Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PRIIT PIKAMÄE
presentadas el 26 de septiembre de 2024[1]

Asunto C-596/23 [Pohjanri][i]

B UG,
con intervención de:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia)]

«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 36 — Compra a través de Internet de productos sujetos a un impuesto especial en otro Estado miembro — Productos expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este — Transporte por un transportista recomendado por el vendedor — Normativa nacional que considera al vendedor deudor de los impuestos especiales exigibles en el Estado miembro de destino»

1. En el presente asunto, el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia) plantea al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 36, apartado 1, 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.[2]

2. El Tribunal de Justicia tendrá la ocasión de pronunciarse por primera vez sobre el alcance de esa disposición de la Directiva 2008/118, indicando el grado de implicación del vendedor en el transporte de productos sujetos a un impuesto especial que permite identificar una «venta a distancia» para concluir de este modo que el vendedor es deudor de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino de esos productos.

[1] Lengua original: francés.

[i] La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

[2] DO 2009, L 9, p. 12.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Resultan pertinentes en el presente asunto los artículos 32, 33, 34 y 36 de la Directiva 2008/118, así como el artículo 33 de la Directiva 2006/112/CE. [3]

Derecho finlandés

Marco jurídico en vigor en 2020

4. La Directiva 2008/118 fue traspuesta en Finlandia mediante la valmisteverotuslaki (182/2010) [Ley de Impuestos Especiales (182/2010); en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»]. En el presente asunto, se aplica la versión de esa ley vigente en 2020.

5. Los principios que rigen la percepción del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas adeudado en ese Estado, así como la cuantía de este impuesto, se establecen en la laki alkoholi-ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) (Ley del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas).

6. Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Ley de Impuestos Especiales, esta Ley es aplicable a la recaudación de impuestos especiales, en particular, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, salvo que se disponga otra cosa en una ley especial en materia de impuestos especiales.

7. De conformidad con el artículo 6, punto 11, de la Ley de Impuestos Especiales, se considera «venta a distancia» a los efectos de dicha Ley una venta en que una persona distinta de un depositario autorizado o de un destinatario registrado o destinatario provisionalmente registrado, residente en Finlandia y que no ejerce una actividad económica por cuenta propia, adquiere mercancías sujetas a un impuesto especial y despachadas a consumo en otro Estado miembro y que son expedidas o transportadas a Finlandia directa o indirectamente por el propio vendedor a distancia o por un tercero por cuenta de este.

8. A tenor del artículo 6, punto 12, de la Ley de Impuestos Especiales, se considera «vendedor a distancia» el vendedor que vende productos con destino a Finlandia con arreglo al punto 11 de dicho artículo.

9. El artículo 72, párrafo primero, de dicha Ley prevé que no se percibirá el impuesto especial sobre los productos que hayan sido despachados a consumo en otro Estado miembro si son adquiridos por un particular para uso propio y él mismo los transporta a Finlandia.

10. Según el artículo 74, párrafo primero, de la citada Ley, cuando un particular adquiere, en otro Estado miembro de forma distinta a la prevista en el artículo 72 de esa misma Ley o mediante venta a distancia, productos para uso propio sujetos a impuestos especiales y estos productos son transportados a Finlandia por otro particular o por un operador profesional, queda sujeto a los impuestos especiales. Toda persona que intervenga en el transporte o que esté en posesión de los

[3] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

referidos productos en Finlandia responderá también de los impuestos especiales adeudados por el particular que adquirió los productos sujetos a impuestos especiales, como si de su propia deuda se tratara.

11. Con arreglo al artículo 79, párrafo primero, de la Ley de Impuestos Especiales, se perciben impuestos especiales por las mercancías vendidas con destino a Finlandia por medio de venta a distancia. El párrafo segundo de dicho artículo establece que el vendedor a distancia será el sujeto pasivo de esos impuestos. Si dispone de un representante fiscal, será este quien adeude los referidos impuestos en lugar del vendedor a distancia. El vendedor a distancia responde de los impuestos especiales adeudados por su representante fiscal como si de su propia deuda se tratara. De conformidad con el párrafo tercero del mencionado artículo, los impuestos especiales serán exigibles en el momento de la entrega en Finlandia de productos sujetos a dichos impuestos. Los impuestos especiales se pagarán según las normas vigentes en la fecha de entrega de los productos en Finlandia.

