Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. EVGENI TANCHEV
presentadas el 21 de enero de 2021 [1]

Asunto C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
contra
WR

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido)]

«Petición de decisión prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Persona obligada al pago del impuesto — Persona que tenga los productos destinados a ser entregados — Persona que ha participado en la irregularidad — Concepto — Transportista de los productos — Agente inocente»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, la Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido) solicita que se interprete el artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE. [2] La petición de decisión prejudicial tiene su origen en un litigio entre The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «HMRC») y WR, relativo a la legalidad de la liquidación del impuesto especial practicada a WR respecto de los productos que este transportaba de forma ilegal al Reino Unido. En esencia, la principal cuestión que se plantea es si un conductor de camiones (WR) a quien, en el momento de devengo del impuesto especial, se halló en posesión física de productos por los que no se habían abonado impuestos, es *objetivamente responsable* de su pago en virtud de la Directiva.

I. Marco jurídico

2. A efectos de las presentes conclusiones, me limitaré a remitirme al marco jurídico de la Unión y nacional, expuesto *in extenso* en los apartados 14 a 24 de la sentencia del órgano jurisdiccional remitente de 19 de marzo de 2019. [3]

II. Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

3. El 6 de septiembre de 2013, agentes de la UK Border Agency (Autoridad de Fronteras del Reino Unido; en lo sucesivo, «UKBA») dieron el alto a un vehículo pesado conducido por WR, un trabajador autónomo, en los muelles de Dover-Este. El camión estaba cargado con 26 palés de cerveza. WR presentó a los agentes de la UKBA una carta de porte CMR («carta de porte CMR») en la que constaba que las mercancías estaban cubiertas por un documento administrativo electrónico con un número ARC (código de referencia administrativo). La carta de porte CMR también indicaba que el

1 Lengua original: inglés.

2 Directiva 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; en lo sucesivo, «Directiva»).

3 [2019] EWCA Civ 465 (en lo sucesivo, «sentencia de 19 de marzo de 2019»).

expedidor era un depósito aduanero de Alemania y el destinatario era Seabrook Warehousing Ltd, un depósito aduanero del Reino Unido. Por consiguiente, a primera vista, la documentación parecía corresponder a un transporte de mercancías en régimen suspensivo con arreglo al artículo 4, punto 7, de la Directiva.

4. No obstante, los agentes de la UKBA consultaron el EMCS (Sistema de Circulación y Control de Impuestos Especiales) y comprobaron que el número ARC que figuraba en la carta de porte CMR ya había sido utilizado en un envío de cerveza anterior a Seabrook. Por lo tanto, en contra de lo que indicaba la documentación, la carga no se encontraba en régimen suspensivo. Así, al llegar al Reino Unido, se devengaron impuestos especiales en relación con dichos productos.

5. En consecuencia, HMRC practicó a WR una liquidación del impuesto especial por importe de 22 779 libras esterlinas (GBP) (aproximadamente, 25 200 euros) con arreglo al artículo 13, apartados 1 y 2, del Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [Reglamento de Impuestos Especiales (Tenencia, Movimiento y Devengo) de 2010], así como una multa por importe de 4 897,48 GBP (aproximadamente, 5 400 euros) con arreglo al apéndice 41 de la Finance Act 2008 (Ley Tributaria de 2008).

6. WR impugnó la liquidación (y la multa) ante el First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido], que consideró probados los siguientes hechos: WR era un conductor de camiones experimentado que había trabajado para una empresa de transportes entre 2009 y 2013 y que, desde 2013, se consideraba trabajador autónomo (aunque no se registró como tal ante las autoridades tributarias hasta 2015). A cambio de sus servicios, cobraba en metálico sin que se practicara ningún tipo de retención. En algún momento durante el año 2014, aceptó trabajar para una empresa que, según tenía entendido, se llamaba «Kells», a cambio de una remuneración semanal de 250 GBP por dos o tres días de trabajo, y de entre 350 y 360 GBP, si trabajaba más. No existía contrato escrito y se le pagaba en metálico, bien en persona o escondiendo el dinero para él en el aparcamiento de camiones.

7. Según el First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)], WR acudía a un aparcamiento y recogía un tráiler vacío, que conducía hasta un aparcamiento vigilado en Calais (Francia), donde lo cambiaba por un tráiler cargado con mercancías para introducirlas en el Reino Unido. En un tubo lateral del camión encontraba la documentación de la carga, consistente en una carta de porte CMR y un albarán de entrega, que debía examinar para confirmar la naturaleza de la mercancía que transportaba y su destino. Al parecer, en el entorno en que se desenvolvía WR, no era infrecuente que se contratara a conductores de camiones en virtud de este tipo de acuerdos informales (lo justificaran las circunstancias o no) y que se les pagara en metálico, sin documentación alguna que respaldase el acuerdo, no teniendo los citados conductores de camiones interés en conocer la identidad de sus empleadores y pasando así desapercibidos para HMRC.

