SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA
de 2 de abril de 1998 *

En el asunto C-296/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la Court of Appeal, Londres, destinada a obtener, en los litigios pendientes ante dicho órgano jurisdiccional entre

The Queen

y

Commissioners of Customs and Excise,

ex parte: **EMU Tabac SARL,**

The Man in black Ltd,

John Cunningham,

en el que interviene **Imperial Tobacco Ltd,**

una decisión prejudicial sobre 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 L 76, p. 1), modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G. C. Rodríguez Iglesias, Presidente; H. Ragnemalm, M. Wathelet y R. Schintgen, Presidentes de Sala; G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (Ponente), J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de EMU Tabac SARL, The Man in black Ltd y el Sr. Cunningham, por el Sr. Robert Venables, QC, así como por el Sr. Timothy Lyons y la Sra. Amanda Hardy, Barristers;

— en nombre de Imperial Tobacco Ltd, por los Sres. David Vaughan, QC, y Mark Brealey, Barrister;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por los Sres. Stephen Richards y Robert Jay, Barristers;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y Bernd Kloke, Oberregierungsrat del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Fokion Georgakopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. Galateia

Alexaki, Consejera del Servicio especial de lo contencioso comunitario del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. Catherine de Salins, sous-directeur de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. Frédéric Pascal, chargé de mission del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno irlandés, por el Sr. Michael A. Buckley, Chief State Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Michael Collins, SC, y la Sra. Jennifer Payne, Barrister-at-law, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Profesor Sr. Umberto Leanza, jefe del servizio dello contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. Adriaan Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. Franz Cede, Embajador, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. Erik Brattgård, departementsråd del handelsavdelningen del Utrikesdepartementet, en calidad de Agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. Enrico Traversa y Peter Oliver, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de EMU Tabac SARL, The Man in black Ltd y del Sr. Cunningham, representados por los Sres. Robert Venables, Timothy Lyons y la Sra. Amanda Hardy; de Imperial Tobacco Ltd, representada por los Sres. David Vaughan y Mark Brealey; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. Lindsey Nicoll y los Sres. Stephen Richards y Robert Jay; del Gobierno danés, representado por el Sr. Peter Biering, kontorchef del Udenrigsiministeriet, en calidad de Agente; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Fokion Georgakopoulos; del Gobierno francés, representado por el Sr. Frédéric Pascal; del Gobierno irlandés, representado por el Sr. Andreas O'Caoimh, SC, y la Sra. Niamh Hyland, Barrister-at-law; del Gobierno italiano, representado por el Sr. Ivo M. Braguglia; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. Marc Fierstra, adjunct juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente; del Gobierno finlandés, representado por la Sra. Tuula Pynnä, ulkoasiainministeriön lainsäädäntöneuvos, en calidad de Agente; del Gobierno sueco, representado por el Sr. Erik Brattgård, y de la Comisión, representada por los Sres. Enrico Traversa y Peter Oliver, expuestas en la vista de 4 de marzo de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de abril de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 31 de julio de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de septiembre siguiente, la Court of Appeal planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre 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 L 76, p. 1), modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre EMU Tabac SARL (en lo sucesivo, «EMU»), The Man in black Ltd (en lo sucesivo, «MBL») y el Sr. Cunningham, uno de los administradores de esta última sociedad, por un lado, y los Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), por otro, en relación con el gravamen de impuestos especiales sobre cigarrillos.

La legislación británica

3 El apartado 1 del artículo 2 de la Tobacco Products Duty Act 1979 establece que «estarán gravadas con impuestos especiales las labores de tabaco importadas [...] en el Reino Unido». El Excise Goods Regulations 1992 establece quiénes serán sujetos pasivos, así como el momento en el que se devenga la deuda. La Excise Duties (Personal Reliefs) Order 1992 establece determinadas exenciones que, no obstante, carecen de pertinencia para el presente asunto.

La normativa comunitaria aplicable

4 Los Estados miembros debían adaptar sus respectivos ordenamientos jurídicos a la Directiva no más tarde del 31 de diciembre de 1992.

5 El artículo 6 establece:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;

b) la fabricación, incluso irregular, de esos productos fuera del régimen suspensivo;

c) la importación, incluso irregular, de tales productos cuando no se acojan al régimen suspensivo.

2. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.»