Trabajos preparatorios del artículo 74 de la Ley de Impuestos Especiales

12. La motivación de la adopción del artículo 74 de la Ley de Impuestos Especiales, según resulta del proyecto de Ley de Impuestos Especiales del Gobierno (HE 263/2009 vp, p. 46), tiene el siguiente tenor:

«Esta disposición regulará el caso de que un particular adquiera para uso propio, en otro Estado miembro, productos sujetos a impuestos especiales, de forma distinta a la prevista en el artículo 72 de esa Ley o mediante venta a distancia. En tal caso, el particular no transportará por sí mismo los productos a Finlandia, sino que se encargará de ello otro particular o un operador profesional. Esto significa que, por ejemplo, un particular podrá adquirir productos por Internet en otro Estado miembro y organizar él mismo el transporte de estos a Finlandia, sin que el vendedor o un tercero por cuenta de este intervenga en la organización del transporte.

[…]

Los productos tributarán con independencia de que hayan sido importados en Finlandia por un operador profesional (por ejemplo, un transportista o un servicio de correos) u otro particular. La diferencia esencial respecto a la venta a distancia consistirá en que el vendedor o la persona que actúe por cuenta de este no intervendrá en modo alguno en el transporte de las mercancías ni en la organización del transporte. En cambio, si, por ejemplo, el vendedor en su sitio web indica al comprador que debe recurrir a los servicios de determinadas empresas de transporte, se tratará de una venta a distancia en la que el vendedor a distancia o su representante fiscal quedarán obligados a pagar los impuestos especiales en el Estado miembro de destino.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13. La sociedad B UG operaba un sitio web, disponible asimismo en finlandés, por medio del cual los clientes podían adquirir, en una tienda en línea, distintas marcas de bebidas alcohólicas de baja y alta graduación.

14. El 20 de abril de 2020, la autoridad aduanera se incautó en Finlandia de una remesa de bebidas alcohólicas remitida por B UG desde Alemania a Finlandia y dirigida a un particular. La incautación se llevó a cabo en virtud del artículo 103 de la Ley de Impuestos Especiales, con el fin de determinar si en la importación de las bebidas alcohólicas se habían respetado las disposiciones de dicha Ley.

15. La Administración tributaria requirió al comprador, que había hecho su pedido en el sitio web de B UG, que proporcionase información sobre la forma en que se había desarrollado el pedido y sobre la organización del transporte.

16. Según la información proporcionada por ese particular, el 25 de junio de 2020, cuando realizó el pedido en la tienda en línea de B UG, apareció publicidad de los servicios de transporte prestados por las empresas X, Y y Z. Así, cada vez que se añadía un producto a la cesta de la compra se actualizaban el peso del pedido y el importe del transporte. Una vez efectuado el pago del pedido de bebidas alcohólicas, en el sitio web de B UG apareció un recordatorio relativo a la gestión del transporte. Según dicho particular, ese recordatorio contenía enlaces directos a los sitios web de los transportistas. El particular eligió a la empresa X para el transporte de su pedido. Al hacer clic en el enlace «X», fue redirigido al sitio web de X. En esa página introdujo sus datos de contacto, pero ninguna información sobre el pedido, como, por ejemplo, el número de este. Pagó el importe del transporte directamente a X en la página web de esta empresa.

17. En apoyo de sus alegaciones, la Administración tributaria presentó una captura de pantalla del 16 de junio de 2020 donde aparecen indicaciones sobre las modalidades de entrega que figuran en el sitio web de B UG y una captura de pantalla del 24 de junio de 2020 con las condiciones de entrega que constan en ese sitio web. De dichas capturas se desprende, en su opinión, que B UG no se encarga ella misma del transporte de los productos, sino que ofrece a sus clientes la posibilidad de recoger su pedido o de elegir un transportista, algunos de ellos mencionados en el sitio web de B UG como posibles opciones. La Administración tributaria señala que, además, esas capturas ponen de manifiesto que la citada sociedad informó a sus clientes de la obligación de pagar impuestos en Finlandia.