8. Según el First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)], el 6 de septiembre de 2013, WR recogió un envío de cerveza con destino a un depósito de impuestos especiales, esto es, Seabrook (Reino Unido). WR sabía, por tanto, que el envío estaba compuesto por productos sujetos a impuestos especiales. Tras los hechos descritos en el punto 4 de las presentes conclusiones, los agentes de fronteras británicos requisaron el vehículo y la mercancía. WR informó de lo sucedido a «Des», la persona que le había encargado recoger la mercancía, y fue recogido en Dover. Des le pagó el dinero por la semana y no volvió a saber de él.

9. El First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] estimó que WR no había conspirado en el intento de contrabando. A su juicio, WR estaba sujeto al control de la persona o las personas que tramaron el contrabando de los productos que eran los que, de hecho y de Derecho, tenían el control

sobre ellos cuando fueron decomisados. WR no tenía ningún interés propio sobre los productos, su único cometido consistía en seguir instrucciones respecto a su recogida y entrega y recibir una modesta retribución por sus servicios. Tampoco era propietario del vehículo. La identidad de las personas que se hallaban detrás del intento de contrabando y que habían participado conscientemente en él no ha podido ser determinada. La única información de la que disponía WR constaba en la documentación que recibió cuando recogió la mercancía, y la cual, a simple vista, se cohonestaba con un movimiento de mercancías sujeto a un régimen suspensivo válido. WR no tenía medio de saber si el ARC que constaba en la carta de porte CMR había sido usado ya o no. En los documentos no había ningún elemento que le pudiera llevar a cuestionar su autenticidad, y tampoco tenía acceso al sistema EMCS.

10. En consecuencia, el First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] aplicó la jurisprudencia de la Criminal Division (Sala de lo Penal) de la Court of Appeal (Tribunal de Apelación)[4] y declaró lo siguiente: (i) «el conocimiento efectivo o implícito por parte de WR de estar en posesión físicamente de bienes objeto de contrabando puede ser suficiente para constituir "tenencia" […] y para excluir su condición de "agente inocente"»; (ii) ahora bien, WR era un agente inocente, por lo que no se puede decir que fuera «tenedor» de los productos ni que realizase la «entrega de los productos» a efectos del artículo 13 del Reglamento, y (iii) «atribuir responsabilidad a WR en las circunstancias apreciadas suscitaría serias dudas sobre su conformidad con los objetivos de la legislación». El First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] estimó el recurso interpuesto por WR y anuló la liquidación del impuesto especial y la multa.

11. HRMC recurrió la resolución del First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido]. Dicho Tribunal desestimó el recurso de HMRC al entender, en esencia, que los hechos considerados probados por el First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)] no eran recurribles, de modo que el recurso se sustanció partiendo de la premisa de que WR no tenía conocimiento efectivo ni implícito del intento de contrabando. Asimismo, dicho órgano jurisdiccional aplicó, en esencia, la excepción del agente inocente y confirmó la resolución del First Tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)].

12. HMRC interpuso recurso contra dicha resolución ante el órgano jurisdiccional remitente [Court of Appeal (Tribunal de Apelación)]. Dicho tribunal desestimó el recurso de HMRC contra la resolución del Upper Tribunal (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo) por lo que se refiere a la multa impuesta con arreglo al anexo 41 de la Ley Tributaria de 2008. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la validez de la resolución del Upper Tribunal (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo) y, en particular, sobre si un conductor de camiones, que no tiene derecho o interés alguno en los productos que transporta y que no sabía ni tenía razón para pensar que esos productos estaban sujetos a impuestos especiales, debería pagar o no tales impuestos con arreglo al artículo 33, apartado 3, de la Directiva.

4 Sentencia dictada en el asunto Taylor and Wood v R [2013] EWCA Crim 1151.

13. En estas circunstancias, la Court of Appeal (Tribunal de Apelación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es sujeto pasivo del impuesto especial, con arreglo al artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, una persona (P) que está en posesión física de productos sujetos a impuestos especiales en el momento en que se devenga el impuesto especial sobre dichos productos en un Estado miembro B, en un caso en que dicha persona:

a) no tenía interés jurídico ni económico en los productos;

b) estaba transportando los productos, a cambio de una contraprestación, por cuenta de un tercero, entre el Estado miembro A y el Estado miembro B; y

c) sabía que los productos estaban sujetos a impuestos especiales pero no sabía ni tenía razón para sospechar que en el Estado miembro B se había devengado el impuesto especial sobre dichos productos, en el momento del devengo o en un momento anterior?