6 Según el artículo 7,

«1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

2. Con este fin y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6, en caso de que productos que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, tal como se define en dicho artículo, se entreguen o se destinen a la entrega en el interior de otro Estado miembro, o afectación en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público, el impuesto especial será exigible en ese otro Estado miembro.

3. Está obligada al pago del impuesto, según los casos, la persona que, en el interior de un Estado miembro distinto de aquel en que los productos hayan sido puestos a consumo, tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación, así como el operador profesional o el organismo de derecho público.

4. Los productos a que se hace referencia en el apartado 1 circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el apartado 1 del artículo 18. La forma y el contenido se establecerán con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la presente Directiva.

5. La persona, operador u organismo a que se refiere el anterior apartado 3 deberá cumplir las siguientes obligaciones:

a) presentar, antes de la expedición de la mercancía, una declaración ante la autoridad fiscal del Estado miembro de destino y garantizar el pago de los impuestos especiales;

b) pagar el impuesto correspondiente al Estado miembro de destino de acuerdo con los procedimientos establecidos por dicho Estado miembro;

c) someterse a cualquier control que permita a la Administración del Estado miembro de destino cerciorarse de la recepción de las mercancías así como del pago de los impuestos especiales de que las mismas son objeto.

6. Los impuestos especiales pagados en el primer Estado miembro a que se hace referencia en el apartado 1 se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22.»

7 El artículo 8 dispone:

«En cuanto a los productos adquiridos por particulares para satisfacer sus propias necesidades y transportados por ellos, el principio que rige el mercado interior dispone que los impuestos especiales se perciban en el país en que se hayan adquirido dichos productos.»

8 En cuanto al artículo 9, en sus apartados 1 y 2 dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 6, 7 y 8, se producirá el devengo del impuesto cuando los productos puestos a consumo en un Estado miembro sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro.

En este caso, deberá pagarse el impuesto en el Estado miembro en cuyo territorio se hallen los productos y estará obligado al pago del mismo el tenedor de éstos.

2. Con objeto de determinar que los productos a que se refiere el artículo 8 están destinados a fines comerciales, los Estados miembros deberán tener en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

— estatuto comercial y motivos del tenedor de los productos;

— lugar en que se encuentran dichos productos o, en su caso, modo de transporte utilizado;

— cualquier documento relativo a dichos productos;

— naturaleza de los productos;

— cantidad de dichos productos.

En lo que respecta a la aplicación del quinto guión del párrafo primero, los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a:

a) *Labores de tabaco*

cigarrillos	800 unidades
cigarritos (cigarros con un peso máximo de 3 g/unidad)	400 unidades
cigarros	200 unidades
tabaco para fumar	1,0 kg

b) *Bebidas alcohólicas*

bebidas espirituosas	10 l
productos intermedios	20 l
vinos (de los cuales 60 l como máximo de vinos espumosos)	90 l
cervezas	110 l

Irlanda estará autorizada a aplicar, hasta el 30 de junio de 1997, niveles indicativos que no podrán ser inferiores a 45 litros para los vinos (de los cuales 30 litros como máximo de vinos espumosos) y a 55 litros para las cervezas.»

9 El artículo 10 establece:

«1. Los productos objeto de impuestos especiales que sean adquiridos por personas que no sean depositarios autorizados, operadores registrados u operadores no registrados, y enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o

a cargo del mismo, estarán gravados por impuesto especial en el Estado miembro de destino. A los efectos del presente artículo, se considerará como Estado miembro de destino el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. Con este fin, la entrega de productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, que dé lugar a envío o transporte de los mismos con destino a una persona de las citadas en el apartado 1 domiciliada en otro Estado miembro y que sean enviados o transportados en forma directa o indirecta por el vendedor o por cuenta de éste, dará lugar a la exigibilidad del impuesto especial sobre dichos productos en el Estado miembro de destino.

3. El impuesto especial del Estado miembro de destino será exigible al vendedor en el momento de efectuarse la entrega. No obstante, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones a fin de establecer que el sujeto pasivo del impuesto especial sea un representante fiscal distinto, a su vez, del destinatario de los productos. Dicho representante fiscal estará establecido en el Estado miembro de destino y reconocido por las autoridades fiscales del mismo.

El Estado miembro en el que esté establecido el vendedor deberá asegurarse de que éste cumpla las siguientes obligaciones:

— garantizar el pago de los impuestos especiales, en las condiciones establecidas por el Estado miembro de destino, antes del envío de los productos y asegurarse del pago de los impuestos después de la llegada de los productos;

— llevar una contabilidad de las entregas de los productos.