18. Mediante resolución de 21 de agosto de 2020, la Administración tributaria aplicó a B UG un impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas por las bebidas alcohólicas incautadas y una multa tributaria por un importe total de 1 645,83 euros. Consideró que las bebidas alcohólicas en cuestión habían sido expedidas o transportadas a Finlandia directa o indirectamente por esa sociedad o por cuenta de ella y que, por consiguiente, dicha sociedad había actuado como vendedor a distancia y estaba obligada a satisfacer en Finlandia los impuestos especiales.

19. B UG interpuso recurso administrativo contra esa resolución ante la Administración tributaria. Mediante resolución de 1 de junio de 2021, la Administración tributaria desestimó dicho recurso.

20. B UG recurrió la resolución de la Administración tributaria de 1 de junio de 2021 ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki). Solicitó que se anulase dicha resolución de la Administración tributaria y se revocasen todos los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas cuyo pago le había sido ordenado.

21. El Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki) se pregunta si B UG intervino en el transporte de las bebidas alcohólicas que había vendido a través de su sitio web de modo que debe considerarse que está obligado al pago de impuestos especiales

en Finlandia en calidad de vendedor a distancia de esas bebidas alcohólicas. Precisa que el particular que adquirió esos productos en Alemania los compró a B UG para uso propio y abonó los gastos de transporte de esos productos directamente al transportista.

22. Según dicho órgano jurisdiccional, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no ofrece ninguna respuesta a la cuestión de cómo se ha de interpretar la expresión «directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», recogida en el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.

23. Ese tribunal considera que, en el presente asunto, debe dilucidarse en particular si B UG intervino directa o indirectamente en el transporte de los productos a otro Estado miembro a efectos del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 al hacer referencia, en su sitio web, a diversas empresas de transporte y ofrecer a los compradores información sobre los costes del transporte resultantes. Además, el órgano jurisdiccional remitente observa que en el sitio web del vendedor figuraba un enlace al sitio web de los transportistas y que, cuando se pinchaba ese enlace, el sitio web del vendedor transmitía automáticamente al sitio web del transportista información relativa a los productos que se habían de transportar.

24. En estas circunstancias, el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone la Directiva [2008/118], en particular su artículo 36, relativo a la venta a distancia, a una interpretación del Derecho nacional con arreglo a la cual se considera que un vendedor de productos sujetos a impuestos especiales establecido en otro Estado miembro interviene en el transporte de los productos al Estado miembro de destino y que es deudor de los impuestos especiales por la venta a distancia en dicho Estado miembro, solamente por indicar al comprador en su sitio web que debe utilizar los servicios de una determinada empresa de transporte?

2) ¿Ha expedido o transportado directa o indirectamente productos sujetos a impuestos especiales en el sentido del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, y es deudor del impuesto por la venta a distancia a efectos de dicha Directiva, un vendedor que en su sitio web recomendaba determinadas empresas de transporte e informaba de los costes del transporte resultantes para el comprador, cuando los costes del transporte fueron facturados por una empresa de transporte a la cual se facilitaron los datos de los productos que se debían transportar sin que interviniera en ello el comprador? ¿Es relevante para la respuesta a esta cuestión el hecho de que, para el transporte de los productos, el comprador hubiera celebrado un contrato aparte con el transportista mencionado en el sitio web del vendedor?»

Análisis

Sobre el alcance de las cuestiones prejudiciales

25. Conviene señalar, de entrada, que la segunda cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente versa sobre la interpretación del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 a la luz de las circunstancias fácticas del asunto, mientras que la primera de ellas, con

un alcance más limitado, parece referirse a la compatibilidad de la interpretación del artículo 74 de la Ley de Impuestos Especiales, según figura en el proyecto de ley del Gobierno finlandés, con dicho artículo 36, apartado 1, el cual transpone al Derecho nacional.

26. Dado que, en realidad, ambas cuestiones suscitan el mismo interrogante sobre el alcance del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en particular de la expresión «expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», pueden abordarse conjuntamente.

