

Versión anonimizada

Traducción

C-279/19 - 1

Asunto C-279/19

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

3 de abril de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Court of Appeal (Tribunal de Apelación, Reino Unido)

Fecha de la resolución de remisión:

19 de marzo de 2019

Parte recurrente:

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
(Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido)

Parte recurrida:

WR

MARTES, 19 DE MARZO DE 2019

COURT OF APPEAL (Tribunal de Apelación, Reino Unido)

[*omissis*]

ENTRE

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS
(Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido)

[*omissis*]

PARTE RECURRENTE

[*omissis*]

— y —

WR

PARTE RECURRIDA

A RAÍZ del recurso de apelación de la parte recurrente

Y OÍDOS el Abogado de la parte recurrente y el Abogado de la parte recurrida

SE RESUELVE:

1. Desestimar el recurso de apelación de la parte recurrente contra la resolución del Upper Tribunal (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo) en relación con la multa impuesta a la parte recurrida con arreglo al anexo 41 de la Finance Act 2008 (Ley tributaria de 2008).
2. Suspender el procedimiento relativo al recurso de apelación contra la resolución del Upper Tribunal en relación con la liquidación de impuestos especiales emitida por la parte recurrente con arreglo al artículo 13, apartados 1 y 2, del Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [Reglamento de impuestos especiales (tenencia, movimiento y devengo) de 2010; en lo sucesivo, «Reglamento de 2010»], hasta tanto recaiga resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la cuestión prejudicial remitida en la presente resolución.
3. [omissis]

[omissis]

ANTE LA COURT OF APPEAL (TRIBUNAL DE APELACIÓN) [omissis]

SALA DE LO CIVIL

SOBRE UN RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO CONTRA UNA RESOLUCIÓN DEL UPPER TRIBUNAL

(TAX AND CHANCERY CHAMBER) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados)]

ENTRE:

**THE COMMISSIONERS FOR HM REVENUE & CUSTOMS
(Administración tributaria del Reino Unido)**

Parte recurrente

y

WR

Parte recurrida

**PETICIÓN DE DECISIÓN PREJUDICIAL CON ARREGLO AL
ARTÍCULO 267 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO
DE LA UNIÓN EUROPEA**

CUESTIONES PREJUDICIALES

«1) ¿Es sujeto pasivo del impuesto especial, con arreglo al artículo 33, apartado 3, de la Directiva 2008/118/CE, una persona (P) que está en posesión física de productos sujetos a impuestos especiales en el momento en que se devenga el impuesto especial sobre dichos productos en un Estado miembro B, en un caso en que dicha persona:

- a) no tenía interés jurídico ni económico en los productos;
- b) estaba transportando los productos, a cambio de una contraprestación, por cuenta de un tercero, entre el Estado miembro A y el Estado miembro B; y
- c) sabía que los productos estaban sujetos a impuestos especiales pero no sabía ni tenía razón para sospechar que en el Estado miembro B se había devengado el impuesto especial sobre dichos

productos, en el momento del devengo o en un momento anterior?

- 2) ¿Sería diferente la respuesta a la primera cuestión si P no hubiese sabido que los productos estaban sujetos a impuestos especiales?»