2) ¿Sería diferente la respuesta a la primera cuestión si P no hubiese sabido que los productos estaban sujetos a impuestos especiales?»

III. Análisis

A. Breve exposición de las alegaciones de las partes

14. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia WR, los Gobiernos del Reino Unido, los Países Bajos e Italia, y la Comisión Europea.

15. WR (demandado en el litigio principal) alega, en esencia, que los dos tribunales nacionales consideraron correctamente que era un «agente inocente», dado que no tenía derecho ni interés alguno en los productos que estaba transportando por cuenta de un tercero, a cambio de una contraprestación, ni sabía, ni puede considerarse que debería haber sabido, que se habían evadido impuestos sobre tales productos y que, por lo tanto, no debe estar obligado al pago de tales impuestos con arreglo al artículo 33, apartado 3, de la Directiva. Considerar que una persona en la situación de WR es deudora del impuesto especial generaría el caos desde el punto de vista comercial pues supondría considerar responsable del pago del impuesto a cualquier mensajero (por ejemplo, un trabajador de DHL) que recogiese una caja de vino en el punto A para entregarla en el punto B (por el mero hecho de saber o deber haber sabido que se trataba de vino por las indicaciones del embalaje) en caso de que no se hubiera pagado el impuesto correspondiente a dicha caja.

16. Por otra parte, el artículo 38 de la Directiva que, en caso de irregularidad en el curso de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, atribuye la responsabilidad de su pago a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad», debería interpretarse en el sentido de que se refiere a alguien que conocía o debía conocer la irregularidad.

17. Además, no hay nada en la Directiva que indique que dicho impuesto deba pagarlo una persona que carece de todo interés en los productos trasladados y que no sabe (ni tiene motivos para creer) que existe un impuesto pendiente de pago por ellos. Tal interpretación no sería adecuada ni necesaria para alcanzar los objetivos que persigue la Directiva, de modo que vulneraría el principio de proporcionalidad.

18. Los Gobiernos del Reino Unido y los Países Bajos, y la Comisión Europea aducen, en esencia, que el artículo 33, apartado 3, de la Directiva debería interpretarse en el sentido de que la persona «que tenga los productos» en el momento en el que se devenga el impuesto especial —como es el caso de WR— está obligada al pago de dicho impuesto.

19. El Gobierno italiano llega una conclusión similar, pero se basa, en cambio, en el artículo 38 de la Directiva.

B. Análisis

1. Observaciones preliminares

20. A mi juicio, procede responder a las dos cuestiones prejudiciales de manera conjunta en la medida en que el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si un conductor de camiones como WR debería estar obligado al pago del impuesto especial, en particular, sobre la base del artículo 33, apartado 3, de la Directiva, cuando carece de todo interés sobre los productos y no sabe ni tiene motivos para sospechar que se ha devengado el impuesto especial sobre dichos productos.

21. Por los motivos que expongo más adelante, he llegado a la conclusión de que la postura defendida por todas las partes (con la excepción de WR) es correcta. Por lo tanto, la cuestión anterior debe responderse en sentido afirmativo: un conductor de camiones, como WR en el caso de autos, es objetivamente responsable del pago del impuesto especial.

22. Examinaré, en particular, el objetivo de la medida, el tenor de las disposiciones pertinentes y las posibles analogías con otros marcos legislativos.

23. En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y el objetivo perseguido por la normativa de la que forma parte.[5] Del mismo modo, la determinación del significado y del alcance de términos que no están definidos en el Derecho de la Unión debe efectuarse de conformidad con su sentido habitual en lenguaje corriente, considerando asimismo el contexto en que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de que se trate.[6]

2. Finalidad de la Directiva 2008/118 y objetivo de las disposiciones pertinentes

24. La finalidad principal de la Directiva consiste en establecer normas sobre la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y ello, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros.[7] Esta armonización debería dar lugar a un sistema sin fisuras en el que los impuestos especiales se abonan sistemáticamente antes de que los productos circulen libremente —para permitir la libre circulación de mercancías al tiempo que se garantiza que las autoridades nacionales recaudan efectivamente el impuesto oportuno— y que evita situaciones de doble imposición de las operaciones entre Estados miembros.