Sobre el fondo

27. El objetivo de la Directiva 2008/118 es garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior mediante la libre circulación de las mercancías sujetas a impuestos especiales en la Unión Europea. Para ello, la referida Directiva exige armonizar las legislaciones nacionales que regulan este tipo de impuestos con el fin de garantizar que el concepto de «devengo» del impuesto especial y sus condiciones sean idénticos en todos los Estados miembros. [4]

28. El régimen general de impuestos especiales establecido por dicha Directiva se aplica únicamente a los productos enumerados en su artículo 1, apartado 1, entre los que figuran las bebidas alcohólicas.

29. La eficacia de este régimen requiere que la sujeción al impuesto especial tenga lugar en el momento en que uno de estos productos aparezca en el mercado interior, mientras que los impuestos especiales deben devengarse lo más cerca posible del consumidor final.

30. El legislador de la Unión ha plasmado estas exigencias de la manera que se indica a continuación. De conformidad con el artículo 2 de la Directiva 2008/118, el hecho imponible del impuesto especial consiste en la fabricación o la importación de dichos productos en el territorio de la Unión. El artículo 7, apartado 1, de la citada Directiva establece la regla general de que el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro del despacho a consumo, [5] y el artículo 9, párrafo primero, de esa misma Directiva precisa que 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 el despacho a consumo.

31. Las disposiciones del capítulo V de la Directiva 2008/118 («Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo») se refieren a situaciones en las que, después del despacho a consumo de un producto sujeto al impuesto especial y tras el pago del impuesto especial correspondiente, el producto ha circulado dentro de la Unión. Esas disposiciones responden a la exigencia de garantizar el respeto del principio de territorialidad fiscal en virtud del cual el pago del impuesto especial debe efectuarse en el país de consumo real, y de evitar la doble imposición del producto de que se trata.

[4] Véase, en particular, el considerando 8 de la Directiva 2008/118.

[5] El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/18 define el concepto de «despacho a consumo» como sigue: «a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo; b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional; c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo; d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación».

32. Mientras que el artículo 32 de la Directiva 2008/118 dispone que los impuestos especiales se aplican exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido los productos cuando los compra y transporta de un Estado miembro a otro un particular para su uso propio, los artículos 33 y 36 de dicha Directiva establecen excepciones a la regla general que figura en el artículo 7 de la referida Directiva, en la medida en que disponen que los impuestos especiales de un producto ya despachado a consumo se devengan en un momento *posterior* al despacho a consumo.

33. Según el artículo 33 de la Directiva 2008//118, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 36 de esa misma Directiva, en caso de que productos ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, los impuestos especiales pasan a ser exigibles en este último Estado miembro. En ese caso, la persona obligada al pago de esos impuestos será la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación.

34. El artículo 36 de esa Directiva, cuya interpretación se solicita en el presente asunto, se refiere a la venta a distancia y establece que los productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro, que sean adquiridos por una persona que no sea un depositario autorizado o un destinatario registrado establecido en otro Estado miembro que no ejerza actividades económicas independientes y que sean expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino. En este caso, la persona obligada al pago de los impuestos especiales será el vendedor.

35. El artículo 32 de la Directiva 2008/118 no es aplicable en el presente asunto. Aunque consta, en efecto, que el particular que ha adquirido los productos de que se trata los ha comprado para uso propio, también ha quedado acreditado que no ha transportado él mismo esos productos de Alemania a Finlandia. [6]

36. El órgano jurisdiccional remitente debe determinar si la remesa de bebidas alcohólicas incautada por las autoridades aduaneras finlandesas había sido objeto de una «venta a distancia» en el sentido del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en cuyo caso B UG estaría obligada a abonar impuestos especiales, así como la multa tributaria, resultantes de la resolución adoptada por la Administración tributaria finlandesa el 21 de agosto de 2020. En caso contrario, se trataría necesariamente de una compra a distancia, comprendida en el ámbito del artículo 33 de dicha Directiva, de modo que los obligados al pago de los impuestos especiales correspondientes serían los clientes de B UG, en lugar de dicha sociedad.