Introducción

3. La presente remisión se inserta en un procedimiento de apelación relativo a una liquidación de impuestos especiales efectuada por HMRC (Administración tributaria del Reino Unido) contra WR. Los hechos relevantes son los siguientes:
4. El 6 de septiembre de 2013, agentes de la UKBA (autoridad de fronteras del Reino Unido) dio el alto a un vehículo pesado conducido por WR en los muelles de Dover-Este. El camión estaba cargado con 26 palets de cerveza. WR presentó a los agentes de la UKBA un CMR en que constaba que las mercancías estaban amparadas por un documento administrativo electrónico con un número ARC. Asimismo, según el CMR el expedidor era un depósito aduanero de Alemania y el destinatario era Seabrook Warehousing Ltd, un depósito aduanero del Reino Unido. Por lo tanto, la documentación era conforme con las mercancías que viajaban en régimen suspensivo.
5. Sin embargo, se comprobó que el ARC que figuraba en el CMR ya había sido utilizado en un envío anterior de cerveza a Seabrooks. Por lo tanto, en contra de lo que figuraba en la documentación, la carga no se encontraba en régimen suspensivo, motivo por el cual, al llegar al Reino Unido, se produjo su despacho a consumo.
6. HMRC entregó a WR:
 - a) una liquidación del impuesto especial por importe de 22 775 GBP con arreglo al artículo 13, apartados 1 y 2, del Reglamento de 2010;
 - b) una multa por importe de 4 897,48 GBP con arreglo al apéndice 41 de la Ley tributaria de 2008.
7. WR impugnó la liquidación (y la multa) ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios)]; en lo sucesivo, «FTT».

El FTT

8. El FTT efectuó las siguientes apreciaciones de los hechos:
 - a) WR era un experimentado conductor de camiones que había trabajado para una empresa de transportes entre 2009 y 2013 y que desde 2013 se consideraba trabajador autónomo (como tal solo estuvo registrado ante las autoridades tributarias en 2015). Cobraba su trabajo en

metálico sin que se practicasen deducciones (apartado 43). En algún momento de 2014 aceptó trabajar para una empresa que, según tenía entendido, se llamaba «Kells», por una remuneración de 250 GBP semanales y con una jornada de dos o tres días y, si trabajaba más, entre 350 y 360 GBP. No existía contrato escrito y se le pagaba en metálico, bien en persona o escondiendo el dinero para él en el aparcamiento del camión (apartado 44).

- b) WR acudía al aparcamiento y recogía un tráiler vacío, que conducía hasta un aparcamiento vigilado en Calais, donde lo cambiaba por un tráiler cargado con mercancías para introducirlas en el Reino Unido. Encontraba la documentación de la carga en un tubo lateral del camión; se trataba de un CMR y un albarán de entrega para confirmar la naturaleza de la mercancía que transportaba y su destino (apartado 45). En el entorno en que se desenvolvía WR no son infrecuentes este tipo de acuerdos, en que se contrata ocasionalmente a conductores de camiones (según si las circunstancias justifican su contratación o no) y se les paga en metálico sin documentación alguna que respalde el acuerdo, al no tener interés en que se identifique a las partes contratantes, quedando así al margen del conocimiento de las autoridades, concretamente de HMRC (apartado 63).
- c) El 6 de septiembre de 2013, WR recogió un envío de cerveza con destino a un depósito de impuestos especiales en Seabrook (Reino Unido). Por lo tanto, WR sabía que el envío era de productos sujetos a impuestos especiales. Al entrar en el Reino Unido le dieron el alto agentes de fronteras británicos. En el CMR presentado constaba un número de referencia ARC (apartados 45 y 46). Los agentes de fronteras británicos revisaron el sistema EMCS y comprobaron que el número ARC correspondía a un envío de cerveza anterior al mismo almacén (apartado 47), de modo que requisaron el vehículo y la mercancía. WR informó de lo sucedido a «Des», la persona que le había encargado recoger la mercancía, y este le fue a recoger a Dover. Des le pagó el dinero por la semana y no volvió a saber de él.
- d) WR no conspiró en el intento de contrabando. Estuvo sometido al control de quienquiera que fuese el que tramó el contrabando de los productos, y era dicha persona o personas quienes tenían el poder de hecho y de Derecho sobre ellos cuando fueron decomisados. WR no tenía ningún interés propio sobre los productos, su único cometido consistía en seguir instrucciones respecto a su recogida y entrega y recibir una modesta retribución por sus servicios. Tampoco era propietario del vehículo. No ha sido posible averiguar la identidad de las personas que se ocultaban tras el intento de contrabando y que participaron conscientemente en él (apartado 58).

