación llevada a cabo por el Servicio de Aduanas reveló que el camión en el que debía haberse transportado había partido hacia Bulgaria completamente vacío y que la carga había sido traspasada a otro camión. En el curso de esta investigación, el Director de exportaciones de Karelia explicó que, tras realizarse el pedido, había recibido una cantidad correspondiente al valor de la mercancía en cuestión, que había depositado en una cuenta bancaria de Karelia abierta en Grecia. Por su parte, el Director General de Karelia afirmó que ignoraba si Bulgakommerz existía realmente, toda vez que cualquier intento de identificar a dicha sociedad en Bulgaria habría sido en vano.

20 Como no se aportó el justificante de salida de la carga de que se trata en el litigio principal, se ejecutó la garantía bancaria constituida por Karelia para cubrir el importe de los impuestos especiales, a saber, 114 726 750 dracmas griegas (GRD) (336 688,92 euros).

21 Posteriormente, las autoridades aduaneras emitieron un acto de imputación por contrabando en relación con los 760 cartones de cigarrillos en cuestión. Mediante dicho acto, declararon autores conjuntos de dicho contrabando a las personas que habían realizado el pedido de tales cigarrillos, en nombre de Bulgakommerz, al Director de exportaciones de Karelia. Los importes correspondientes al impuesto con recargo, 573 633 750 GRD (1 683 444,60 euros), y al impuesto especial sobre las labores del tabaco también con recargo, 9 880 000 GRD (28 994,86 euros), se repartieron entre los autores del contrabando. Mediante ese mismo acto de imputación, Karelia fue declarada responsable civil solidaria del pago de dichas cantidades.

22 El Dioikitiko Protodikeio Peiraia (Tribunal Administrativo de Primera Instancia del Pireo, Grecia) estimó el recurso interpuesto por dicha sociedad contra el referido acto de imputación, por considerar que no se había acreditado ninguna relación de mandato o de representación ni ninguna otra relación jurídica que disimulara un mandato entre Karelia y las personas calificadas de autores del acto de contrabando.

23 El Ministerio de Hacienda recurrió en apelación contra dicha sentencia y el Dioikitiko Efeteio Peiraia (Tribunal Administrativo de Apelación del Pireo, Grecia) estimó este recurso, reduciendo el importe

del impuesto con recargo a 344 180 250 GRD (336 688,91 euros). Este órgano jurisdiccional consideró que, dado que los cigarrillos en cuestión se encontraban en régimen suspensivo de impuestos especiales, los autores del acto de contrabando habían actuado como mandatarios de Karelia que, en su condición de depositario autorizado, era la poseedora de las mercancías y la única responsable de su circulación hasta el momento de su exportación, con independencia de la condición en la que los autores de dicho acto de contrabando hubieran fingido actuar, a saber, como conductores, intermediarios, destinatarios, compradores, etc.

