



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 19 de diciembre de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 36, apartado 1 — Compra en línea de productos sujetos a un impuesto especial en otro Estado miembro — 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»

En el asunto C-596/23 [Pohjanri],ⁱ

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia), mediante resolución de 26 de septiembre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de septiembre de 2023, en el procedimiento incoado por

B UG,

con intervención de:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. C. Lycourgos, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y el Sr. S. Rodin (Ponente) y la Sra. O. Spineanu-Matei, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de B UG, por el Sr. P. Snell, oikeustieteen kandidaatti;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. H. Leppo, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: finés.

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

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. I. Söderlund, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de septiembre de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra una resolución por la que la Verohallinto (Administración Tributaria, Finlandia) exigió a B UG, una sociedad alemana, el pago de impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y le impuso una multa tributaria por un importe total de 1 645,83 euros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

- 3 A pesar de haber sido derogada, con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), las disposiciones de la Directiva 2008/118 resultan de aplicación habida cuenta de la fecha en que tuvieron lugar los hechos del asunto principal.
- 4 El capítulo II de la Directiva 2008/118, con el título «Devengo, devolución y exención de impuestos especiales», comprendía el artículo 7 de esta Directiva, cuyo apartado 1 tenía el siguiente tenor:
«El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.»
- 5 El capítulo V de la referida Directiva, titulado «Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo», incluía un artículo 32, bajo la rúbrica «Adquisición por los particulares», que en su apartado 1 establecía:
«Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.»

- 6 Dicho capítulo V contenía el artículo 36 de la Directiva 2008/118, bajo el encabezado «Venta a distancia», que en sus apartados 1 a 3 disponía:

«1. 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.

A efectos del presente artículo, se entenderá por “Estado miembro de destino” el Estado miembro de llegada del envío o del transporte.

2. En el supuesto a que se refiere el apartado 1, los impuestos especiales serán exigibles en el Estado miembro de destino en el momento de la entrega de los productos. Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo.

El impuesto especial se pagará según el procedimiento decidido por el Estado miembro de destino.

3. El deudor del impuesto especial aplicable en el Estado miembro de destino será el vendedor.

No obstante, el Estado miembro de destino podrá disponer que el deudor es un representante fiscal, establecido en el Estado miembro de destino y aprobado por las autoridades competentes de dicho Estado miembro, o, en el caso de que el vendedor no haya respetado lo dispuesto en el artículo 4, letra a), el destinatario de los productos sujetos a impuestos especiales.»

Directiva 92/12/CEE

- 7 El artículo 10 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), dispone en sus apartados 1 y 2:

«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 este, dará lugar a la exigibilidad del impuesto especial sobre dichos productos en el Estado miembro de destino.»

Derecho finlandés

- 8 La Directiva 2008/118 fue transpuesta en Finlandia mediante la valmisteverotuslaki (182/2010) [Ley de Impuestos Especiales (182/2010)] (en lo sucesivo, «Ley de Impuestos Especiales»). En el litigio principal, esta Ley se aplica en su versión vigente en 2020.
- 9 Con arreglo al artículo 1, párrafo segundo, de la Ley de Impuestos Especiales, esta es aplicable a la recaudación de impuestos especiales, en particular, sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, salvo disposición contraria en una ley sobre un impuesto especial en concreto.
- 10 A los efectos de la Ley de Impuestos Especiales, el artículo 6, punto 11, de esta define la «venta a distancia» como una venta en que una persona distinta de un depositario autorizado o de un destinatario registrado o destinatario provisionalmente registrado, establecida en Finlandia y que no ejerce una actividad económica independiente, adquiere en otro Estado miembro mercancías sujetas a un impuesto especial y despachadas a consumo, que son expedidas o transportadas a Finlandia directa o indirectamente por el propio vendedor a distancia o por cuenta de este.
- 11 El artículo 72, párrafo primero, de la Ley de Impuestos Especiales 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.
- 12 Según el artículo 74, párrafo primero, de dicha Ley, cuando un particular adquiere en otro Estado miembro, de forma distinta a la prevista en el artículo 72 de la referida 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, el particular adquirente quedará sujeto a los impuestos especiales. Esa disposición precisa que toda persona que intervenga en el transporte o que esté en posesión de los 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.
- 13 El artículo 79, párrafo primero, de la Ley de Impuestos Especiales, establece que se percibirá el impuesto especial por las mercancías vendidas con destino a Finlandia por medio de venta a distancia. El artículo 79, párrafo segundo, de dicha Ley establece que el vendedor a distancia será deudor de esos impuestos y que, si el vendedor a distancia dispone de un representante fiscal, será este quien adeude los referidos impuestos en lugar del vendedor a distancia, quedando este último obligado al pago de los impuestos especiales adeudados por el representante fiscal como si de su propia deuda se tratara. El artículo 79, párrafo tercero, de la referida Ley dispone que los impuestos especiales se devengarán en el momento de la entrega en Finlandia de productos sujetos a dichos impuestos, abonándose de conformidad con las normas vigentes en la fecha de entrega de los productos en Finlandia.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 14 La sociedad B UG operaba un sitio web, disponible asimismo en finés, por medio del cual los clientes podían adquirir distintas marcas de bebidas alcohólicas de baja o alta graduación.