- e) La única información que tenía WR es la que constaba en la documentación que recibió cuando recogió la mercancía y, a la vista de ello, dicha documentación era coherente con el movimiento de mercancías sujeto a un régimen suspensivo válido. WR no tenía medio de saber si el ARC que constaba en el CMR había sido usado ya o no (apartado 61). En los documentos no había ningún elemento que le pudiera despertar sospechas, y tampoco habría tenido acceso al sistema EMCS (apartado 62).
 - f) En consecuencia, WR debía ser considerado un «agente inocente» (apartado 64).
 - g) HMRC no ha hecho ningún intento real de averiguar a quién pertenece el vehículo y quién estaba detrás del intento de contrabando (apartados 52 y 58).
9. El FTT consideró a las autoridades nacionales, incluida la sentencia del Tribunal de Apelación en el asunto Taylor y Wood/R [2013] EWCA Crim 1151, y llegó a las siguientes conclusiones:
- a) un «agente inocente» que se halla en posesión física de bienes objeto de contrabando no puede considerarse «tenedor» de dichos bienes a efectos del artículo 13 (apartado 38);
 - b) *«el conocimiento efectivo o implícito de su posesión física de bienes objeto de contrabando puede ser suficiente para constituir “tenencia” [...] de manera que dicha persona quede excluida de la condición de “agente inocente”»* (apartado 38);
 - c) WR era un agente inocente, por lo que no se puede decir que fuera «tenedor» de los productos ni que hiciese una «entrega de los productos» a efectos del artículo 13 (apartados 60 a 64);
 - d) *«La imposición de responsabilidad a WR en las circunstancias apreciadas suscitara serias dudas de conformidad con los objetivos de la legislación»* (apartados 60 a 64).
10. El FTT estimó el recurso interpuesto por WR y anuló la liquidación del impuesto especial (y la multa).
11. HRMC recurrió la resolución del FTT ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributario y de los mercados regulados)]. El recurso no se dirigía contra las apreciaciones de los hechos efectuadas por el FTT.

El Upper Tribunal

12. El 8 de diciembre de 2017, el Upper Tribunal desestimó el recurso de HMRC y, en lo que aquí atañe, declaró lo siguiente:
- a) *No se han impugnado las apreciaciones de los hechos efectuadas por el FTT, y tampoco se podría haber hecho. En consecuencia, el presente recurso parte del hecho de que WR no tenía conocimiento efectivo ni implícito del intento de contrabando»* (apartado 16).
 - b) *Los conceptos de «entrega» y «tenencia» que aparecen en el artículo 13 aparecen también en la Directiva 2008/118 (y en su precedente, la Directiva 92/12). Constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que deben ser interpretados conforme al Derecho europeo»* (apartado 50).
 - c) *«La Court of Appeal (Tribunal de Apelación), en el asunto Taylor & Wood y Tatham, confirmó que una persona que no tiene conocimiento efectivo ni implícito no es “tenedora” de los productos a efectos del Reglamento. Con ello reconoció que los conceptos amplios están sujetos a excepción a favor de quienes son “agentes inocentes”»* (apartado 51).
 - d) *La excepción del agente inocente protege de responsabilidad a las personas que carecen de conocimiento efectivo o implícito de que la mercancía que transportan está sujeta a impuestos especiales que se han de liquidar (pero no se han liquidado) (véanse los apartados 54 y 55).*
 - e) *«No nos parece justo, proporcionado ni razonable imponer la responsabilidad por la evasión de impuestos especiales a los conductores de camión a quienes se halla en posesión de la mercancía en el momento de descubrirse la evasión, pero que carecen de toda implicación o conocimiento de la empresa delictiva, que ni son conscientes de que se han evadido impuestos sobre la mercancía que transportan ni se les puede exigir que lo hubieran sabido. Imponer responsabilidad a dichos conductores solamente por estar en posesión de la mercancía en el momento de descubrirse el fraude, pero sin ser conscientes de lo sucedido o de lo tramado, no es justo ni proporcionado»* (apartado 57).
 - f) *Imponer la responsabilidad a agentes totalmente inocentes sería contrario a la Directiva y a la legislación nacional* (apartado 58).
13. HMRC recurrió la resolución del Upper Tribunal ante la Court of Appeal (Tribunal de Apelación).