5 Sentencias de 26 de enero de 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), apartado 26, y de 19 de julio de 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482), apartado 27 y jurisprudencia citada.

6 Véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de diciembre de 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799), apartado 25 y jurisprudencia citada.

7 Véase la sentencia de 5 de abril de 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), apartado 39.

25. En el presente asunto, los productos no estaban sujetos a régimen suspensivo, puesto que la documentación era falsa (los productos sujetos a impuestos especiales se transportaron al amparo de una carta de porte CMR que contenía un código ACR falso).

26. De la resolución de remisión se desprende que los productos en cuestión ya habían sido despachados a consumo como consecuencia de la invalidez del documento que pretendía acreditar que dichos productos circulaban en régimen de suspensión de los impuestos especiales y que se mantenían con fines comerciales, de modo que la obligación de pago de los impuestos especiales se originó tan pronto como dichos productos entraron en el Reino Unido.

27. Teniendo en cuenta la finalidad de la Directiva (que se menciona en el punto 24 de las presentes conclusiones), la normativa identifica a varias personas obligadas al pago del impuesto.

28. En este sentido, según el artículo 33, apartado 3, de la Directiva, están obligadas al pago del impuesto: a) la persona que realice la entrega de los productos; b) la persona que tenga los productos (en el sentido estrictamente objetivo de tener la posesión física), o c) la persona que efectúe la [aceptación] en el segundo Estado miembro. En caso de irregularidad, el artículo 38, apartado 3, de la Directiva dispone que 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».

29. Por lo que respecta a los objetivos de la Directiva, como expondré en la siguiente sección, los *términos generales en los que están redactadas* las disposiciones en cuestión, que aluden a varias personas potencialmente obligadas al pago de los impuestos especiales sin un orden de prelación determinado, deudoras del impuesto con carácter solidario, pretenden garantizar que se recaude efectivamente la deuda tributaria para lo cual *es necesario considerar a alguien responsable*. El Tribunal de Justicia ha corroborado esta postura en su jurisprudencia. [8]

30. El artículo 8, apartado 2, de la Directiva aplica el *principio de la responsabilidad solidaria*: «cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario».

31. De este principio se desprende que *cada deudor* es responsable del *importe íntegro* de la deuda y que, en principio, el acreedor es libre de exigir el pago de la deuda a uno o a varios deudores de su elección. [9]

32. En mi opinión, el hecho de que el legislador de la Unión optase por aplicar el principio de la responsabilidad solidaria es acorde con el sistema de la Directiva que pretende *velar por que se recaude efectivamente la deuda de impuestos especiales*. Así se deduce de los considerandos 15, 19 y 20 de la Directiva y la importancia de ese planteamiento fue asimismo enfatizada en la sentencia dictada en el asunto van de Water. [10]

33. Asimismo, como resulta de su considerando 8, la Directiva no solo armonizó el concepto de productos sujetos a impuestos especiales y el lugar de devengo, sino también el conjunto de deudores del impuesto especial. Por lo tanto, cuando una persona posee físicamente los productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados a consumo, esa persona es deudora del impuesto, con independencia de que sepa o deba saber que los productos están gravados por dichos impuestos.

8 Sentencias de 5 de abril de 2001, van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), apartados 41 y 42, y de 3 de julio de 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042), apartados 25 y 26.

9 Véase la sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 85.

10 Véanse la sentencia de 5 de abril de 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201), apartado 41, y las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614), punto 27.

34. En efecto, el objetivo intrínseco del régimen de responsabilidad solidaria es ampliar las vías de recurso de las autoridades y, por consiguiente, reforzar la recaudación efectiva de la deuda de impuestos especiales [11] y la protección de los recursos propios de la Unión.

35. Considero (al igual que el Gobierno de los Países Bajos) que dicha finalidad (punto 24 de las presentes conclusiones) se vería comprometida si se exigiera a las autoridades tributarias que demostrasen que el deudor del impuesto especial sobre los productos también tenía conocimiento de que dicho impuesto era exigible. Esa exigencia dificultaría considerablemente en la práctica la recaudación de la deuda tributaria.

36. En efecto, en realidad, el requisito del conocimiento favorece la evasión de los impuestos especiales. Las operaciones que devengan impuestos especiales suelen llevar aparejada una serie de intercambios, transportes y reventas en los que varias personas distintas desempeñan su propia (y modesta) función individual. Por lo tanto, es perfectamente posible que alguien —como un conductor de camiones— que no conozca personalmente la situación y que solo actúe como un pequeño eslabón de toda la cadena pueda ser considerado, no obstante, deudor del impuesto, puesto que de otra forma no sería posible una tributación efectiva.

