

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Novena, Sentencia de 17 Oct.
2019, C-579/2018**

Ponente: Cardoso da Silva Piçarra, Nuno José.

Nº de Recurso: C-579/2018

Referencia 142609/2019

ECLI: *EU:C:2019:875*

UNIÓN EUROPEA. ADUANAS. Regímenes aduaneros suspensivos. Determinación del deudor del impuesto especial exigible como consecuencia de la introducción irregular de productos en el territorio de un Estado miembro. Interpretación de los arts. 8 y 38 de la Directiva 2008/118. La falta de precisión en la redacción del artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118 sobre el concepto de persona que haya participado en la irregularidad permite considerar que una persona jurídica es deudora del impuesto especial como consecuencia de la actuación de una persona física siempre que esta haya actuado como agente de aquella. El precepto indicado de la Directiva 2008/118, en relación con el artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva, no se opone a una normativa nacional, que, en caso de introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro, atribuye a una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, la responsabilidad solidaria del pago de los impuestos especiales.

El TJUE resuelve petición de decisión prejudicial interpretando el art. 79 del Reglamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de octubre, por el que se establece el código aduanero de la Unión, en relación con la determinación del deudor del impuesto especial exigible como consecuencia de la introducción irregular de productos en Bélgica.

En el asunto C-579/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 6 de septiembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de septiembre de 2018, en el procedimiento entre

Ministère public,

Ministre des Finances du Royaume de Belgique

y

QC,

Comida paralela 12,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. D. Šváby, en funciones de Presidente de Sala, y la Sra. K. Jürimäe y el Sr. N. Piçarra (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Kocjan y C. Perrin, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. *La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 79 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero»).*

2. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el ministère public (Ministerio Fiscal, Bélgica) y el ministre des Finances du Royaume de Belgique (ministro de Hacienda del Reino de Bélgica), por una parte, y QC y la sociedad Comida paralela 12 (en lo sucesivo, «Comida paralela»), por otra, en relación con la determinación del deudor del impuesto especial exigible como consecuencia de la introducción irregular de productos en Bélgica.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 79 del código aduanero define, en su apartado 1, el concepto de «deuda aduanera nacida por incumplimiento», establece el momento en que esta nace, en el apartado 2, e identifica al deudor, en los apartados 3 y 4.

4. El artículo 8 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), establece:

«1. Será deudor del impuesto especial exigible:

a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra a):

i) el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida,

ii) en caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo conforme a la definición del artículo 10, apartados 1, 2 y 4, el depositario autorizado, el expedidor registrado o cualquier otra persona que haya garantizado el pago de los derechos con arreglo al artículo 18, apartados 1 y 2, o cualquier persona que haya participado en la salida irregular y tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo;

b) por lo que respecta a la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra b), la persona en cuya posesión se hallen los productos sujetos a impuestos especiales o toda otra persona que haya participado en su tenencia;

[...]

2. Cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.»

5. El artículo 33 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 36, apartado 1, en caso de que productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro.

A efectos del presente artículo se entenderá por "tenencia con fines comerciales" la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte, de conformidad con el artículo 32.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en aquel otro Estado miembro.

3. Está obligada al pago del impuesto, según los casos mencionados en el apartado 1, la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación.

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38, los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro y que circulen en el interior de la [Unión Europea] a fines comerciales, no se considerarán mantenidos con dichos fines hasta su llegada al Estado miembro de destino, siempre que circulen al amparo de los trámites previstos en el artículo 34.

[...]»

6. Con arreglo al artículo 38, apartado 3, de la citada Directiva, «el deudor del impuesto será la persona que haya garantizado su pago de conformidad con lo previsto en el artículo 34, apartado 2, letra a), o en el artículo 36, apartado 4, letra a), y cualquier persona que haya participado en la irregularidad».

Derecho belga

7. En virtud del artículo 265 de la loi générale sur les douanes et accises (Ley general de aduanas e impuestos especiales), de 18 de julio de 1977 (*Moniteur belge* de 21 de septiembre de 1977; en lo sucesivo, «Ley general de aduanas e impuestos especiales»), «las personas físicas o jurídicas son civil y solidariamente responsables de las multas y gastos derivados de las condenas dictadas en virtud de la legislación aduanera y de impuestos especiales contra sus empleados o administradores, gerentes o liquidadores por las infracciones que hayan cometido en el ejercicio de sus funciones».