- 15 El 20 de abril de 2020, las autoridades aduaneras finlandesas se incautaron de una partida de bebidas alcohólicas que habían sido vendidas por B UG a un particular residente en Finlandia y expedidas desde Alemania a ese particular. La incautación de las bebidas de que se trata se llevó a cabo en virtud del artículo 103 de la Ley de Impuestos Especiales, con el fin de determinar si en su importación se habían respetado las disposiciones de dicha Ley.
- 16 La Administración Tributaria requirió al comprador que proporcionase información sobre la forma en que se había desarrollado el pedido y la organización del transporte de las bebidas a Finlandia.
- 17 Según la información proporcionada por el comprador el 25 de junio de 2020, cuando realizó el pedido en el sitio web de B UG, apareció publicidad de los servicios de transporte prestados por las sociedades X, Y y Z. Durante la compra, cada vez que se añadían bebidas al pedido, se actualizaban el peso total de los productos incluidos en el pedido y el precio del transporte. Una vez efectuado el pago del precio de las bebidas alcohólicas adquiridas, en el sitio web de B UG aparecieron indicaciones sobre la gestión del transporte. Según el comprador, estas indicaciones contenían enlaces directos a los sitios web de los transportistas. El comprador escogió la sociedad X para el transporte de las bebidas que había encargado. Al clicar en el enlace titulado «X», que figuraba en la tienda en línea de B UG, fue redirigido al sitio web de la sociedad X. En ese sitio, indicó sus datos de contacto, pero no facilitó ninguna información relativa a su pedido. Pagó el precio del transporte directamente a la sociedad X en el sitio web de esta.
- 18 La Administración Tributaria presentó dos capturas de pantalla de páginas del sitio web de B UG. En una de ellas, fechada el 16 de junio de 2020, aparecen indicaciones sobre las modalidades de entrega y, en la otra, de fecha 24 de junio de 2020, las condiciones de entrega. De dichas capturas se desprende, en su opinión, que B UG no se encarga ella misma del transporte de los productos que comercializa, sino que ofrece a sus clientes la posibilidad de recoger su pedido en un depósito sito en Alemania o de optar por un transportista, mencionándose algunos en el sitio web de B UG. La Administración Tributaria señala que, además, esas capturas ponen de manifiesto que la citada sociedad informaba a sus clientes de la obligación de pagar impuestos en Finlandia.
- 19 Mediante resolución de 21 de agosto de 2020, la Administración Tributaria impuso a B UG, por las bebidas alcohólicas que habían sido objeto de incautación el 20 de abril de 2020, el pago de impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y de 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, la referida sociedad había actuado como vendedor a distancia y estaba obligada a satisfacer en Finlandia los impuestos especiales.
- 20 B UG interpuso recurso administrativo contra dicha resolución ante la Administración Tributaria. Mediante resolución de 1 de junio de 2021, la Administración Tributaria desestimó ese recurso.
- 21 A continuación, 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, Finlandia), que es el órgano jurisdiccional remitente, solicitando la anulación de dicha resolución y de todos los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas cuyo pago se le exigía.

- 22 El órgano jurisdiccional remitente 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 deba considerársela deudora de los impuestos especiales en Finlandia en calidad de vendedor a distancia de estas bebidas. Precisa que el particular que las adquirió en Alemania lo hizo para uso propio y abonó los gastos de transporte de las referidas bebidas directamente a la empresa de transporte X.
- 23 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 «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», recogida en el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.
- 24 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en el asunto del que conoce, debe apreciar si B UG intervino directa o indirectamente en el transporte de las bebidas de que se trata a otro Estado miembro, en el sentido del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, habida cuenta de que el sitio web de esta sociedad hace referencia a diferentes transportistas y proporciona información sobre los gastos de transporte soportados por los compradores. Además, el mismo órgano jurisdiccional observa que en ese sitio web figuraban enlaces a los sitios web de las empresas de transporte mencionadas y que, cuando el comprador clicaba en el enlace correspondiente a una de esas empresas, el sitio web del vendedor transmitía automáticamente al sitio web de la empresa de transporte seleccionada información relativa a los productos que se habían de transportar.
- 25 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 [de las disposiciones legales pertinentes] 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 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 26 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 ha de interpretarse en el sentido de que, en las situaciones a que se refiere esta

disposición, debe considerarse que los productos sujetos a impuestos especiales son «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», de manera que el vendedor es deudor de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, cuando este orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de dichos productos, sugiriendo y facilitando el recurso a determinadas sociedades a las que pueden encargarse tales servicios.

