



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 3 de julio de 2014\*

«Fiscalidad — Directiva 92/12/CEE — Artículos 7 a 9 — Régimen general de los productos sujetos a impuestos especiales — Productos despachados a consumo en un Estado miembro y poseídos con fines comerciales en otro Estado miembro — Exigibilidad del impuesto especial al tenedor de tales productos que los ha adquirido en el Estado miembro de destino — Adquisición al término de la operación de entrada»

En el asunto C-165/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 12 de diciembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de junio de 2013, en el procedimiento entre

**Stanislav Gross**

y

**Hauptzollamt Braunschweig,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (Ponente), J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. C. Barslev, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

\* Lengua de procedimiento: alemán.

## Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 7 y 9 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), en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992 (DO L 390, p. 124) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»).
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Gross y el Hauptzollamt Braunschweig (aduana principal de Braunschweig) en relación con la decisión de ésta de imponer al demandante en el procedimiento principal el pago de los impuestos especiales sobre labores de tabaco.

### Marco jurídico

#### *Directiva 92/12*

- 3 Los considerandos quinto y sexto de la Directiva 92/12 son del siguiente tenor literal:

«Considerando que toda entrega, tenencia con vistas a la entrega o afectación a las necesidades de un operador que desarrolle de manera independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público que tenga lugar en un Estado miembro distinto del de puesta a consumo, determinará la exigibilidad del impuesto especial en ese otro Estado miembro;

Considerando que los productos objeto de impuestos especiales que son adquiridos por los particulares para sus necesidades personales y transportados por ellos mismos deben gravarse en el Estado miembro donde dichos productos hayan sido adquiridos».

- 4 El artículo 6 de dicha Directiva dispone:

«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.»

5 El artículo 7, apartados 1 a 3, de dicha Directiva establece:

«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 aquél 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.»

6 El artículo 8 de la Directiva 92/12 prevé:

«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.»

7 El artículo 9, apartados 1 y 2, de la referida Directiva prescribe:

«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.

[...]»

*Normativa alemana*

- 8 El artículo 12, apartado 1, de la Tabaksteuergesetz (Ley relativa a los impuestos sobre el tabaco), de 31 de agosto 1994, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «TabStG»), establece:

«Por lo que respecta a las labores de tabaco, deberá pagarse el impuesto a través de la utilización de marcas fiscales. La utilización comprende la supresión y la colocación de marcas fiscales en los paquetes. Las marcas fiscales deberán haberse utilizado cuando se devengue el impuesto.»

- 9 El artículo 19 de la TabStG dispone:

«En el supuesto de que, de manera ilegal, las labores de tabaco despachadas a consumo en otros Estados miembro se introdujeran con fines comerciales en el territorio fiscal o se enviaran a dicho territorio con idénticos fines con infracción del artículo 12, apartado 1, se devengará el impuesto con ocasión de la entrada en el territorio fiscal o el envío a ese territorio. Será deudor del impuesto la persona por cuya cuenta se introduzcan las labores de tabaco o quien las envíe y su destinatario, desde el momento en que éste las tenga en su poder. [...]»

**Litigio principal y cuestión prejudicial**

- 10 El Sr. Gross fue condenado mediante sentencia definitiva a una pena de prisión por cuatro casos de receptación de mercancías que habían sido sustraídas al impuesto. El tribunal penal declaró que, en varias ocasiones, el demandante en el asunto principal había recibido, de una organización cuya actividad consiste en el contrabando de cigarrillos, con el fin de revenderlos, cigarrillos no declarados por los que no se había pagado el impuesto especial sobre el tabaco.
- 11 Mediante liquidación de 28 de julio de 2010, el Hauptzollamt Braunschweig requirió al demandante en el procedimiento principal, solidariamente con otros tres deudores, para que le pagara el impuesto especial sobre el tabaco por un importe de 15 136 euros, sin intereses.
- 12 El demandante en el procedimiento principal interpuso un recurso ante el Finanzgericht. Este órgano judicial consideró que el devengo del impuesto especial resultaba de la aplicación del artículo 19, primera frase, de la TabStG. Declaró que, en el litigio de que conocía, se habían introducido en el territorio fiscal alemán, con fines comerciales al margen de un régimen suspensivo, cigarrillos sin marcas fiscales alemanas procedentes de otro Estado miembro. El Finanzgericht reprodujo las constataciones fácticas que figuran en la sentencia pronunciada en materia penal. Según éstas, tras la entrada de los cigarrillos en el territorio fiscal alemán el demandante en el procedimiento principal tomó posesión de éstos como destinatario, por lo que pasó a ser deudor del impuesto especial en virtud del artículo 19, segunda frase, de la TabStG.
- 13 El demandante promovió un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof contra dicha sentencia.
- 14 El órgano jurisdiccional remitente alberga algunas dudas en cuanto a si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que es deudora del impuesto especial toda persona que posea, con fines comerciales, en un Estado miembro productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo en otro Estado miembro, o si debe interpretarse dicha disposición en sentido restrictivo, de forma que sólo adeude el impuesto especial la persona que posea los productos por primera vez, con fines comerciales, en el Estado miembro de que se trate.