8. El artículo 266 de la mencionada Ley dispone que, «a menos que se disponga otra cosa en leyes específicas y sin perjuicio de las multas y decomiso en favor del Tesoro, los infractores, sus cómplices y las personas responsables de la infracción son responsables solidarios del pago de los derechos e impuestos de los que el Tesoro se haya visto o se habría visto privado como consecuencia del fraude, así como de los intereses de demora en su caso adeudados».

9. La loi relative au régime général d'accise (Ley sobre el régimen general de impuestos especiales), de 22 de diciembre de 2009 (*Moniteur belge* de 31 de diciembre de 2009), establece el régimen

general de impuestos especiales «sin perjuicio de la aplicación de las normas establecidas por la [Ley general de aduanas e impuestos especiales]».

10. Esta misma ley precisa que los deudores de los impuestos especiales en caso de irregularidad cometida en Bélgica durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales son «la persona física o jurídica que haya garantizado su pago, [...] o cualquier persona que haya participado en la irregularidad».

Litigio principal y cuestión prejudicial

11. Comida paralela es una sociedad española cuyo objeto social es el comercio de bebidas. QC es su administrador.

12. Se acusa a dicha empresa y a QC de haber introducido irregularmente en Bélgica, en 2012 y 2013, bebidas ya despachadas a consumo en otro Estado miembro sin haber provisto a tales productos de un documento simplificado de acompañamiento o de un certificado de garantía y sin haber pagado el impuesto especial y la cotización de envases.

13. Mediante sentencia de 18 de mayo de 2017, el tribunal correctionnel de Liège (Tribunal de lo Penal de Lieja, Bélgica) condenó solidariamente a Comida paralela y a QC al pago de los impuestos sobre consumos específicos, de los impuestos especiales y de la cotización de envases, así como de los intereses de demora, y a la reproducción, a efectos de decomiso, de la cantidad de bebidas «importadas fraudulentamente» o al pago de su contravalor. Dicho tribunal también condenó personalmente a Comida paralela al pago de multas. La referida sociedad interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso de apelación contra la sentencia dictada en primera instancia.

14. En una sentencia de 17 de septiembre de 2018, el órgano jurisdiccional remitente absolvió penalmente a Comida paralela por considerar que era tan solo una sociedad pantalla que había permitido a QC organizar un fraude en su propio interés. El órgano jurisdiccional remitente precisó que, según el Derecho belga, una persona jurídica no puede ser considerada penalmente responsable de un acto realizado por un órgano en el ejercicio de sus funciones si dicho acto se ha realizado en interés exclusivo del órgano y en perjuicio de la persona jurídica.

15. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente afirma que, a pesar de no ser responsable en el ámbito penal, Comida paralela sí es responsable civilmente, con arreglo a los artículos 265 y 266 de la Ley general de aduanas e impuestos especiales, como deudor solidario del cobro de la deuda aduanera. Sin embargo, según dicho órgano jurisdiccional, el código aduanero se opone a que se exija a una empresa el pago de una deuda aduanera derivada de la introducción irregular en territorio

belga por parte del administrador de dicha empresa de mercancías procedentes de un Estado miembro de la Unión.

16. En estas circunstancias, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Se opone el artículo 79 del [código aduanero] a una normativa nacional, como la instaurada por el artículo 266 de la [Ley general de aduanas e impuestos especiales], que, en caso de introducción irregular en el territorio aduanero de la Unión de una mercancía sujeta a [derechos] de importación, considera codeudor solidario de la deuda aduanera al responsable civil del autor de [tal] infracción, en la que dicho responsable civil no ha participado?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

17. El Gobierno belga considera que esta petición de decisión prejudicial es inadmisibile, por una parte, porque la cuestión planteada no es pertinente para la resolución del litigio principal y, por otra, porque el marco fáctico y jurídico del litigio y los motivos de la petición de decisión prejudicial no son suficientemente precisos.

18. A este respecto, procede recordar antes de nada que las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia gozan de una presunción de pertinencia (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de diciembre de 2018, *Wightman y otros*, C-621/18, EU:C:2018:999, apartado 27). En efecto, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, en principio, el Tribunal de Justicia está obligado a pronunciarse (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de febrero de 2019, *Escribano Vindel*, C-49/18, EU:C:2019:106, apartado 24).

19. Así, corresponde exclusivamente a los jueces nacionales que conocen del litigio y que han de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de febrero de 2019, *Escribano Vindel*, C-49/18, EU:C:2019:106, apartado 24).

20. No obstante, por una parte, si resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión que se ha solicitado carece de relación alguna con la realidad o el objeto del litigio principal, o que el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas, puede declarar la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial (sentencia de 10 de diciembre de 2018, *Wightman y otros*, C-621/18, EU:C:2018:999, apartado 27).