37. ¿Cómo debe interpretarse pues la expresión «expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este» y, en particular, la intervención *indirecta* del vendedor?

38. El tenor del artículo 36 de la Directiva 2008/118 no proporciona ningún elemento que permita aclarar esa cuestión y, hasta el momento, el Tribunal de Justicia no ha tenido que pronunciarse al respecto.

[6] Véase, a este respecto, la sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733).

39. Debe señalarse, no obstante, que, en la sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), el Tribunal de Justicia sentó los principios fundamentales para la interpretación de esa disposición.[7]

40. En el asunto que dio origen a esa sentencia, MLB, una sociedad establecida en Reino Unido, ofrecía sus servicios y ejecutaba pedidos de cigarrillos y de tabaco cursados por particulares que residían en Reino Unido. MLB adquiría esos productos a EMU, sociedad establecida en Luxemburgo y perteneciente al mismo grupo, y los importaba al Reino Unido a través de un transportista privado en nombre y por cuenta de tales particulares, mediante el pago de una comisión.

41. En su sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que esa situación constituía una venta a distancia y no una compra por un particular, debido, en primer término, a que MLB (y no así los particulares que representaba) tomaba la iniciativa en cuanto a los pedidos cursados al vendedor y soportaba los riesgos inherentes a la evolución del tipo de interés y, en segundo término, a que EMU y MLB formaban parte de la misma entidad económica.

42. Esa conclusión se explica, en opinión del Tribunal de Justicia, por el hecho de que el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 92/12 «se redactó de manera que englobara no solo 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» y que «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».[8]

43. Ello implica a la vez que debe atribuirse un amplio alcance a la expresión «expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este» y que su interpretación debe reflejar la realidad económica de la operación examinada, al margen de cualquier formalismo. Sin embargo, esta apreciación no es más que el punto de partida del esfuerzo exegético que debe realizar el órgano jurisdiccional remitente.

44. En sus observaciones, la Comisión Europea propone, como ayuda para la interpretación, que se aplique por analogía la sentencia KrakVet Marek Batko.[9]

45. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia se pronunció, en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (IVA), sobre la interpretación de una disposición muy similar al artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, a saber, el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Ese artículo establecía que el lugar de una entrega de bienes «expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta», a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan determinadas condiciones.

7 En dicho asunto, se solicitó al Tribunal de Justicia que interpretara el artículo 10, apartado 1, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), no el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118. Sin embargo, si bien esa última Directiva, única aplicable *ratione temporis* al litigio principal, ha derogado y sustituido la Directiva 92/12 con efectos desde el 1 de abril de 2010, del tenor del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y del artículo 10, apartado 1, de la Directiva 92/12 se desprende que el contenido de dichas disposiciones es sustancialmente el mismo. De ello ha de deducirse que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición sigue siendo aplicable en lo que respecta al artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118. Véase, en tal sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 34.

8 Sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartados 45 y 46.

9 Sentencia de 18 de junio de 2020 (C-276/18, en lo sucesivo, «sentencia KrakVet», EU:C:2020:485), apartados 61 a 63.

46. Según la exposición de los hechos realizada por el órgano jurisdiccional remitente en ese asunto, los productos eran vendidos por un proveedor establecido en un Estado miembro a adquirentes que residían en otro Estado miembro y eran transportados a estos últimos por una sociedad recomendada por dicho proveedor, pero con la que los adquirentes tenían libertad para contratar ese transporte. ¿Debía pues considerarse que esos bienes habían sido expedidos o transportados «por el proveedor o por su cuenta»?

