

Asunto C-596/23 [Pohjanri] ⁱ

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

26 de septiembre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia)

Fecha de la resolución de remisión:

26 de septiembre de 2023

Parte demandante:

B UG

Otro interviniente:

Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Servicio de la Administración tributaria encargado de la defensa de los derechos de los destinatarios de los ingresos tributarios, Finlandia)

HELSINGIN

HALLINTO-OIKEUS RESOLUCIÓN INTERLOCUTORIA

[*omissis*]

26 de septiembre de 2023 [*omissis*]

Objeto del procedimiento

Petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

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

Parte demandante B UG
Otro interviniente Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Resolución impugnada

Liquidación de impuestos especiales por la Administración tributaria de 1 de junio de 2021

[*omissis*]

Exposición de las cuestiones

- 1 En el procedimiento principal que se sigue ante el Hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo), relativo al impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas, se ha de resolver si la Administración tributaria estaba facultada para recaudar de una empresa establecida en Alemania el impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, así como un impuesto suplementario con el argumento de que dicha empresa se encuentra sujeta al impuesto en Finlandia en cuanto vendedor a distancia, al haber intervenido en la organización del transporte de las bebidas alcohólicas comercializadas a través de su sitio web.
- 2 En el presente asunto ha de dilucidarse si es contrario a 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, un requisito establecido en los trabajos preparatorios de una legislación nacional con arreglo a la cual el vendedor debe satisfacer el impuesto especial por la venta a distancia si en su sitio web indica al comprador que debe utilizar los servicios de una determinada empresa de transporte. La tercera cuestión prejudicial se refiere, en particular, a la interpretación del artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.

Objeto del litigio y hechos relevantes

- 3 La empresa B UG (en lo sucesivo, también «empresa»), establecida en Alemania, mantenía un sitio web denominado [...] por medio del cual los clientes podían adquirir, en una tienda en línea, bebidas alcohólicas de baja y alta graduación. Entre las lenguas que podían elegirse figuraba [...] el finés.
- 4 El 20 de abril de 2020, la autoridad aduanera se incautó de una remesa de bebidas alcohólicas remitida por la empresa desde Alemania hasta Finlandia y dirigida al particular A, remesa que constaba de diversas bebidas alcohólicas. 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.

- 5 La Administración tributaria requirió a A, el comprador, que había hecho su pedido en el sitio web de la empresa, que proporcionase información sobre la forma en que se había desarrollado el pedido y sobre la organización del transporte. Según la declaración presentada por A el 25 de junio de 2020, al hacer el pedido en la tienda en línea de la empresa, se proponían las empresas X, Y y Z para prestar los servicios de transporte. Al realizar el pedido en la página web de la empresa, 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, la página web pasó a solicitar la organización del transporte y, según informa A, la página contenía enlaces directos a los sitios web de ciertas empresas de transporte. A eligió a la empresa X para el transporte de su pedido. Al hacer clic en el enlace «X», se redirigió a A directamente al sitio web de X, donde A introdujo sus propios datos de contacto, pero ninguna información sobre el pedido, como, por ejemplo, el número de pedido. A pagó el importe del transporte directamente a X en la página web de esta empresa.
- 6 La Administración tributaria presentó una captura de pantalla de la página web de B UG de 16 de junio de 2020 donde aparecían indicaciones sobre las modalidades de entrega [...]. En particular, se indicaba lo siguiente:

«Forma de entrega

El propio cliente debe procurar el transporte hasta Finlandia. Introduzca su dirección. A continuación obtendrá información adicional sobre la organización del transporte. Le recomendamos las siguientes empresas de transporte:

X a partir de 26,00 euros»

- 7 Además, la Administración tributaria presentó una captura de pantalla de 24 de junio de 2020 con las condiciones de entrega que constaban en el sitio web de la empresa, donde, entre otras cosas, se decía:

«Condiciones de entrega aplicables

Vendemos todos nuestros productos en Alemania franco almacén.

No organizamos el transporte, es el propio cliente el que se encarga de ello. A tal fin puede recurrir, por ejemplo, a los servicios de X. Una vez añadidos a la cesta de la compra los productos que desea adquirir, la calculadora del coste de transporte de X mostrará el importe del transporte, tanto en la modalidad de paquete como en la de palé.

[...]

Duración del transporte

Los paquetes tardan entre 5 y 7 días en llegar a Finlandia desde su recogida. Las recogidas en nuestros almacenes se realizan en días laborables. X le proporcionará un número de seguimiento con el que podrá seguir el recorrido de su paquete.

Los palés tardan aproximadamente entre 7 y 10 días en llegar a Finlandia desde su recogida. X recoge los palés 2 o 3 veces por semana.

También puede solicitar a otras empresas una oferta para el transporte de su pedido.

Le rogamos que nos comunique si va a recoger usted mismo las bebidas o si lo hará una empresa de transporte. Una vez nos lo haya comunicado, procederemos a tramitar su pedido.

[...]

Impuestos en Finlandia

El propio cliente debe hacerse cargo del pago de los impuestos. Puede encontrar la correspondiente información en los sitios web de la Administración aduanera y del Valvira (Oficina de Autorización y Supervisión en Materia Social y Sanitaria).»