21. Por otra parte, en virtud del espíritu de cooperación que preside las relaciones entre los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia en el marco del procedimiento prejudicial, la falta de ciertas constataciones previas por parte del órgano jurisdiccional remitente no conlleva necesariamente la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial si, a pesar de dichas carencias, el Tribunal de Justicia, atendiendo al contenido de los autos, se considera en condiciones de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente (sentencia de 27 de octubre de 2016, *Audace y otros*, C-114/15, EU:C:2016:813, apartado 38).

22. Es preciso señalar además que el Tribunal de Justicia es ciertamente incompetente para pronunciarse sobre una cuestión prejudicial cuando sea evidente que la disposición del Derecho de la Unión sometida a su interpretación no resulta aplicable (véase, en particular, la sentencia de 1 de octubre de 2009, *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, EU:C:2009:593, apartado 43). Sin embargo, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional que le plantea una cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión (sentencias de 13 de octubre de 2016, *M. y S.*, C-303/15, EU:C:2016:771, apartado 16, y de 16 de mayo de 2019, *Plessers*, C-509/17, EU:C:2019:424, apartado 32).

23. En el caso de autos, por lo que respecta, en primer lugar, a si la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente guarda relación con la realidad o el objeto del litigio principal, es innegable, como señalan el Gobierno belga y la Comisión Europea, que el código aduanero, cuya interpretación se solicita, no es aplicable, puesto que los productos introducidos irregularmente en el territorio belga ya habían sido despachados a consumo en otro Estado miembro.

24. No obstante, de los elementos transmitidos por el órgano jurisdiccional remitente al Tribunal de Justicia se desprende que se condenó a Comida paralela y a QC al pago de impuestos especiales y no de derechos de aduana, ya que los productos en cuestión se introdujeron irregularmente en un Estado miembro tras haber sido ya despachados a consumo en otro Estado miembro. Por lo tanto, de la resolución de remisión se deduce que la interpretación solicitada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la Directiva 2008/118.

25. En segundo lugar, por lo que respecta a la presentación del marco fáctico y jurídico por el órgano jurisdiccional remitente, debe señalarse que todas las partes que presentaron observaciones pudieron identificar la cuestión de Derecho planteada por dicho órgano jurisdiccional. Del mismo modo, si bien la resolución de remisión no proporciona un marco jurídico como tal, expone el contenido de las disposiciones nacionales aplicables. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia

dispone de elementos de hecho y de Derecho suficientes para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente.

26. Habida cuenta de lo anterior, ha de considerarse que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre la cuestión prejudicial

27. *Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que interprete el código aduanero.*

28. No obstante, como se desprende de los apartados 23 y 24 de la presente sentencia, esta cuestión llevaría al Tribunal de Justicia a interpretar una disposición del Derecho de la Unión que no está destinada a regular los hechos de que se trata en el litigio principal.

29. Así pues, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, corresponde al Tribunal de Justicia reformular la cuestión que se le plantea (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2019, Plessers, C-509/17, EU:C:2019:424, apartado 32).

30. *A este respecto, debe señalarse que, aunque esta cuestión no se refiera expresamente a los artículos 8 y 38 de la Directiva 2008/118, estos últimos, en la medida en que se refieren a las personas obligadas al pago de impuestos especiales exigibles como consecuencia de la introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos ya despachados a consumo en otro Estado miembro, son pertinentes para la respuesta que debe darse al órgano jurisdiccional remitente.*

31. *En estas circunstancias, procede reformular la cuestión planteada en el sentido de que pretende fundamentalmente que se dilucide si los artículos 8 y 38 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el asunto principal, que, en caso de introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro, hace que una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, sea solidariamente responsable del pago de los impuestos especiales.*

32. A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que la sección 5 de la Directiva 2008/118, que consta únicamente del artículo 38, se refiere a las irregularidades cometidas durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales. El artículo 38, apartado 3, de dicha Directiva establece que, en ese supuesto, el deudor del impuesto será la persona que haya garantizado su pago de conformidad con lo previsto en el artículo 34, apartado 2, letra a), o en el artículo 36, apartado 4, letra a), de la citada Directiva, y cualquier persona que haya participado en la irregularidad.

33. Como subraya la Comisión, en el asunto principal, los productos introducidos en Bélgica no iban acompañados de un certificado de garantía y, por lo tanto, es imposible exigir el pago de los impuestos especiales a un garante en el sentido del artículo 34 o del artículo 36 de la Directiva 2008/118.