47. La toma en consideración de la realidad económica y mercantil, que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, llevaba a concluir, según el Tribunal de Justicia, que los bienes son expedidos o transportados por cuenta del proveedor si es el proveedor, y no el adquirente, quien toma efectivamente las decisiones que determinan el modo en que estos bienes deben ser expedidos o transportados. El papel del proveedor debe ser pues «*preponderante* por lo que respecta a la iniciativa y a la organización de las etapas esenciales de la expedición o del transporte de los bienes». [10]

48. A continuación, el Tribunal de Justicia indicó cuatro criterios que permiten comprobar si es así.

49. En primer lugar, procede tener en cuenta la importancia que reviste el transporte de esos bienes hacia los adquirentes, a la vista de las prácticas comerciales que caracterizan la actividad ejercida por el proveedor en cuestión. En segundo lugar, es preciso determinar a quién pueden imputarse las decisiones sobre los modos de la expedición o del transporte de los bienes de que se trata. Cabe considerar que la expedición o transporte de los bienes se ha efectuado por cuenta del proveedor cuando los adquirentes no hicieran sino asumir las opciones realizadas por el proveedor, ya se refieran estas a la designación de la sociedad encargada del transporte de los bienes de que se trata o al modo en que tales bienes se expiden o transportan. Una conclusión en ese sentido podría basarse, en particular, en elementos como el reducido número de sociedades recomendadas por el proveedor para el transporte. En tercer lugar, procede preguntarse si quien asume el riesgo derivado de la expedición y de la entrega de los bienes de que se trata es el proveedor o el adquirente. En cuarto lugar, procede apreciar los modos de pago relativos tanto a la entrega de esos bienes como a su expedición o su transporte. Constituye un indicio de la gran implicación del proveedor en el transporte que la adquisición de los bienes y la expedición o el transporte de los mismos sean objeto de una única transacción financiera. [11]

50. Desde mi punto de vista, no creo que concurran los presupuestos necesarios para aplicar por analogía en el presente asunto los criterios enunciados en la sentencia KrakVet, como propugna la Comisión en sus observaciones escritas.

51. Aunque acepto sin ambages que las disposiciones de Derecho derivado en materia de impuestos especiales y las disposiciones correspondientes en materia de IVA pueden interpretarse del mismo modo, no parece que ello esté justificado en el presente asunto a la luz del tenor del artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión examinada en la sentencia KrakVet, y del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118. En efecto, aunque de este último artículo resulta que la intervención indirecta del vendedor en la expedición o transporte de los bienes de que se trata basta para que exista una «venta a distancia», esa

[10] Sentencia KrakVet, apartado 63 (el subrayado es mío).

[11] Sentencia KrakVet, apartados 69 a 78.

intervención no era un requisito necesario para la existencia de una «venta intracomunitaria a distancia de bienes» en el sentido de dicho artículo 33, apartado 1, antes de la modificación introducida en la Directiva 2006/112 por el artículo 2 de la Directiva (UE) 2017/2455. [12]

52. Como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia KrakVet, esa modificación, según la cual los bienes se «expiden o transportan por el proveedor o por su cuenta» incluso cuando el proveedor intervenga *indirectamente* en su transporte o expedición, no era no obstante aplicable *ratione temporis* al litigio principal. [13]

53. De ello resulta que los criterios señalados por el Tribunal de Justicia en esa sentencia no pueden utilizarse en este asunto en la medida en que se concibieron para interpretar el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112, *en su versión anterior a la modificación introducida por la Directiva 2017/2455*.

54. En cambio, en mi opinión, los elementos de interpretación del artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112, *en su versión resultante de esa modificación*, pueden servir para definir el alcance del artículo 36 de la Directiva 2008/118 mediante un razonamiento por analogía.

55. Entre esos elementos conviene tener en cuenta el artículo 5 *bis*, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, [14] que precisamente fue añadido a ese Reglamento de Ejecución para aclarar y definir el criterio de la intervención indirecta en el contexto del IVA. [15]

56. Esa disposición indica las situaciones en las que se considera que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, también cuando el proveedor ha intervenido de manera indirecta en la expedición o transporte de esos bienes. Las tres primeras situaciones son cuando i) el proveedor subcontrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que los entregará físicamente al cliente; ii) un tercero se encargue de la expedición o el transporte de los bienes pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los bienes al cliente, y iii) el proveedor facture y cobre las tasas de transporte al cliente y las remita ulteriormente a un tercero que se encargará de organizar la expedición o el transporte de los bienes. El cuarto supuesto, que considero especialmente pertinente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, se refiere a la situación en la que «el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y a un tercero o facilite de cualquier otra forma a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor».

