

Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 2 de junio de 2016

Asunto: C81/15 ECLI:EU:C:2016:398

Partes: *Kapnoviomichania Karelia AE contra Ypourgos Oikonomikon*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 92/12/CEE — Labores del tabaco que circulan bajo el régimen suspensivo de los impuestos especiales — Responsabilidad del depositario autorizado — Posibilidad de que los Estados miembros consideren al depositario autorizado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando — Principios de proporcionalidad y de seguridad jurídica».

1. Comentario

Es sabido que en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo, el depositario autorizado tiene atribuida una función central, y responsabilidad por los riesgos inherentes a dicha circulación. Queda obligado al pago de los impuestos especiales cuando se cometa una irregularidad o infracción que implique su exigibilidad, pero cuestión distinta es si se le puede considerar responsable solidario en relación con el pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando.

La norma griega objeto de discusión considera a los depositarios autorizados responsables solidarios de las consecuencias económicas (pago de los derechos de aduana y de los tributos dejados de percibir, así como las multas correspondientes) de los actos de contrabando (si dichas infracciones se cometen, cuando las mercancías se encuentran en su ámbito de responsabilidad profesional, por personas con las cuales eligieron colaborar) relativos a productos que estuvieron en tránsito en el depósito en régimen suspensivo y que salieron irregularmente. Sólo quedan eximidos si demuestran que no cometieron negligencia alguna, ni siquiera leve.

Según la opinión mayoritaria del órgano jurisdiccional remitente la responsabilidad solidaria del depositario autorizado abarca las sanciones pecuniarias, independientemente de cualquier acuerdo particular entre el depositario y el adquirente por el que se le transfiere la propiedad de los bienes. Este supuesto de responsabilidad agravada serviría para prevenir el fraude fiscal y no sería contraria al principio de proporcionalidad, en tanto que podría eximirse probando que actuó de buena fe y que adoptó todas las medidas oportunas posibles, demostrando la diligencia que se exige a un profesional prudente.

Según la opinión minoritaria, el depositario autorizado sólo puede ser considerado responsable solidario del pago de los impuestos especiales, pero no del pago de las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de los actos de contrabando. Ni en virtud de la normativa griega ni de la Directiva 92/12 cabe presumir que el depositario autorizado sea el propietario de los bienes, ni que las personas físicas que intervienen en la circulación de tales mercancías actúen como mandatarios o representantes del depositario autorizado. La responsabilidad agravada no se exige para garantizar la aplicación efectiva de la Directiva 92/12 y se enfrenta al principio de seguridad jurídica

(claridad y previsibilidad de las restricciones a la libertad de empresa y al derecho de propiedad del depositario autorizado) y al de proporcionalidad (por ser manifestamente excesivo imponer al depositario autorizado la obligación de pagar multas administrativas, que ascienden como mínimo al doble de los impuestos debidos para infracciones resultantes de conductas dolosas de terceros, en las que dicho depositario no puede tener influencia alguna).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea decide que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente si las sanciones que pueden aplicarse al depositario autorizado son lo suficientemente precisas y previsibles para responder a las exigencias de seguridad jurídica y si para liberarse de dicha responsabilidad puede probar que en modo alguno podía tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando.

2. Antecedentes

Una sociedad griega del sector de la fabricación de productos del tabaco (Karelia), con la condición de depositario autorizado, tras recibir un pedido (de Bulgakommerz), presentó ante la oficina de aduanas competente una declaración de exportación a Bulgaria (que no era miembro aún de la Unión Europea) de 760 cartones de cigarrillos que se encontraban en régimen suspensivo. Había recibido una cantidad correspondiente al valor de la mercancía (ignorando si Bulgakommerz existía realmente y sin tener posibilidad de comprobarlo), pero se descubrió que el camión había partido hacia Bulgaria completamente vacío.

Como no se aportó el justificante de salida de la carga se ejecutó la garantía bancaria constituida por Karelia para cubrir el importe de los impuestos especiales, las autoridades aduaneras emitieron un acto de imputación por contrabando y declararon autores conjuntos a las personas que habían realizado el pedido y al Director de exportaciones de Karelia. En ese mismo acto Karelia fue declarada responsable civil solidaria.

La empresa interpuso recurso y el Tribunal Administrativo de Primera Instancia del Pireo lo estimó, por considerar que no se había acreditado ninguna relación de mandato o de representación, ni ninguna otra relación jurídica que disimulara un mandato entre Karelia y las personas calificadas de autores del acto de contrabando.

El Ministerio de Hacienda recurrió en apelación y se estimó, reduciéndose el importe. Karelia interpuso entonces un recurso de casación ante el Consejo de Estado.

Éste, con arreglo al artículo 267 TFUE, mediante resolución de 21 de enero de 2015, planteó petición de 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.

El Abogado General Sr. Y. Bot presentó sus conclusiones en audiencia pública el 28 de enero de 2016 y la sentencia se apoya explícitamente en ellas (por ejemplo, en el punto 37 y el 41). Se tomaron también en consideración las observaciones del Gobierno helénico y de la Comisión Europea.