- 15 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 92/12[...], sin perjuicio de su relación contextual con el artículo 7, apartado 3, de [dicha Directiva], a una disposición legal de un Estado miembro que establezca que una persona que posee con fines comerciales productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro sólo será deudora del impuesto cuando hubiera adquirido tales productos de otra persona únicamente tras el término de la operación de entrada?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 16 Mediante su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que esta disposición permite que un Estado miembro designe como deudor de un impuesto especial a una persona que, en el territorio fiscal de ese Estado miembro, posea, con fines comerciales, productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro aun cuando esa persona no hubiera sido la primera que posee esos productos en el Estado miembro de destino.
- 17 Con carácter preliminar, debe señalarse que el objetivo de la Directiva 92/12 consiste en establecer algunas normas sobre la tenencia, la circulación y los 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. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre Estados miembros (sentencia *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, apartados 22 y 23).
- 18 Al respecto, en los casos en que los productos sujetos a impuestos especiales se despachen a consumo en un Estado miembro, la Directiva 92/12 establece, como se desprende, en particular, de sus considerandos quinto y sexto, una distinción entre, por una parte, los productos poseídos en otro Estado miembro con fines comerciales por un operador que desarrolle de manera independiente una actividad económica y, por otra, los productos adquiridos por los particulares para satisfacer necesidades personales y transportados por ellos mismos a otro Estado miembro.
- 19 De la resolución de remisión se deduce que el demandante en el procedimiento principal consiguió, de una organización cuya actividad consiste en el contrabando de cigarrillos que han sido despachados a consumo en un Estado miembro que no es la República Federal de Alemania, cigarrillos por los que no se habían pagado impuestos especiales con la finalidad de revenderlos en Alemania. Es, por lo tanto, pacífico que los cigarrillos de que se trata en el asunto principal se introdujeron con fines comerciales en el territorio alemán, cuando estaban desprovistos de las marcas fiscales nacionales exigidas.
- 20 Procede recordar que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta eficaz que le permita dirimir el litigio de que conoce. Desde este punto de vista, aunque, en el plano formal, la cuestión prejudicial se refiera directamente tan solo al artículo 9 de la Directiva 92/12, tal circunstancia no obsta para que el Tribunal de Justicia proporcione al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para enjuiciar el asunto del que conoce, con independencia de que dicho órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos en el enunciado de sus cuestiones. Al respecto, corresponde al Tribunal de Justicia extraer del conjunto de elementos aportados por dicho órgano jurisdiccional y, especialmente, de la motivación de la

resolución de remisión, los elementos de dicho Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio que pende ante el mismo (véase la sentencia Worten, C-342/12, EU:C:2013:355, apartados 30 y 31).

- 21 No se discute que el demandante en el procedimiento principal obtuviera repetidamente los productos de que se trata de otras personas tras la entrada de aquéllos de manera ilícita en el territorio fiscal alemán (véase, en este sentido, la sentencia Salumets y otros, C-455/98, EU:C:2000:352, apartado 19), con el objetivo de revenderlos y así obtener ingresos.
- 22 Por consiguiente, el artículo 7 de la Directiva 92/12 puede aplicarse al asunto principal en la medida en que, a tenor de su apartado 2, esta disposición se refiere a la situación en la que los productos se entregan o se destinan a la entrega en el interior de otro Estado miembro o son afectados en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica.
- 23 Por ello, debe interpretarse el artículo 9 de la Directiva 92/12 en relación con el artículo 7 de dicha Directiva.
- 24 Con arreglo a la interpretación del apartado 1, en relación con el apartado 3, de dicho artículo 7, el impuesto especial se adeuda en el Estado miembro en el que sean poseídos los productos, entre otros, por la persona que realice la afectación de los productos de que se trate o por el operador profesional.
- 25 En particular, cuando el artículo 7, apartado 3, de la Directiva 92/12 prevé expresamente que la persona que «efectúe la afectación de los productos» de que se trate puede ser la deudora del impuesto especial respecto a los productos sujetos a éste, despachados a consumo en un Estado miembro y poseídos con fines comerciales en otro Estado miembro, debe interpretarse esta disposición en el sentido de que es deudor del impuesto especial todo tenedor de los productos en cuestión.
- 26 Una interpretación en sentido más restrictivo que limitara la condición de deudor de los impuestos especiales al primer poseedor de los productos de que se trate iría en contra de la finalidad de la Directiva 92/12. En efecto, en virtud de ésta, el paso de los productos del territorio de un Estado miembro a otro no puede dar lugar a un control sistemático por las autoridades nacionales que pueda obstaculizar la libre circulación de las mercancías en el mercado interior de la Unión Europea. Por consiguiente, tal interpretación depararía una mayor incertidumbre en la percepción de los impuestos especiales debidos al cruce de una frontera de la Unión.
- 27 Corroborar así mismo esta interpretación el artículo 33, apartado 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 (DO 2009, L 9, p. 12), que simplifica el contenido del artículo 7 de la Directiva 92/12, refiriéndose desde su entrada en vigor únicamente a la persona «[a la que se entreguen los productos en el otro Estado miembro]» (sentencia Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, apartado 36).
- 28 De cuanto antecede se desprende que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 92/12, en relación con el artículo 7 de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición permite que un Estado miembro designe como deudor del impuesto especial a una persona que, en el territorio fiscal de ese Estado, posea con fines comerciales productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro, en circunstancias como las del litigio principal, aun cuando esa persona no hubiera sido la primera poseedora de tales productos en el Estado miembro de destino.

## Costas

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

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

**El artículo 9, 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, en su versión modificada por la Directiva 92/108/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, en relación con el artículo 7 de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición permite que un Estado miembro designe como deudor del impuesto especial a una persona que, en el territorio fiscal de ese Estado, posea con fines comerciales productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en otro Estado miembro, en circunstancias como las del litigio principal, aun cuando esa persona no hubiera sido la primera poseedora de tales productos en el Estado miembro de destino.**

Firmas