37. Como observó el Gobierno del Reino Unido, introducir el requisito del conocimiento en los conceptos de persona «en cuya posesión se hallen los productos» o «que realice la entrega» que figuran en el artículo 8, apartado 1, letra b), y en el artículo 33, apartado 3, de la Directiva menoscabaría el objeto y la finalidad de esta. Proporcionaría una vía para evadir los impuestos especiales con relativa facilidad. Así, una persona que estuviera en posesión física de los productos sujetos a impuestos especiales podría simplemente —como hizo WR en el presente asunto— no identificar a la persona que lo contrató para transportar la mercancía o no aportar otra información sobre la propiedad de dicha mercancía (deliberadamente o al ser falsos los datos que se le habían proporcionado).

38. De nuevo, ello dificultaría la lucha contra el fraude y el abuso, aun cuando el sistema de la propia Directiva y sus considerandos exigen que *las autoridades nacionales velen por que la deuda tributaria se recaude efectivamente* (véase el punto 32 de las presentes conclusiones).

39. La alegación formulada por WR relativa al ejemplo del mensajero de DHL (en el punto 15 de las presentes conclusiones) [12] puede rechazarse fácilmente. La responsabilidad no recaería sobre una persona que realiza una entrega por cuenta de DHL, sino sobre DHL, es decir, la propia empresa. Como señaló el Gobierno de los Países Bajos, WR debe considerarse un autónomo y, por lo tanto, un empresario que aceptó trabajar sin un contrato escrito y cobrar en metálico. La condición de empresario lleva aparejados riesgos de carácter empresarial, entre ellos, la obligación de responder personalmente por las personas con las que se hacen negocios y de las que se aceptan encargos. Asimismo, un empresario puede protegerse contra tales riesgos contratando un seguro o transmitiéndoselos a los clientes por vía contractual.

3. Tenor literal de las disposiciones pertinentes

40. En función de las situaciones descritas en el artículo 33, apartado 3, de la Directiva, las personas obligadas al pago del impuesto son la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la [aceptación].

41. A mi parecer, la formulación de esta disposición es clara y, a la vez, particularmente amplia.

11 Véase, asimismo, en este sentido, la sentencia de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392), apartado 88.

12 Este argumento ya ha sido esgrimido en el pasado por profesionales del Derecho. Véase Snell, C.: «Whose duty is it anyway?», *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, invierno 2015/2016, pp. 8 a 9.

42. Como señaló el Gobierno del Reino Unido, la Directiva (al igual que su predecesora, la Directiva 92/12/CEE[13]) no contiene ningún elemento que impida a los Estados miembros exigir el pago de la deuda tributaria a cualquier persona que mantenga, con fines comerciales, fuera del régimen suspensivo, productos sujetos a impuestos especiales, ni exige que, para «tener» los productos, una persona deba conocer, en particular, su situación por lo que respecta a dichos impuestos.

43. El sentido habitual de las expresiones persona «que tenga» y «que realice la entrega» de los productos que figuran en la Directiva es claro: solo exigen la posesión física de tales productos. Habida cuenta de que no existen divergencias a este respecto entre las distintas versiones lingüísticas del texto, podría concluirse que la expresión «persona que tenga los productos» se refiere a cualquiera que se halle en posesión física de estos, a menos que la finalidad de la disposición o los principios generales del Derecho contradigan tal interpretación.

44. Si el legislador de la Unión hubiese deseado exigir un conocimiento real o implícito lo habría establecido expresamente.

45. Es cierto que la legislación de la Unión en materia de impuestos especiales no aporta una definición del concepto de «tenencia». No obstante, como señaló la Comisión, de una interpretación contextual se desprende que existe una definición de ese término en la normativa aduanera, que presenta múltiples similitudes con la legislación en materia de impuestos especiales. Con arreglo al artículo 5, punto 34, del código aduanero de la Unión[14] por «titular de las mercancías» se entiende «la persona que ostente su propiedad o un derecho similar de disposición de ellas o *que tenga el control físico de ellas*» (el subrayado es mío).

46. Los términos amplios en los que está formulado el artículo 33 de la Directiva garantizan que *quienquiera* que tenga los productos será deudor del impuesto especial hasta que este se haya satisfecho, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia Gross.[15] Dicho asunto tenía por objeto la interpretación del artículo 7 de la Directiva 92/12 (predecesor del artículo 33 de la Directiva) y, en particular, si varios tenedores sucesivos de los productos, que habían sido despachados a consumo, podían estar obligados al pago del impuesto especial. Después de todo, esa posibilidad está corroborada por la finalidad de la Directiva, a saber, velar por que la deuda tributaria sea efectivamente recaudada.