34. En segundo lugar, hay que señalar que la expresión «cualquier persona que haya participado en la irregularidad» por la que ha optado el legislador de la Unión en el artículo 38, apartado 3, de dicha Directiva no excluye la posibilidad de que pueda considerarse que una sociedad y su administrador han participado en la misma irregularidad y, por lo tanto, sean responsables solidarios del pago de los impuestos especiales.

35. Por una parte, la utilización del término «persona», sin mayor aclaración, no excluye, *a priori*, que también pueda aplicarse a una persona jurídica. Del mismo modo, el adjetivo indefinido «cualquier» permite incluir la hipótesis de que varias personas están implicadas en la misma irregularidad.

36. Esta interpretación literal, según la cual es posible considerar a una persona jurídica responsable solidaria de los impuestos especiales, junto con, en su caso, otras personas que hayan participado en la misma irregularidad, se ve corroborada por el artículo 8 de la Directiva 2008/118, que define a las personas deudoras de los impuestos especiales que se han devengado. El apartado 2 de dicho artículo establece, en efecto, que, cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.

37. Esta interpretación también se ve confirmada por los trabajos preparatorios de la Directiva 2008/118. Como señala la Comisión, el proyecto inicial de esta Directiva limitaba la lista de deudores de los impuestos especiales, en caso de introducción irregular de productos en el territorio de un Estado miembro, a las personas que hubieran garantizado el pago de dichos impuestos. Sin embargo, el Consejo de la Unión Europea quiso ampliar esta lista a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad», tal como se desprende del artículo 38, apartado 3, de la citada Directiva. Al adoptar esta redacción, el legislador de la Unión pretendía, por tanto, definir ampliamente a las personas que pueden ser deudoras de impuestos especiales en caso de irregularidades, con el fin de garantizar la recaudación de esos impuestos en la medida de lo posible.

38. Por otra parte, es importante determinar si el requisito relativo a la «participación en la irregularidad», mencionado en el artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118, permite incluir a una persona física o jurídica únicamente por su condición de comitente.

39. A este respecto, *cabe señalar que el artículo 8, apartado 1, letra a), inciso ii), de la Directiva 2008/118, en caso de salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, establece que estará obligada a pagar el impuesto especial cualquier persona que haya*

participado en la salida irregular y que, además, haya tenido conocimiento o pueda esperarse razonablemente que hubiera debido tener conocimiento de la irregularidad de la salida. No obstante, el legislador de la Unión no ha incluido en el artículo 38, apartado 3, de dicha Directiva este segundo requisito, que es similar a la exigencia de un elemento intencional.

40. Por consiguiente, *la falta de precisión en la redacción del artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118 sobre el concepto de persona que haya participado en la irregularidad permite considerar que una persona jurídica es deudora del impuesto especial como consecuencia de la actuación de una persona física siempre que esta haya actuado como agente de aquella.*

41. Así pues, de la resolución de remisión se desprende que, en el caso de autos, el hecho de que QC actuara en su propio interés y en perjuicio de su empresario solo tiene repercusiones en el plano penal y no en el plano civil en el asunto principal. Además, no se discute que QC actuó en el ámbito de sus funciones y para la consecución del objeto social de la empresa.

42. En cualquier caso, como subraya el Gobierno belga, habida cuenta de las obligaciones impuestas por el artículo 33 de la Directiva 2008/118, una sociedad como la controvertida en el litigio principal, que incumple las formalidades establecidas, puede ser considerada «una persona que ha participado en la irregularidad» en el sentido del artículo 38 de dicha Directiva.

43. Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 38 de la Directiva 2008/118, en relación con el artículo 8, apartado 2, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en caso de introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro, atribuye a una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, la responsabilidad solidaria del pago de los impuestos especiales.

44. Esta interpretación se entiende sin perjuicio de la posibilidad, eventualmente prevista por el Derecho nacional, de que el comitente, que se haya convertido en deudor solidario de los impuestos especiales, ejercite una acción de repetición contra su agente, que haya sido declarado penalmente responsable de los hechos de que se trate.

Costas

45. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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,

FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

El artículo 38 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, en relación con el artículo 8, apartado 2, de aquella Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en caso de introducción irregular en el territorio de un Estado miembro de productos sujetos a impuestos especiales y despachados a consumo en otro Estado miembro, atribuye a una persona jurídica, civilmente responsable de las infracciones penales cometidas por su administrador, la responsabilidad solidaria del pago de los impuestos especiales.

(*) Lengua de procedimiento: francés.

FIDE