[12] Directiva del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes (DO 2017, L 348, p. 7).

[13] Sentencia KrakVet, apartados 55 y 56. Véanse, asimismo, las conclusiones de la Abogada General Sharpston presentadas en el asunto KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:81), punto 99, según las cuales lo que se pretendía introducir mediante la Directiva 2017/2455 «era, en efecto, una modificación que *no* representa la interpretación que, en cualquier caso, se debería haber dado al texto actual».

[14] DO 2011, L 77, p. 1.

[15] Véase el considerando 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes (DO 2019, L 313, p. 14).

57. De este modo, el legislador de la Unión incorporó en el citado Reglamento las directrices del Comité del IVA sobre la interpretación de la expresión «expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta» a efectos de la aplicación del artículo 33 de la Directiva 2006/112. Según resulta del documento de trabajo n.º 855 sobre la aplicación de las disposiciones en materia de IVA en relación con las ventas a distancia, [16] tales directrices se impartieron a petición de las administraciones tributarias de Bélgica y del Reino Unido, que habían observado que entre determinadas sociedades se habían alcanzado una serie de acuerdos comerciales con el fin de separar la entrega de bienes de su transporte y, de este modo, evitar declarar y pagar el IVA en el Estado miembro de destino de los bienes. La interpretación que proponía ese Comité traducía la necesidad de luchar contra las *prácticas abusivas* o, más concretamente contra las operaciones que tuvieran como resultado la obtención de una ventaja fiscal, como la aplicación del tipo impositivo posiblemente más bajo del Estado de expedición de los bienes en cuestión o la inaplicación de los derechos especiales por la calificación de la operación como compra a distancia, y que contravinieran el objetivo perseguido por las disposiciones pertinentes, consistente en evitar las distorsiones de la competencia que genera la aplicación del principio de Estado de origen a las operaciones transfronterizas.

58. Inspirada en la necesidad de luchar contra las prácticas abusivas, esa interpretación extensiva ha rebajado el umbral del grado de implicación que resulta necesario para que una expedición o transporte de bienes pueda imputarse al proveedor. Dicho de otro modo, contribuir por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, poner en contacto del cliente con un tercero o facilitar a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor son conductas que permiten concluir que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta.

59. Desde mi punto de vista, debería atribuirse el mismo alcance a la expresión «expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este» que figura en el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.

60. La interpretación por analogía que propongo resulta posible porque el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 recoge la *misma norma de sujeción* que el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112 (el vendedor está obligado al pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino de los bienes cuando se trata de una venta a distancia) y tiene el *mismo tenor* que el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en la versión de este último que es posterior a la modificación realizada por la Directiva 2017/2455. Además, esa interpretación parece estar justificada por el hecho de que la Directiva 2008/118 comparte con la Directiva 2006/112 el objetivo consistente en luchar contra los abusos, el cual, junto con el de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, es parte de la dimensión teleológica de la Directiva 2008/118, según se desprende, en particular, del artículo 11, párrafo primero, y del artículo 39, apartado 3, párrafo primero, de esa Directiva, así como de su considerando 31. [17]

61. De lo anterior se sigue que se produce una intervención indirecta, en el sentido del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, cuando el vendedor *guía* la elección del comprador en cuanto a la sociedad encargada de la expedición o transporte de los productos en cuestión. En ese supuesto deberá concluirse que el vendedor está obligado al pago de los impuestos especiales en el Estado miembro de destino de esos productos.

[16] Documento taxud.c.1(2015)2158321.

[17] En relación con la Directiva 2008/118, véase, en particular, la sentencia de 21 de diciembre de 2023, CDIL (C-96/22, EU:C:2023:1025), apartado 39 y jurisprudencia citada. En cuanto a la Directiva 2006/112, véase la sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210), apartado 33 y jurisprudencia citada.

62. En el presente asunto, de la resolución de remisión resulta que el sitio web de B UG, desde el que se vendieron bebidas alcohólicas a compradores establecidos en Finlandia, recomienda a determinados transportistas. Además, ese sitio web informa de los costes del transporte resultantes para el comprador que ha elegido a uno de esos transportistas y facilita un vínculo hacia el sitio web de cada uno de ellos al que se transmite la información relativa a los productos que han de transportarse en cuanto el comprador pincha el enlace, sin que este tenga que intervenir de ningún otro modo.