- 24 Karelia interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Dioikitiko Efeteio Peiraia (Tribunal Administrativo de Apelación del Pireo) ante el Symvoulío tis Epikrateias (Consejo de Estado, Grecia).
- 25 En la resolución de remisión, este último órgano jurisdiccional declaró que, según el artículo 99, apartado 2, el artículo 108 y el artículo 109 del Código Aduanero, los propietarios de las mercancías, los destinatarios de éstas y los transportistas, así como sus agentes y representantes, son considerados responsables solidarios de las consecuencias económicas de los actos de contrabando, que incluyen el pago de los derechos de aduana y de los tributos dejados de percibir así como las multas correspondientes, si dichas infracciones se cometen, cuando las mercancías de que se trate se encuentran en su ámbito de responsabilidad profesional, por personas con las cuales eligieron colaborar. Según el referido órgano jurisdiccional, los corresponsables sólo quedan eximidos de su responsabilidad si demuestran que no cometieron negligencia alguna, ni siquiera leve, apreciándose esta exención en relación con la diligencia requerida en el marco de su actividad y de su profesión. La responsabilidad civil así instituida que, en Derecho griego, no constituye una sanción administrativa, persigue no sólo el cobro de los derechos de aduana y los tributos dejados de percibir, sino también garantizar, en la medida de lo posible, el pago y, por lo tanto, la eficacia de las multas impuestas. El legislador consideró que los operadores anteriormente mencionados, que obtienen un beneficio de la actividad económica en cuyo marco se cometen los actos de contrabando, deben adoptar todas las medidas oportunas para garantizar que las personas con quienes mantienen relaciones comerciales no les llevarán a participar en actos de contrabando.
- 26 Según el órgano jurisdiccional remitente, dicha normativa nacional, interpretada a la luz de las disposiciones de la Directiva 92/12, permite declarar responsable civil y solidario al depositario autorizado junto a los autores de actos de contrabando relativos a productos que estuvieron en tránsito en el depósito en régimen suspensivo de impuestos especiales y que salieron irregularmente de dicho régimen.
- 27 Según la opinión mayoritaria en el seno de dicho órgano jurisdiccional, la responsabilidad solidaria del depositario autorizado abarca, no sólo el pago de los impuestos especiales, conforme a la Directiva 92/12, sino también las demás consecuencias económicas, en particular, las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de los actos de contrabando. Ello es así independientemente de cualquier acuerdo particular entre el depositario y el adquirente con arreglo al cual la propiedad de los bienes en régimen suspensivo de impuestos especiales se transfiere al adquirente, que se ocupará de transportarlos, desde el momento en que le sean entregados. Esta responsabilidad agravada del depositario autorizado serviría al objetivo de prevención del fraude fiscal, dado que incentivaría a dicho profesional a velar por la regularidad del procedimiento de exportación mediante la adopción, en el marco de sus relaciones contractuales, de las medidas adecuadas para protegerse del riesgo de ser condenado solidariamente a cargar con todas las consecuencias económicas de actos de contrabando. Esta tesis afirma que tal responsabilidad no es contraria al principio de proporcionalidad, habida cuenta de que el depositario autorizado tiene la posibilidad de eximirse de su responsabilidad probando que actuó de buena fe y que adoptó todas las medidas oportunas posibles, demostrando la diligencia que se exige a un profesional prudente.
- 28 En cambio, según la opinión minoritaria en el seno del órgano jurisdiccional remitente, el depositario autorizado sólo puede ser considerado responsable solidario del pago de los impuestos especiales, pero no del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de los actos de contrabando. A su juicio, ni de la normativa griega ni de la Directiva 92/12 resulta que quepa legalmente presumir que el depositario autorizado sea el propietario de los bienes que almacena, que salen de su depósito fiscal y que son enviados a un país tercero en régimen suspensivo de impuestos especiales hasta que éstos lleguen a su destino regular o hasta que abandonen el territorio de

la Unión. Tampoco resulta de tal normativa ni de la citada Directiva que, hasta la salida de los bienes de dicho régimen suspensivo, quepa legalmente presumir que las personas físicas que intervienen, en la condición que sea, en la circulación de tales mercancías actúen como mandatarios o representantes del depositario autorizado. Así pues, la responsabilidad agravada preconizada por la opinión mayoritaria en el seno del órgano jurisdiccional remitente no se exige para garantizar la aplicación efectiva de la Directiva 92/12 y se enfrenta a diversos principios del Derecho de la Unión. Por un lado, sería contraria al principio de seguridad jurídica, en particular, al principio de claridad y previsibilidad de las restricciones a la libertad de empresa y al derecho de propiedad del depositario autorizado. Por otro lado, sería contraria al principio de proporcionalidad, en la medida en que sería manifiestamente excesivo imponer al depositario autorizado la obligación de pagar multas administrativas, que según establece la ley, ascienden como mínimo al doble de los impuestos debidos, con independencia de su importe, para infracciones resultantes de conductas dolosas de terceros, que no tienen ninguna de las condiciones mencionadas en el artículo 108 del Código Aduanero y en las que dicho depositario, que demostró la diligencia adecuada, no puede tener influencia alguna.