- 27 Con arreglo al artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.
- 28 Dicho esto, como ha recordado el Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, las disposiciones del capítulo V de la Directiva 2008/118 se refieren a las situaciones en las que, tras el despacho a consumo de un producto sujeto a un impuesto especial, este ha circulado dentro de la Unión Europea. Sin perjuicio de las situaciones específicas contempladas en el artículo 32 de dicha Directiva, estas disposiciones responden a la exigencia de garantizar el respeto del principio de territorialidad fiscal, en virtud del cual el pago del impuesto especial debe realizarse en el país de consumo real, y de evitar la doble imposición del producto de que se trate.
- 29 Entre las referidas disposiciones figura el artículo 36 de la Directiva citada.
- 30 Conforme al apartado 1 de dicho artículo, que tiene por objeto la venta a distancia, 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 a otro Estado miembro directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este, estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.
- 31 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se determine si la situación controvertida en el litigio principal constituye una venta a distancia que tiene la particularidad de que los productos de que se trata han sido «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», en el sentido de dicho artículo 36, apartado 1.
- 32 A este respecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el sitio web de la sociedad B UG, disponible también en lengua finesa, recomendaba a los compradores de bebidas alcohólicas comercializadas a través de ese sitio sociedades de transporte identificadas en él. Además, el mismo sitio web proporcionaba información sobre los gastos de transporte soportados por el comprador que decidiera recurrir a una de esas sociedades y contenía un enlace al sitio web de cada una de esas sociedades, al que, una vez activado el enlace por el comprador, se transmitía, sin intervención de este, información sobre los productos que debían transportarse.
- 33 En tales circunstancias, sin perjuicio de las comprobaciones que deba efectuar el órgano jurisdiccional remitente, el vendedor orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de los productos comprados en su sitio web.
- 34 Cuando el vendedor actúa de esta manera, debe considerarse que interviene indirectamente en la expedición o transporte de los productos sujetos a impuestos especiales al Estado miembro de destino y que, por consiguiente, es deudor de los impuestos especiales en ese Estado miembro, en virtud de las normas establecidas en el artículo 36, apartados 1 a 3, de la Directiva 2008/118.

- 35 En efecto, como se desprende, en particular, del uso del término «indirectamente» en el artículo 36, apartado 1, de dicha Directiva, esta disposición se redactó de manera que englobara no solo el supuesto en que el vendedor ejecuta por sí mismo la prestación de transporte o de expedición, sino también otros supuestos, entre los que se encuentra aquel en el que el vendedor dirige indirectamente la expedición o el transporte, ofreciendo al consumidor la elección entre expedidores o transportistas por él recomendados.
- 36 Así pues, dicha disposición demuestra claramente que el legislador de la Unión está más interesado en la naturaleza objetiva de las transacciones que en la forma jurídica que se les atribuye (véase, en este sentido, en relación con el artículo 10, apartado 2, de la Directiva 92/12, cuyo tenor era análogo al del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118, la sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros, C-296/95, EU:C:1998:152, apartado 46).
- 37 Ello implica, como ha puesto de relieve el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, que la expresión «expedidos o transportados directa o indirectamente [a otro Estado miembro] por el vendedor o por cuenta de este» debe interpretarse en el sentido de que el pago de los impuestos especiales refleje la realidad económica de la transacción, al margen de cualquier formalismo.
- 38 Así, como ha señalado el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, el hecho de que el comprador haya celebrado dos contratos distintos, uno con el vendedor y otro con la sociedad de transporte, carece de pertinencia a efectos de apreciar si la venta a distancia de que se trata está comprendida o no en el supuesto contemplado en el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.
- 39 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, en las situaciones a que se refiere esta disposición, ha de considerarse que los productos objeto de impuestos especiales son «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», de manera que el vendedor es deudor de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, cuando este orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de dichos productos, sugiriendo y facilitando el recurso a determinadas sociedades a las que pueden encargarse tales servicios.

Costas

- 40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Cuarta) declara:

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

en las situaciones a que se refiere esta disposición, ha de considerarse que los productos objeto de impuestos especiales son «expedidos o transportados [a otro Estado miembro] directa o indirectamente por el vendedor o por cuenta de este», de manera que el vendedor es deudor de los impuestos especiales en ese otro Estado miembro, cuando este orienta al comprador en la elección de la sociedad encargada de la expedición o del transporte de dichos productos, sugiriendo y facilitando el recurso a determinadas sociedades a las que pueden encargarse tales servicios.

Firmas