La Court of Appeal

14. La Court of Appeal consideró que la cuestión de si un conductor de camión que carecía de interés en los productos y que no sabía, ni tenía motivo para sospechar, que los productos estaban sujetos a impuestos especiales es sujeto pasivo del impuesto especial con arreglo a la Directiva no es *acte clair* y, por tanto, procede remitir al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial. En consecuencia, se ha suspendido el procedimiento del recurso presentado por HMRC contra la resolución del Upper Tribunal, que confirma la resolución del FTT, por la que se anula la liquidación de impuestos especiales.
15. La Court of Appeal ha desestimado el recurso de HMRC contra la resolución del Upper Tribunal por lo que se refiere a la multa impuesta con arreglo al anexo 4 de la Ley tributaria de 2008.
16. Los motivos de la resolución de la Court of Appeal se exponen en su sentencia de 19 de marzo de 2019.

Legislación nacional

17. El artículo 13 del Reglamento de 2010, en lo que aquí atañe, presenta el siguiente tenor:
 - 1) *Cuando productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en otro Estado miembro sean tenidos en el Reino Unido con fines comerciales para ser entregados o utilizados en el Reino Unido, el impuesto especial se devengará cuando se produzca la primera tenencia de dichos productos.*
 - 2) *Está obligada al pago del impuesto, según los casos mencionados en el apartado 1, la persona:*
 - a) *que realice la entrega de los productos;*
 - b) *que tenga los productos destinados a ser entregados, o*
 - c) *a quien se entreguen los productos.*

Disposiciones de Derecho de la Unión pertinentes

18. El artículo 33 de la Directiva 2008/118/CEE establece, en particular, lo siguiente:
 1. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 36, apartado 1, en caso de que productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro.*

A efectos del presente artículo se entenderá por «tenencia con fines comerciales» la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte, de conformidad con el artículo 32.

2. *Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en aquel otro Estado miembro.*
3. *Está obligada al pago del impuesto, según los casos mencionados en el apartado 1, la persona que tenga los productos destinados a ser entregados o la persona que realice la entrega o efectúe la afectación.*

Jurisprudencia nacional

19. En el asunto R/Tatham [2014] EWCA Crim 226, apartado 23, la Court of Appeal (Tribunal de Apelación) tuvo en cuenta la resolución del mismo tribunal en el asunto R/Taylor y Wood [2013] EWCA Crim 1151 y confirmó que *«un mensajero o persona que se halla en posesión física y que carece de conocimiento efectivo o implícito de los productos o del impuesto que se ha devengado por ellos no puede ser considerado “tenedor”»* (el subrayado es mío).
20. En el apartado 39 de la sentencia Taylor y Wood, la Court of Appeal declaró lo siguiente:

«Por las mismas razones que ya se han expuesto al interpretar el artículo 13, apartado 1, del Reglamento [de 2001], tanto el tenor literal como la finalidad del artículo 7, apartado 3, [precedente del artículo 33 de la Directiva], respaldan decididamente la conclusión de que una persona que tiene el poder de hecho y de Derecho sobre los productos en el momento del devengo ha de ser el sujeto pasivo del impuesto. Esta conclusión resulta tanto más evidente cuando la persona que tiene la posesión física no sabe ni tiene motivos para saber la naturaleza (oculta) de los productos transportados como parte de una operación fraudulenta en la que dicha persona no interviene. Tratar de imponer la responsabilidad a agentes totalmente inocentes, como Heijboer o Yeardley, en lugar de a los recurrentes, no ayudaría a alcanzar los objetivos de la Directiva ni los del Reglamento.»