3. Cuestiones planteadas

“¿Debe interpretarse la Directiva 92/12/CE, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión, y en particular de los principios de efectividad del Derecho de la Unión, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, en el sentido de que se opone a que se aplique a supuestos como el que se examina en este asunto una disposición legislativa tal como el artículo 108 del Código Aduanero, en virtud de la cual el depositario autorizado de unos productos que hayan circulado en régimen suspensivo de impuestos especiales desde el depósito fiscal de aquél y hayan salido irregularmente de dicho régimen a consecuencia de un acto de contrabando puede ser declarado responsable solidario del pago de unas multas administrativas por contrabando, con independencia de que fuera o no poseedor de esos bienes con arreglo al Derecho privado en el momento en que se cometió la infracción y, además, con independencia de que los autores de la infracción, que intervenían en dicha circulación, hubieran establecido o no con el depositario autorizado una relación contractual particular de la que se desprendiera que actuaban como mandatarios suyos?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

“1) 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, a la luz de los principios generales del Derecho de la Unión Europea, en particular, de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite declarar responsables solidarios del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas en caso de infracción cometida durante la circulación de productos en régimen suspensivo de impuestos especiales a los propietarios de esos productos cuando dichos propietarios están vinculados a los autores de la infracción mediante una relación contractual que convierte a éstos en sus mandatarios en virtud de la cual se declara al depositario autorizado responsable solidario del pago de dichas cantidades, sin que pueda liberarse de esta responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos de los autores de la infracción, aun cuando, según el Derecho nacional, dicho depositario no era propietario de los citados productos en el momento en el que se cometió la infracción ni estaba vinculado a los autores de ésta mediante una relación contractual que convirtiera a éstos en sus mandatarios”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Según el artículo 20, apartado 3, de la Directiva 92/12, los Estados miembros deben tomar las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces” (apartado 35).

“... Dicha disposición no precisa las sanciones apropiadas ni las categorías de personas que deben considerarse responsables respecto de ellas” (apartado 39).

“... El régimen de responsabilidad por riesgo establecido en la Directiva 92/12 no va más allá de la asunción del pago de los impuestos especiales. Por lo tanto, dicha Directiva no impone un régimen de solidaridad que convertiría al depositario autorizado en responsable del pago de las cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas a los autores de un acto de contrabando” (apartado 40).

“... La Directiva 92/12 no se opone, en principio, a que los Estados miembros agraven la responsabilidad del depositario autorizado convirtiéndole en responsable solidario de las consecuencias pecuniarias de las infracciones constatadas durante la circulación de los productos en régimen suspensivo de impuestos especiales” (apartado 43).

“... Los Estados miembros, cuando ejercen sus competencias para elegir las sanciones adecuadas en el marco de la transposición de una directiva, deben respetar el principio de seguridad jurídica. En efecto, la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables y este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council* y otros, C288/07, *Isle of Wight Council* y otros, C288/07, EU:C:2008:505, apartado 47 y jurisprudencia citada)” (apartado 45).

“... De reiterada jurisprudencia resulta que, si no existe armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las condiciones previstas en un régimen establecido por dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C188/09, EU:C:2010:454, apartado 29)” (apartado 48).

“En lo referente a las medidas dirigidas a evitar el fraude fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado, en materia del impuesto sobre el valor añadido, que el reparto del riesgo, tras un fraude cometido por un tercero, no es compatible con el principio de proporcionalidad cuando un régimen impositivo imputa toda la responsabilidad del pago al proveedor, independientemente de su implicación o no en el fraude cometido por el comprador (sentencia de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt*, C271/06, EU:C:2008:105, apartados 22 y 23)” (apartado 49).

“Además, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que las medidas nacionales que originan de facto un sistema de responsabilidad solidaria objetiva van más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública. De este modo, ha declarado que imputar la responsabilidad del pago del impuesto sobre el valor añadido a una persona que no sea el deudor de éste, aunque dicha persona sea un depositario fiscal autorizado vinculado por las obligaciones específicas contempladas en la Directiva 92/12, sin permitirle liberarse de éstas aportando la prueba de que es totalmente ajena a los actos de dicho deudor, debe considerarse incompatible con el principio de proporcionalidad y ha añadido que resultaría claramente desproporcionado imputar, con carácter incondicional, a dicha persona la pérdida de ingresos fiscales causada por los actos de un tercero responsable, en los que no tiene influencia alguna (sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C499/10, EU:C:2011:871, apartado 24 y jurisprudencia citada)” (apartado 50).

“Pues bien, como señala el órgano jurisdiccional remitente, según la opinión mayoritaria en el seno de dicho órgano, el artículo 108 del Código Aduanero debe interpretarse en el sentido de que un depositario autorizado que ha adoptado todas las medidas que razonablemente pudieran exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduzca a participar en un fraude fiscal, únicamente se libera de dicha responsabilidad si puede probar que en modo alguno podía tener conocimiento de la probabilidad de la comisión de un acto de contrabando. Si así ocurre, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que dicha responsabilidad agravada del depositario autorizado implica que éste podrá ser declarado responsable solidario del pago de cantidades correspondientes a las sanciones pecuniarias impuestas, aun cuando cometan el acto de contrabando personas con las que no eligió colaborar, y que aquélla origina de facto un sistema de responsabilidad solidaria objetiva, que debe considerarse desproporcionado” (apartado 52).

“... Un régimen de responsabilidad agravada, como el controvertido en el litigio principal, únicamente responde a las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad si está previsto clara y expresamente en la legislación nacional y reserva al depositario autorizado una posibilidad efectiva de eximirse de su responsabilidad” (apartado 53).