4. En el caso contemplado en el apartado 2, los impuestos especiales que hayan sido pagados en el primer Estado miembro se devolverán de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 22.

5. Los Estados miembros podrán establecer, siempre que respeten el derecho comunitario, modalidades específicas de aplicación de la presente disposición para los productos objeto de impuestos especiales que sean objeto de una normativa nacional concreta en lo que se refiere a la distribución compatible con el Tratado.»

El litigio principal

10 EMU es una sociedad luxemburguesa, filial de The Enlightened Tobacco Co. (en lo sucesivo, «ETC»), que está especializada en la venta de labores de tabaco en el Gran Ducado de Luxemburgo.

11 MBL es una sociedad británica, asimismo filial de ETC, que, desde noviembre de 1994, recibe de particulares, a los que ofrece sus servicios y que residen en el Reino Unido, pedidos de cigarrillos y de tabaco que deben adquirirse a EMU. Los particulares cursan dichos pedidos para satisfacer sus propias necesidades, sobre la base de un precio establecido en francos luxemburgueses, a través de MBL, que compra las mercancías y organiza su importación en el Reino Unido a través de un transportista privado en nombre y por cuenta de esos particulares, mediante el pago de una comisión. Ningún cliente puede comprar más de 800 cigarrillos de una vez.

12 Las condiciones según las cuales se efectúan dichas operaciones fueron estipuladas en un acuerdo celebrado entre EMU y MBL el 14 de noviembre de 1994.

13 Entre otros pactos, se previó que EMU abriría y mantendría una cuenta de crédito de compras a nombre de MBL respecto a todas las compras que efectuaran los particulares a través de MBL.

14 Por su parte, MBL se comprometió a ingresar directamente en cuentas bancarias en Londres o en Luxemburgo las cantidades recibidas de los clientes. Garantizó el pago de modo irrevocable según las condiciones de pago habituales de EMU contra recibo de los estados mensuales de la cuenta de crédito de compras. Además MBL se comprometió a que todas las variaciones que sufriera el precio de los productos en UKL a causa de fluctuaciones del tipo de cambio se compensarían mediante incrementos o reducciones de la comisión que percibía de los particulares.

15 Los contratos de compraventa de los productos se celebran en el Gran Ducado de Luxemburgo, país en el que tiene lugar, asimismo, la transmisión de la propiedad. El Derecho aplicable es el inglés.

16 Los tipos de los impuestos especiales son generalmente más elevados en el Reino Unido que en el Gran Ducado de Luxemburgo.

17 Durante el año 1995, los Commissioners acordaron el comiso en Dover de una determinada cantidad de labores de tabaco que estaba siendo importada, según autoriza la legislación de su Estado cuando los impuestos especiales deben pagarse en éste.

18 EMU, MBL y el Sr. Cunningham interpusieron un recurso contencioso-administrativo contra este comiso. Solicitaban al Juez, por un lado, que declarara que no se habían devengado los impuestos especiales británicos y que el comiso de las labores de tabaco de que se trata era ilegal y, por otra, que dictara una orden conminatoria que prohibiera a los Commissioners decomisar los productos importados en el marco de su plan. Consideran, en efecto, que los impuestos especiales deben pagarse en el Gran Ducado de Luxemburgo y que, por consiguiente, los referidos productos están exentos de tales impuestos en el Reino Unido, lo cual da lugar a una considerable reducción de su precio, que puede llegar hasta el 40 % en algunos casos.

19 Dado que el recurso fue desestimado, mediante escrito de 30 de mayo de 1995, los demandantes en el procedimiento principal interpusieron un recurso de apelación ante la Court of Appeal.

20 Por considerar que la solución del litigio dependía de la interpretación de la Directiva y, particularmente, de su artículo 8, el órgano jurisdiccional nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) La Directiva 92/12/CEE, y concretamente su artículo 8, ¿produce el efecto de impedir que se graven con impuestos especiales las mercancías en un Estado miembro A, en el caso de que:

i) las mercancías se adquieran para satisfacer las necesidades de un particular establecido en el Estado miembro A,

ii) tales mercancías se adquieran en el Estado miembro B por un agente que actúa en nombre de dicho particular,

iii) el agente se ocupe de organizar el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A y

iv) el propio particular no se desplace con las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A?