63. A la luz de lo anterior, y sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, desde mi punto de vista puede considerarse que las bebidas alcohólicas de que se trata fueron transportadas a Finlandia de manera indirecta por B UG, en el sentido del artículo 36 de la Directiva 2008/118, de modo que esa entidad está obligada al pago de los impuestos especiales en ese Estado miembro.

64. Se trata, por lo demás, de la única interpretación conforme a la realidad económica y mercantil, toda vez que, en circunstancias como las del presente asunto, la posibilidad de que los clientes elijan a un transportista no recomendado por el vendedor en su sitio web es, a lo sumo, remota y probablemente, en realidad, puramente hipotética.

65. Dado que esta interpretación implica necesariamente «levantar el velo» de la operación a fin de evitar eventuales abusos de Derecho,[18] es evidente que el hecho de que el comprador haya celebrado dos contratos independientes con el vendedor y el transportista no resulta pertinente a efectos de determinar si los productos de que se trata deben considerarse expedidos o transportados de manera indirecta por el vendedor o por cuenta de este.

66. Por último, ha de precisarse que el argumento esgrimido por B UG en sus observaciones escritas, basado en la propuesta de la Comisión relativa a la Directiva 2008/118,[19] no puede poner en entredicho la conclusión que he alcanzado.

67. Más concretamente, B UG señala que, según la propuesta de directiva relativa a los impuestos especiales, la disposición referida a las ventas a distancia «establece los procedimientos aplicables a las ventas realizadas por operadores que asumen la responsabilidad, directa o indirecta, del transporte de productos sujetos a impuestos especiales destinados a particulares radicados en otro Estado miembro». Esta formulación implica, en su opinión, que el vendedor debe ser considerado *responsable* del transporte de los productos sujetos a impuestos especiales para que la regla que contiene el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 sea aplicable.

68. En realidad, esa formulación únicamente se explica, en mi opinión, por la voluntad del legislador de destacar en mayor medida uno de los elementos que distinguen las ventas a distancia de las compras a distancia, según confirma un informe publicado en el contexto del procedimiento legislativo que dio lugar a la adopción de la Directiva 2008/118,[20] pero no por la voluntad de supeditar la aplicación del artículo 36, apartado 1, a la existencia de algún tipo de responsabilidad, en especial, civil, imputable al vendedor.

[18] Véanse, en ese sentido, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1997:203), punto 88.

[19] Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general de los impuestos especiales (COM/2008/0078 final).

[20] Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE (Presentado en aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/12/CEE) (COM/2004/0227 final).

69. A la luz de todo lo anterior, considero que el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 debería interpretarse en el sentido de que los productos sujetos a impuestos especiales deben considerarse «expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», de manera que este último está obligado al pago de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, en particular, cuando el vendedor guía la elección del comprador en cuanto a la sociedad encargada del transporte de los productos en cuestión, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional nacional. A tal fin, constituyen elementos pertinentes que el sitio web del vendedor recomiende a uno o varios transportistas determinados, que informe de los costes del transporte resultantes para el comprador que ha elegido a uno de esos transportistas y que facilite un vínculo hacia el sitio web de cada uno de ellos al que se transmite la información relativa a los productos que han de transportarse en cuanto el comprador pincha el enlace, sin que este último tenga que intervenir de ningún otro modo. En cambio, el hecho de que el comprador haya celebrado dos contratos independientes con el vendedor y el transportista respectivamente, no constituye un elemento pertinente a efectos de la realización de esa apreciación.

Conclusión

70. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia):

«El artículo 36, apartado 1, 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

los productos sujetos a impuestos especiales deben considerarse “expedidos o transportados directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este”, de manera que este último está obligado al pago de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, en particular, cuando el vendedor guía la elección del comprador en cuanto a la sociedad encargada de la expedición o transporte de los productos en cuestión, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional nacional teniendo en cuenta todos los elementos del litigio principal.»