Síntesis de las posiciones defendidas por las partes

WR

21. La parte recurrida alega que [la mencionada] postura del Upper Tribunal (y de la Court of Appeal en los asuntos Tatham y Taylor & Wood) (es decir, que a quienes no tienen interés en los productos trasladados y no saben —ni tienen motivos para creer— que existe un impuesto pendiente de pago por los productos no se les

puede hacer responsables del pago del impuesto especial devengado sobre dichos productos) es coherente con el sistema y la finalidad de la Directiva y con principios más amplios del Derecho de la Unión (en concreto, el de proporcionalidad y el de equidad).

22. La Directiva pretende garantizar que se disponga de un sistema de ámbito comunitario con arreglo al cual los impuestos especiales se apliquen y recauden correctamente, incluso cuando los productos son trasladados de un Estado miembro a otro. Sin embargo, no hay nada en la Directiva que dé a entender que dicho impuesto deba pagarlo una persona que carece de todo interés en los productos trasladados y que no sabe (ni tiene motivos para creer) que existe un impuesto pendiente de pago por ellos. Tal interpretación no sería adecuada ni necesaria para alcanzar los objetivos propuestos por la Directiva, de modo que vulneraría el principio de proporcionalidad (véase la sentencia de 13 de noviembre de 1990, Fedesa, C-331/88, EU:C:1990:391, apartado 13). Además, podría resultar comercialmente caótica. Significaría que a un conductor de reparto (por ejemplo, uno que trabajase para DHL) que recogiese una caja de vino en el punto A para entregarlo en el punto B (simplemente porque sabía o porque debía haber sabido, por las marcas en el embalaje, que se trataba de vino) se le hiciese responsable del pago del impuesto (y de la multa) si se descubriese que no se había pagado el impuesto especial por dicha caja.
23. Por otro lado, la Directiva contiene disposiciones específicas sobre la «circulación irregular» de los productos sujetos a impuestos especiales. En concreto, el artículo 38 impone la responsabilidad por el impuesto especial derivada de una irregularidad a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad». Se ha alegado que «participar» a este respecto debe entenderse referido a alguien que conocía o debía conocer la irregularidad, y que la participación sugiere alguna forma de actuación consciente en relación con la «irregularidad». Esta postura sería coherente con la del Tribunal de Justicia en asuntos relativos al impuesto soportado (véase la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446). Tal como declaró el FTT en el asunto Williams/HMRC [2015] UKFTT 0330 (TC), apartado 103, esto parece sugerir que, en el caso de personas que carecen de interés en los productos, la responsabilidad solo ha de recaer en quienes tengan conocimiento efectivo o implícito de que están participando en una irregularidad.

HMRC

24. HMRC alega que el tenor de los artículos 8 y 33 de la Directiva es claro, y que las expresiones «tenencia» y «realizar la entrega» deben entenderse en su sentido habitual.
25. Al dar a los términos de los artículos 8 y 33 su sentido habitual se satisfacen el objeto y el fin de la Directiva, es decir, garantizar: a) que se armonice la responsabilidad en toda la Unión en relación con los productos despachados a consumo y en relación con los cuales se haya evadido un impuesto especial, y

- b) que se pague en algún sitio el impuesto especial correspondiente a dichos productos.
26. A este respecto, HMRC alega que, si la legislación nacional excluyese la responsabilidad por los productos tenidos o entregados por «agentes inocentes», es decir, por personas que posean o entreguen los productos sujetos a impuestos especiales y de quienes no se pueda acreditar que tuviesen conocimiento efectivo o implícito de que los productos eran objeto de contrabando, se facilitaría la evasión de los impuestos especiales, ya que los trabajadores utilizados para el transporte de los productos pueden ser empleados sin que sepan ni tengan posibilidad de identificar al propietario de los productos ni a la identidad de quienes participan en el contrabando.
27. Por lo tanto, la única forma de alcanzar el objeto y el fin de la Directiva es dar a las expresiones «tenencia» y «realizar la entrega» su significado habitual.

DOCUMENTO DE TRABAJO