2) En el caso de se haya diseñado comercialmente y adoptado para fines comerciales un plan según el cual las compras efectuadas en el Estado miembro B para satisfacer las necesidades de un particular del Estado miembro A se realizan por un agente por cuenta de dicho particular y dichas compras se transportan del Estado miembro B al Estado miembro A en cumplimiento de acuerdos celebrados por dicho agente, ¿produce la Directiva 92/12/CEE el efecto de impedir que estas compras sean gravadas con impuestos especiales en el Estado miembro A?»

21 De la resolución de remisión se desprende que, mediante sus dos cuestiones el órgano jurisdiccional nacional pretende, en sustancia, que se dilucide si la Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se perciban impuestos especiales en un Estado miembro A sobre mercancías puestas al consumo en un Estado miembro B, donde son adquiridas a una sociedad X para satisfacer las necesidades de particulares establecidos en el Estado miembro A a través de una sociedad Y, que interviene en calidad de agente en nombre de dichos particulares y a cambio de una contraprestación, teniendo en cuenta que el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A también ha sido organizado por la sociedad Y por cuenta de los particulares y realizado por un transportista profesional a título oneroso.

22 Con carácter preliminar debe señalarse que de la Directiva se desprende que su objetivo consiste en establecer algunas normas sobre la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y ello, especialmente, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros.

23 Además, debe señalarse que, como se deriva de los considerandos tercero, quinto, sexto y undécimo, la Directiva establece una distinción entre, por un lado, las mercancías cuya tenencia obedece a fines comerciales y que, durante el transporte, deben ir acompañadas de documentos y, por otra, las mercancías cuya tenencia obedece a fines personales.

24 En relación con estas últimas mercancías procede señalar que, en la medida en que el artículo 8 establece que los impuestos especiales deberán pagarse en el Estado miembro en el que se hayan adquirido, no exige ningún documento con ocasión de su transporte hacia otro Estado miembro.

25 No obstante, la aplicación del artículo 8 exige que se cumplan algunos requisitos. Así, las mercancías sujetas a impuestos especiales deben haber sido adquiridas por un particular para satisfacer sus propias necesidades y ese particular debe haber efectuado su transporte.

26 Estos requisitos permiten determinar el carácter estrictamente personal de la tenencia de las mercancías sujetas a impuestos especiales, adquiridas en un Estado y posteriormente transportadas a otro.

27 Los demandantes en el procedimiento principal sostienen, en primer lugar, que dicha disposición puede aplicarse a una situación como la que es objeto de examen en el asunto principal, en la cual la compra de las mercancías sujetas a impuestos especiales se ha efectuado a través de un agente que también ha organizado su transporte.

28 En apoyo de su tesis los demandantes en el procedimiento principal alegan que el brocardo procedente del Derecho romano *qui facit per alium facit per se,* en cuya virtud la persona que actúa a través de un mandatario debe ser tratada del mismo modo que si hubiera actuado por sí misma, constituye un principio general en algunos ordenamientos jurídicos y, particularmente, en el ordenamiento jurídico inglés, que es vinculante en el presente asunto, máxime cuando ni la versión inglesa de la Directiva ni las versiones francesa, italiana, española, alemana, neerlandesa o portuguesa excluyen la posibilidad de recurrir a un mandatario.

29 No puede admitirse este razonamiento.

30 En primer lugar, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que el ordenamiento jurídico comunitario no pretende, en principio, definir sus conceptos inspirándose en un ordenamiento jurídico nacional o en varios de ellos, si no se establece expresamente (sentencia de 14 de enero de 1982, Corman, 64/81, Rec. p. 13, apartado 8). Ahora bien, el texto del artículo 8 de la Directiva no contiene ninguna referencia expresa a los ordenamientos jurídicos nacionales.

31 Además, aun suponiendo que el citado principio sea común a todos los Estados miembros, debe señalarse, siguiendo al Abogado General, que se trata de un

principio de Derecho civil y, más concretamente, del ámbito del Derecho de obligaciones, que no ha de ser necesariamente aplicable en Derecho tributario, cuyos objetivos son de carácter autónomo.

32 Por último, procede señalar que cuando, el legislador comunitario ha querido hacer referencia en la Directiva al supuesto de la intervención de un tercero, lo ha hecho de forma expresa mediante una fórmula *ad hoc*. Así sucede en el apartado 3 del artículo 9 y en el apartado 1 del artículo 10.