47. La doctrina también ha defendido la pertinencia del criterio adoptado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Gross.[16]

48. Como ya declaró con acierto el Upper Tribunal (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo) en la sentencia B&M Retail Ltd v HMRC[17] —asunto que no versaba directamente sobre el artículo 33 de la Directiva sino que tenía más bien por objeto la interpretación del artículo 7 de la Directiva y la responsabilidad derivada de dicha disposición, pero que resulta pertinente para el caso de autos— «en nuestra opinión, la sentencia Gross es un claro precedente de que, una vez que los productos sujetos a impuestos especiales que no se han liquidado circulan en el territorio del Estado miembro de destino, las autoridades de dicho Estado miembro pueden decidir a qué tenedores sucesivos de los productos exigir el pago del impuesto, siempre que no se haya practicado una liquidación con anterioridad. Lo anterior es acorde con la política subyacente a la

13 Directiva 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).

14 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; corrección de errores en DO 2013, L 287, p. 90; DO 2016, L 267, p. 2, y en DO 2017, L 7, p. 23).

15 Sentencia de 3 de julio de 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 Véanse, en particular, Rehberg, E., y Ring, N.: «Steuerschuld als „zweiter" Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?», *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, (n. ° 3), p. 51, y Bogaerts, D.: «Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice», *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, n. ° 10, pp. 52 a 53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

Directiva de 2008 […] según la cual incumbe al Estado miembro en cuestión garantizar que se paga el impuesto sobre los productos que se determine que han sido despachados a consumo. La conclusión alcanzada en dicho asunto es por tanto conforme al principio de que debería ser posible practicar una liquidación a una persona que se halla en posesión de los productos respecto de los cuales no se han abonado impuestos especiales, aun cuando dichos productos hayan podido ser despachados a consumo previamente en el mismo Estado miembro, siempre y cuando no se haya liquidado anteriormente el impuesto exigible».

49. En este contexto, procede citar la sentencia de 19 de marzo de 2019 (apartado 66), que considero acertada, en la que el órgano jurisdiccional remitente declaró lo siguiente: «estamos de acuerdo en que el planteamiento subyacente a la Directiva de 2008 es […] que incumbe a cada Estado miembro velar por que el impuesto se satisfaga […] El mercado interior se vería distorsionado si los Estados miembros no adoptasen medidas para garantizar que los productos respecto de los cuales deberían haberse pagado impuestos especiales no puedan circular libremente dentro del mercado interior, junto con productos por los cuales sí se han liquidado tales impuestos. Como el Upper Tribunal (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo) observó asimismo en la sentencia Davison and Robinson, [18] a falta de información pertinente relativa a un despacho a consumo anterior, HMRC debe practicar una liquidación a la persona que se halle en posesión de los productos en cuestión, si ese es el único momento de devengo que puede establecerse. Ha de tenerse en cuenta la alegación formulada por HMRC según la cual cuando, como sucede [con WR] en el presente asunto, un conductor no puede identificar al expedidor, al importador o a su empleador, la única persona a la que se puede exigir el pago del impuesto es el propio conductor. Si no puede practicársele la correspondiente liquidación porque HMRC o un tribunal consideran que dicho conductor no sabía que los productos estaban sujetos a impuestos especiales, la posibilidad de contrabando y fraude aumentan considerablemente. Por lo tanto, según parece, la responsabilidad objetiva constituye una característica aceptada del régimen instaurado por las sucesivas directivas, como se explica al principio […] de la sentencia Greenalls [19]».

50. En efecto, no puedo sino estar de acuerdo con el análisis expuesto en la sentencia Greenalls, en cuyo apartado 4 Lord Hoffmann declaró [con el acuerdo de la mayoría de la House of Lords (Cámara de los Lores, Reino Unido)] que «la Directiva [de 1992] fue adoptada en el marco de la creación de un mercado único sin fronteras fiscales. El principal objetivo de la Directiva era establecer un único conjunto de normas para determinar el momento en el que se devengaba el impuesto, al objeto de evitar situaciones en las que pueda exigirse el impuesto sobre los mismos productos en varios países». En dicha sentencia, la House of Lords (Cámara de los Lores) alegó que una empresa de depósito era objetivamente responsable del impuesto especial sobre vodka que se beneficiaba del levante para la exportación desde el depósito fiscal de la empresa, pero que en algún momento había sido desviado fraudulentamente. Citando la sentencia dictada en el asunto van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), Lord Hoffmann observó (en el apartado 7) que la identidad de la persona o las personas obligadas al pago del impuesto, una vez que los productos han sido «despachados a consumo», es una cuestión que incumbe determinar a los propios Estados miembros. De conformidad con la normativa pertinente, la expresión «despachados a consumo» no estaba calificada por ningún término como «legalmente». En consecuencia, Lord Hoffmann concluyó que la empresa de depósito era objetivamente responsable.