29 En estas circunstancias, el Symvoulío tis Epikrateias (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse la Directiva 92/12/CE, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, y en particular de los principios de efectividad del Derecho de la Unión, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, en el sentido de que se opone a que se aplique a supuestos como el que se examina en este asunto una disposición legislativa tal como el artículo 108 del Código Aduanero, en virtud de la cual el depositario autorizado de unos productos que hayan circulado en régimen suspensivo de impuestos especiales desde el depósito fiscal de aquél y hayan salido irregularmente de dicho régimen a consecuencia de un acto de contrabando puede ser declarado responsable solidario del pago de unas multas administrativas por contrabando, con independencia de que fuera o no poseedor de esos bienes con arreglo al Derecho privado en el momento en que se cometió la infracción y, además, con independencia de que los autores de la infracción, que intervenían en dicha circulación, hubieran establecido o no con el depositario autorizado una relación contractual particular de la que se desprendiera que actuaban como mandatarios suyos?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

30 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 92/12, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional —como la controvertida en el litigio principal, que permite declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a éstos en sus mandatarios— en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, aun cuando, según el Derecho nacional, el referido depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.

31 Para responder a esta cuestión prejudicial, es preciso destacar, de entrada, que de la lógica interna de la Directiva 92/12 y, en particular, de su artículo 13, de su artículo 15, apartados 3 y 4, y de su artículo 20, apartado 1, se desprende que el legislador confirió una función central al depositario autorizado, en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo.

32 Como ha señalado el Abogado General en los puntos 34 a 36 de sus conclusiones, la Directiva 92/12 impone al depositario autorizado un régimen de responsabilidad por el conjunto de riesgos inherentes a la circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo y, en consecuencia, se le considera obligado al pago de los impuestos especiales cuando, durante la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique la exigibilidad

de tales impuestos. Por lo tanto, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica.

- 33 En el caso de autos, no se discute la responsabilidad objetiva de un depositario autorizado como Karelia, en relación con el pago de los impuestos especiales.
- 34 En cambio, es preciso examinar si la Directiva 92/12 permite a los Estados miembros considerar asimismo responsable solidario al depositario autorizado en relación con el pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando.
- 35 Según el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12, los Estados miembros deben tomar las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.
- 36 Sobre este particular, el Gobierno helénico sostiene que de dicha disposición se desprende que los Estados miembros están obligados a establecer una responsabilidad penal adicional del depositario autorizado, en relación con cualquier irregularidad cometida durante la puesta en circulación de los productos objeto del impuesto especial.
- 37 Es cierto que, como ha declarado ya el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal (sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, apartado 34 y jurisprudencia citada). La obligación que se deriva del artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12, a saber, tomar las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces, debe interpretarse a la luz de esta declaración.
- 38 Sin embargo, no se deduce de ello que los Estados miembros estén obligados, en virtud de dicha disposición, a establecer una responsabilidad penal adicional del depositario autorizado, en relación con cualquier irregularidad cometida durante la puesta en circulación de los productos objeto del impuesto especial.
- 39 En efecto, en primer lugar, dicha disposición no precisa las sanciones apropiadas ni las categorías de personas que deben considerarse responsables respecto de ellas.
- 40 En segundo lugar, como ha señalado el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, el régimen de responsabilidad por riesgo establecido en la Directiva 92/12 no va más allá de la asunción del pago de los impuestos especiales. Por lo tanto, dicha Directiva no impone un régimen de solidaridad que convertiría al depositario autorizado en responsable del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando.
- 41 Pues bien, aun cuando la Directiva 92/12 no obliga a los Estados miembros a establecer que el depositario autorizado sea responsable solidario del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas, se plantea la cuestión de si dicha Directiva se opone a ello.
- 42 Conforme a reiterada jurisprudencia, no resulta contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 43 En consecuencia, procede considerar, como ha señalado el Abogado General en el punto 41 de sus conclusiones, que la Directiva 92/12 no se opone, en principio, a que los Estados miembros agraven la responsabilidad del depositario autorizado convirtiéndole en responsable solidario de las consecuencias pecuniarias de las infracciones constatadas durante la circulación de los productos en régimen suspensivo de impuestos especiales.
- 44 Es preciso, no obstante, comprobar si una responsabilidad agravada, como aquella de la que se trata en el litigio principal, resulta conforme con los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad.
- 45 A este respecto, es preciso recordar, en primer lugar, que los Estados miembros, cuando ejercen sus