33 Ahora bien, debe señalarse que en relación con el artículo 8 ninguna de las versiones lingüísticas prevé explícitamente semejante intervención y que, por el contrario, las versiones danesa y griega indican de una forma especialmente clara que para que los impuestos especiales deban pagarse en el país en que se realiza la compra, el adquirente debe realizar personalmente el transporte de los productos sujetos al impuesto.

34 Los demandantes en el procedimiento principal reconocen que estas dos últimas versiones excluyen la intervención de un tercero como mandatario. No obstante, consideran que se debe prescindir de ellas por estar en contradicción con las demás versiones lingüísticas, dado que la población de esos dos Estados miembros tan sólo representaba el 5 % de la población de los doce Estados miembros en el momento en que se adoptó la Directiva y que los nacionales de los demás Estados miembros no comprenden fácilmente su lengua.

35 A este respecto, procede señalar que sólo existe contradicción entre las versiones danesa y griega, por un lado, y las demás versiones lingüísticas, por otro, si se sigue el razonamiento formulado por los demandantes en el procedimiento principal.

36 Además, desdeñar dos versiones lingüísticas, como proponen los demandantes en el procedimiento principal, estaría en contradicción con la reiterada jurisprudencia

del Tribunal de Justicia, según la cual la necesidad de una interpretación uniforme de los actos comunitarios excluye la posibilidad de que, en caso de duda, el texto de una disposición sea considerado aisladamente y, en cambio, exige que sea interpretado y aplicado a la luz de las versiones redactadas en las demás lenguas oficiales (véase, especialmente, la sentencia de 12 de julio de 1979, Koschniske, 9/79, Rec. p. 2717, apartado 6). Por último, en principio, debe reconocerse el mismo valor a todas las versiones lingüísticas, sin que pueda variar en función de la importancia de la población de los Estados miembros que utilice la lengua de que se trate.

37 De cuanto precede se deduce que el artículo 8 de la Directiva no puede aplicarse cuando la compra y/o el transporte de mercancías sujetas a impuestos especiales se haya realizado a través de un agente. Por lo tanto, no concurren los requisitos para la aplicación del artículo 8 en la situación considerada por el órgano jurisdiccional remitente.

38 Los demandantes en el procedimiento principal señalan, además, que el principio de seguridad jurídica, tal como reiteró, particularmente, la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), supone que la Directiva debe interpretarse de manera tal que se reconozca a favor de los particulares el beneficio de cualquier ambigüedad en la medida en que ésta pueda tener consecuencias de carácter económico.

39 A este respecto, debe señalarse que la existencia de una posible ambigüedad en una disposición sólo puede determinarse teniendo en cuenta su contexto (véase, especialmente, la sentencia de 17 de noviembre de 1983, Merck, 292/82, Rec. p. 3781, apartado 12).

40 Ahora bien, como ya se ha demostrado en la presente sentencia, concretamente en el apartado 33, de la Directiva se desprende claramente que en ningún momento el legislador comunitario quiso referirse a la intervención de un agente en el marco del artículo 8. En consecuencia, esta disposición no presenta ninguna ambigüedad.

41 Los demandantes en el procedimiento principal sostienen, en segundo lugar, que si debiera interpretarse el artículo 8 en el sentido de que no se aplica en caso de la intervención de un agente, se aplicaría el artículo 6 con la consecuencia de que, en el caso de autos, los impuestos especiales serían exigibles exclusivamente en el Gran Ducado de Luxemburgo, país en el que tiene lugar la puesta a consumo.

42 A este respecto, procede señalar que, si bien el artículo 6 establece que el impuesto se devenga en el momento de la puesta a consumo de los productos en un Estado miembro, ello no excluye, sin embargo, la posibilidad de que, en virtud de los artículos 7, 9, o 10, los impuestos especiales se perciban posteriormente en otro Estado miembro, pudiendo devolverse los impuestos que, en su caso, se hayan pagado en el primer Estado, en virtud del apartado 6 del artículo 7 o del apartado 4 del artículo 10.

43 Ahora bien, tanto el artículo 7 como el artículo 10 de la Directiva pueden referirse a una situación como la expuesta por el órgano jurisdiccional remitente.

44 En primer lugar, el artículo 10 establece, en su apartado 2, que la entrega de productos objeto de impuestos especiales que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, que dé lugar al envío o al transporte de tales productos con destino a una persona establecida en otro Estado miembro que no tenga la condición de depositario autorizado, de operador registrado o no registrado, y que sean enviados o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de éste, dará lugar a la exigibilidad del impuesto especial sobre dichos productos en el Estado miembro de destino.