51. Yo también opino que debe considerarse objetivamente responsable a cualquier persona que tenga los productos, como WR.

18 Davison and Robinson Ltd v HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd v Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

52. Estoy de acuerdo con el órgano jurisdiccional remitente cuando, en los apartados 67 y 68 de su sentencia de 19 de marzo de 2019, declara asimismo que «a nuestro parecer, este planteamiento se refleja en el tenor de la Directiva y los Reglamentos. Estamos de acuerdo […] en que el sentido habitual de las expresiones persona "que tenga" y "que realice la entrega" de los productos no exige en modo alguno que la persona conozca la situación fiscal de tales productos. Aunque los principios de equidad y proporcionalidad son, en efecto, piedras angulares tanto del Derecho de la Unión como del sistema de *common law*, no excluyen invariablemente la aplicación de un régimen de responsabilidad objetiva. Consideramos muy convincente el argumento de que, dado el planteamiento subyacente a la Directiva, la atribución de responsabilidad objetiva a un conductor en estas circunstancias no atenta contra los principios de equidad y proporcionalidad […]. Por lo general, se gravan hechos u operaciones objetivos, sin tener en cuenta la disposición mental del contribuyente».

53. Como señaló el Gobierno de los Países Bajos, el sistema de la Directiva confirma dicha interpretación literal de su artículo 33, apartado 3. La Directiva solo impone el requisito del conocimiento en caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo en el sentido de su artículo 8, apartado 1, letra a), inciso ii). La sentencia dictada en el asunto Gross también corrobora este extremo.[20] De esa jurisprudencia resulta que el artículo 33, apartado 3, no puede interpretarse de un modo que entrañe «una mayor incertidumbre en la percepción de los impuestos especiales debido al cruce de una frontera de la Unión».

54. En efecto, cuando se produce un movimiento de este tipo en la práctica siempre se exige una garantía (en la mayor parte de los casos, al expedidor de los productos sujetos a impuestos especiales). De ese modo, se garantiza la recaudación del impuesto especial. Por ello, en el artículo 8, apartado 1, letra a), inciso ii), de la Directiva, el legislador optó por considerar responsables, de entre las personas que han participado en una salida irregular, únicamente a aquellas que tuvieran conocimiento de su carácter irregular, o hubieran debido tenerlo.

55. En los supuestos en los que no existe esa garantía por no ser obligatoria —como sucede en el presente asunto—, el legislador no consideró conveniente imponer el requisito del conocimiento. En consecuencia, el legislador de la Unión no lo incluyó en el artículo 33, apartado 3, de la Directiva.

56. Por lo que respecta a los hechos examinados en el caso de autos —según el enfoque adoptado por las autoridades tributarias nacionales—, el presente asunto no versa sobre una salida irregular del régimen suspensivo previsto en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva, sino sobre la tenencia irregular de productos con fines comerciales en un Estado miembro distinto de aquel en el que se abonó el impuesto, que, según las autoridades tributarias nacionales, da lugar a la obligación de pagar el impuesto con arreglo al artículo 33 de dicha Directiva.

57. No obstante, como señaló la Comisión, la situación es, en esencia, la misma, pues se trata de la tenencia, fuera del régimen suspensivo, de productos respecto de los cuales existe la obligación de pagar impuestos especiales, de modo que tales impuestos son inmediatamente exigibles. La circulación entre Estados miembros de productos sujetos a impuestos especiales no ha de producirse forzosamente con arreglo al régimen suspensivo, pero está no obstante sujeta a un régimen que se le asemeja en gran medida. Ciertamente, desde la perspectiva del Estado miembro de destino, no existen diferencias entre, por un lado, productos que han sido sustraídos irregularmente del régimen suspensivo en otro Estado miembro y llevados a su territorio y, por otro, productos por los que se ha tributado en otro Estado miembro y que luego han sido transportados hasta ese territorio. En ambos casos, los impuestos especiales son inmediatamente exigibles.

20 Sentencia de 3 de julio de 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042), apartados 24 a 27.

58. De las consideraciones que preceden se desprende que el significado del concepto de «tenencia» a efectos del artículo 33, apartados 1 y 3, de la Directiva engloba la mera posesión física.