- competencias para elegir las sanciones adecuadas en el marco de la transposición de una directiva, deben respetar el principio de seguridad jurídica. En efecto, la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables y este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council* y otros, C-288/07, *Isle of Wight Council* y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 46 Pues bien, en una situación como aquella de la que se trata en el litigio principal, es preciso señalar que la responsabilidad agravada del depositario autorizado, que no era propietario de los productos objeto de la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que los convirtiera en sus mandatarios, no está expresamente establecida en la Directiva 92/12 ni en las disposiciones de Derecho nacional.
- 47 En estas circunstancias, es preciso señalar que las sanciones que pueden aplicarse a tal depositario autorizado en virtud de la referida legislación no parecen —habida cuenta, en particular, de las interpretaciones divergentes expresadas en el seno del órgano jurisdiccional remitente— lo suficientemente precisas y previsibles para los interesados como para que quepa considerar que responden a las exigencias de seguridad jurídica, extremo que no obstante incumbe comprobar a dicho órgano jurisdiccional.
- 48 Por lo que respecta, en segundo lugar, al principio de proporcionalidad, de reiterada jurisprudencia resulta que, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, apartado 29).
- 49 En lo referente a las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado, en materia del impuesto sobre el valor añadido, que el reparto del riesgo, tras un fraude cometido por un tercero, no es compatible con el principio de proporcionalidad cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad del pago al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador (sentencia de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, apartados 22 y 23).
- 50 Además, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que las medidas nacionales que originan *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. De este modo, ha declarado que imputar la responsabilidad del pago del impuesto sobre el valor añadido a una persona que no sea el deudor de éste, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones específicas contempladas en la Directiva 92/12, sin permitirle liberarse de éstas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad y ha añadido que resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero responsable, en los que no tiene influencia alguna (sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 51 Es preciso considerar que el respeto de esas mismas exigencias se impone por lo que se refiere a una medida como la atribución, al depositario autorizado, de la responsabilidad de las consecuencias pecuniarias de actos de contrabando.
- 52 Pues bien, como señala el órgano jurisdiccional remitente, según la opinión mayoritaria en el seno de dicho órgano, el artículo 108 del Código Aduanero debe interpretarse en el sentido de que un depositario autorizado que ha adoptado todas las medidas que razonablemente pudieran exigírsele para



asegurarse de que la operación que efectúa no le conduzca a participar en un fraude fiscal, únicamente se libera de dicha responsabilidad si puede probar que en modo alguno podía tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando. Si así ocurre, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que dicha responsabilidad agravada del depositario autorizado implica que éste podrá ser declarado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas, aun cuando cometan el acto de contrabando personas con las que no eligió colaborar, y que aquélla origina *de facto* un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, que debe considerarse desproporcionado.

- 53 De las consideraciones anteriores resulta que un régimen de responsabilidad agravada, como el controvertido en el litigio principal, únicamente responde a las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad si está previsto clara y expresamente en la legislación nacional y reserva al depositario autorizado una posibilidad efectiva de eximirse de su responsabilidad.
- 54 En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva 92/12, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional —como la controvertida en el litigio principal, que permite declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a éstos en sus mandatarios— en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción, aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.

### Costas

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

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

**La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión Europea, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional —como la controvertida en el litigio principal, que permite declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a éstos en sus mandatarios— en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción, aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: griego.