45 Esta última disposición se redactó de manera que englobara no sólo el supuesto del transporte o del envío por parte del propio vendedor, sino también, y de forma mucho más amplia, todos los supuestos de envío o de transporte por cuenta del vendedor.

46 Además, la fórmula utilizada en dicha disposición demuestra claramente que el legislador comunitario está más interesado en la naturaleza objetiva de las operaciones que en la forma jurídica que se les atribuye.

47 A este respecto procede señalar que, en el asunto principal, EMU y MBL son filiales de una misma sociedad y que, por ello, puede considerarse que forman parte de la misma entidad económica a pesar de que constituyan personas jurídicas distintas (véase la sentencia de 12 de julio de 1984, Hydrotherm, 170/83, Rec. p. 2999, apartado 11).

48 Además, de la resolución de remisión se deduce que MBL no actúa a instancia de los particulares que representa, sino que propone a éstos los pedidos de tabaco y de cigarrillos que posteriormente son cursados exclusivamente a EMU, el vendedor. Por último, MBL y EMU definieron con carácter general el marco de su cooperación en un convenio de 1991 del que se deriva, particularmente, que es MBL, y no los propios compradores, quien soporta los riesgos inherentes a la evolución de los tipos de cambio.

49 Por consiguiente, procede considerar que, aunque MBL haya actuado como agente de los compradores, según el Derecho inglés, las mercancías controvertidas en el asunto principal fueron enviadas o transportadas directa o indirectamente por el vendedor o por su cuenta en el sentido del artículo 10 de la Directiva y que los impuestos especiales son exigibles en el Reino Unido.

50 En relación con la doble imposición que, según los demandantes en el procedimiento principal, resulta de la percepción de impuestos especiales en el Reino Unido, procede señalar que el apartado 4 del artículo 10 establece expresamente que, en el supuesto de que se aplique el apartado 2, se devolverán los impuestos especiales pagados en el Estado miembro en el que haya tenido lugar la puesta a consumo de las mercancías.

51 En lo que atañe al artículo 7, procede señalar que en su apartado 1 establece la percepción de los impuestos especiales en el Estado miembro en el cual los productos, ya puestos a consumo en un primer Estado, sean objeto de tenencia con fines comerciales. El apartado 2 del artículo 7 dispone que, con este fin, en caso de que tales productos se entreguen o se destinen a la entrega, o afectación en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de Derecho público, el impuesto especial será exigible en ese otro Estado miembro.

52 En un caso como el de autos, en el que las mercancías procedentes de un Estado miembro son consignadas a otro Estado miembro con la intervención de un operador que actúa a título oneroso, que ha ofrecido previamente sus servicios a los clientes en este último Estado y que ha organizado la importación de dichas mercancías, debe considerarse que el impuesto especial es exigible en este último Estado miembro.

53 De cuanto precede se deduce que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se perciban impuestos especiales en un Estado miembro A sobre mercancías puestas a consumo en un Estado miembro B donde hayan sido adquiridas a una sociedad X para satisfacer las necesidades de particulares establecidos en el Estado miembro A a través de una sociedad Y, que interviene en calidad de agente de esos particulares y a cambio de una contraprestación, teniendo en cuenta que el transporte de las mercaderías del Estado miembro B al Estado miembro A también ha sido organizado por la sociedad Y por cuenta de los particulares y realizado por un transportista a título oneroso.

Costas

54 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, danés, alemán, helénico, francés, irlandés, italiano, neerlandés, austriaco, finlandés y sueco, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la Court of Appeal mediante resolución de 31 de julio de 1995, 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, modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se perciban impuestos especiales en un Estado miembro A sobre mercancías puestas a consumo en un Estado miembro B donde hayan sido adquiridas a una sociedad X para satisfacer las necesidades de particulares establecidos en el Estado miembro A a través de una sociedad Y, que interviene en calidad de agente de dichos particulares y a cambio de una contraprestación, teniendo en cuenta que el transporte de las mercancías del Estado miembro B al Estado miembro A también ha sido organizado por la sociedad Y por cuenta de los particulares y realizado por un transportista a título oneroso.

Rodríguez Iglesias Ragnemalm Wathelet

Schintgen Mancini

Moitinho de Almeida Murray Puissochet

Hirsch Jann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 2 de abril de 1998.

El Secretario

R. Grass

El Presidente

G. C. Rodríguez Iglesias