4. Artículo 38 de la Directiva 2008/118

59. Estoy de acuerdo con la alegación de los Gobiernos neerlandés e italiano y de la Comisión según la cual, en esencia, la anterior conclusión no zanja un asunto como el del litigio principal. No se trata de un caso en el que la circulación de mercancías y el pago de los impuestos especiales se hayan realizado de forma regular. Se trata de un asunto en el que se cometió una irregularidad de modo que el artículo 38 de la Directiva también es potencialmente pertinente para proporcionar una respuesta útil a las cuestiones prejudiciales planteadas. En virtud del artículo 38, se considera deudor del impuesto, entre otros, a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad». Cabe entender que una persona que transporta mercancías y que está en posesión de ellas en el momento en el que se produce la irregularidad «ha participado» en ella, aun cuando haya sido de forma meramente pasiva e involuntaria.

60. En cualquier caso, a mi parecer, la posible pertinencia del artículo 38 de la Directiva para el presente asunto no modifica mi análisis anterior sobre el artículo 33: una persona en la situación de WR está obligada al pago de los impuestos especiales.

61. El artículo 38, apartado 3, de la Directiva determina las personas deudoras del impuesto en caso de irregularidad. Además de aludir a la persona que haya garantizado su pago, se refiere a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad».

62. Convengo con la Comisión y con el Gobierno de los Países Bajos en que, en esencia, una persona que transporta los productos participa en la irregularidad. En cualquier caso, al igual que el artículo 33, apartado 3, de la Directiva, su artículo 38, apartado 3, no exige que el deudor sepa que los productos en cuestión siguen estando sujetos a impuestos especiales.

63. Este planteamiento es acorde con la interpretación amplia que el Tribunal de Justicia realizó en la sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12,[21] de la expresión «cualquier persona que haya participado en la irregularidad» que figura en el artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118.

64. Asimismo, estoy de acuerdo con el Gobierno italiano en que, en el presente asunto, no cabe duda de que la expresión «cualquier persona que haya participado en la irregularidad» puede aplicarse al conductor de camiones WR. Es un profesional que pudo haber adoptado todas las medidas de precaución necesarias para evitar participar involuntariamente en operaciones ilegales de contrabando. De hecho, la atribución de responsabilidad objetiva no solo es importante para garantizar que *alguien* paga los impuestos especiales, sino también como medida disuasoria contra el contrabando.

65. Esta interpretación está avalada por el artículo 8, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva y es además absolutamente coherente con el sistema general de la Directiva, que está concebido para garantizar que no haya lagunas en cuanto a la responsabilidad de las personas que participan en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales.

66. Como subrayó la Comisión, conforme a la lógica de la Directiva, la existencia de un posible derecho de contribución no es un elemento necesario de la responsabilidad solidaria, aun cuando dicho derecho pueda existir en el Derecho nacional aplicable. También es posible que las personas potencialmente obligadas al pago del impuesto alcancen entre ellas acuerdos privados en materia de contribución o indemnización. Tampoco existe ninguna otra disposición o principio del Derecho de la

21 C-579/18, EU:C:2019:875, apartados 34 y 35.

Unión que exija el reconocimiento de tal derecho. Como el Tribunal de Justicia observó en el auto de 22 de noviembre de 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), la cuestión de si el deudor del impuesto especial tiene derecho a obtener su reembolso compete determinarla en exclusiva a los Estados miembros.

67. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la interpretación de la Directiva que se expone en las presentes conclusiones se entiende sin perjuicio de la posibilidad, eventualmente prevista por el Derecho nacional, de que una persona como WR que se ha convertido en deudor de los impuestos especiales en circunstancias como las del litigio principal, ejercite una acción de repetición contra otra persona deudora de dichos impuestos. [22]

IV. Conclusión

68. Por los motivos expuestos, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido) del siguiente modo:

«– El concepto de "tenencia" a los efectos del artículo 33, apartados 1 y 3, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, debe interpretarse en el sentido de que engloba la mera posesión física, como en el caso de WR en el litigio principal.

– Esta misma conclusión se aplica *mutatis mutandis* por lo que respecta al artículo 38 de dicha Directiva, según el cual será deudor del impuesto, entre otros, "cualquier persona que haya participado en la irregularidad". Puede considerarse que una persona que transporta mercancías y que está en posesión de ellas en el momento en el que se produce la irregularidad "ha participado" en ella, aun cuando haya sido de forma meramente pasiva e involuntaria.»

22 Véase, a tal efecto, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875), apartado 44.