- 8 Mediante resolución de 21 de agosto de 2020, la Administración tributaria impuso a B UG un impuesto suplementario más intereses de penalización por importe total de 1 645,83 euros por las bebidas alcohólicas incautadas el 20 de abril de 2020. Basándose en la información recopilada en el procedimiento, consideró que las mercancías habían sido expedidas o transportadas a Finlandia directa o indirectamente por la empresa o por cuenta de ella. A juicio de la Administración tributaria, la empresa había actuado de este modo como vendedor a distancia y estaba obligada a satisfacer en Finlandia el impuesto especial.
- 9 B UG interpuso recurso administrativo contra esta resolución ante la Administración tributaria.
- 10 Mediante resolución de 1 de junio de 2021, la Administración tributaria desestimó el recurso de B UG.
- 11 B UG recurrió la resolución de la Autoridad tributaria de 1 de junio de 2021 ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki). Entre otras pretensiones, solicitó que se anulase dicha resolución y se revocasen todos los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas cuyo pago le había sido ordenado.

Resumen de las alegaciones esenciales de las partes

- 12 B UG entiende que en el caso de autos no debe ser considerada como vendedor a distancia. Ni intervino efectivamente en la organización del transporte de las

mercancías sujetas a impuestos especiales, ni dio instrucciones en su sitio web al comprador para recurrir a los servicios de una determinada empresa de transporte, ni tampoco estableció el contacto entre el comprador y la empresa de transporte. La relación contractual se perfeccionó entre dicha empresa y el propio comprador. La propiedad sobre la mercancía y el riesgo se transmitieron en Alemania del vendedor al comprador cuando el primero entregó la mercancía al transportista elegido por el segundo. En su sitio web se mencionaban tres empresas de transporte a título de ejemplo. En la página web se indicaba claramente que la elección del prestador de servicios le correspondía exclusivamente al cliente. Añadió que una veintena de empresas de transporte recogían mercancías de sus almacenes, de modo que no se puede considerar que indujese a sus clientes a contratar un transportista determinado. La calculadora del coste del transporte que contiene su página web solo se ofrece con carácter auxiliar y permite a los clientes valorar la capacidad de transporte y el posible coste de este.

- 13 Asimismo, B UG alega que no facilitó información alguna a las empresas de transporte y que no existió intercambio de información alguno entre ella y la empresa de transporte. El enlace que aparece en su sitio web al sitio web del transportista no significa que ella haya intervenido en la organización del transporte de las mercancías. Además, en su sitio web se incluyen enlaces a distintas empresas de transporte y se señala expresamente que es el propio cliente quien debe hacerse cargo del pago de los impuestos en Finlandia y que para obtener más información debe acudir al sitio web de la Administración aduanera finlandesa y de Valvira (un organismo finés). Al comprar sus productos, el cliente sabía que debía pagar en Finlandia los impuestos correspondientes por los productos enviados a este país. Añadió que habida cuenta del precio facturado al cliente era evidente que este debía entender que el precio de las mercancías no incluía los impuestos adeudados en Finlandia.
- 14 El *Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö* alega que la venta a distancia constituye un tipo de venta en que un particular adquiere bebidas alcohólicas que han sido despachadas a consumo en otro Estado miembro y que son expedidas o transportadas a Finlandia directa o indirectamente por el vendedor a distancia o por un tercero por cuenta de este. Según los trabajos preparatorios de la Ley de Impuestos Especiales (HE 263/2009 vp), una venta se considera venta a distancia cuando el vendedor indica en su página web al comprador que debe contratar los servicios de una determinada empresa de transporte. Un vendedor a distancia que no dispone en Finlandia de un representante fiscal debe comunicar las mercancías a la Administración tributaria antes de expedirlas y debe garantizar el pago de los impuestos. A su juicio, las disposiciones de la Ley de Impuestos Especiales se cohonestan con la Directiva 2008/118. Considera que B UG indicó al comprador en su sitio web que contratase los servicios de determinados transportistas, interviniendo así en las modalidades del transporte. A su parecer, B UG es un vendedor a distancia y, por lo tanto, está sujeta al impuesto. No cumplió con su obligación de notificar la expedición de los productos a la Administración tributaria y de constituir la correspondiente garantía.

Derecho nacional y trabajos preparatorios

Disposiciones nacionales vigentes en 2020

- 15 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, se transpuso en Finlandia por medio de la Ley de Impuestos Especiales (182/2010) nacional. En el procedimiento principal es de aplicación la versión de esta Ley vigente en 2020. Por otro lado, los principios que rigen la percepción del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas adeudado en Finlandia, así como la cuantía de este impuesto, se establecen en la pertinente Ley del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas (1471/1994).
- 16 Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Ley de Impuestos Especiales (182/2010), 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 la ley especial pertinente.
- 17 De conformidad con el artículo 6, apartado 11, de la Ley de Impuestos Especiales (182/2010), 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 ejerza una actividad económica por cuenta propia, adquiere mercancías despachadas a consumo en otro Estado miembro y que son expedidas o transportadas directa o indirectamente por el propio vendedor a distancia o por un tercero por cuenta de este.
- 18 A tenor del artículo 6, punto 12, de la Ley de Impuestos Especiales (182/2010), se considera vendedor a distancia el vendedor que vende productos con destino a Finlandia con arreglo al punto 11.
- 19 Con arreglo al artículo 72, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales (495/2014), no procede percibir 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.
- 20 Cuando, ni en la forma prevista en el artículo 72 ni mediante venta a distancia, un particular adquiere en otro Estado miembro productos sujetos a impuestos especiales para uso propio y estos productos son transportados a Finlandia por otro particular o por una empresa mercantil, queda sujeto al impuesto en virtud del artículo 74, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales (182/2010) el particular que adquiere los productos. Toda persona que intervenga en el transporte o que esté en posesión de los productos en Finlandia responde también de los impuestos adeudados por el particular que los adquirió, como si él mismo fuese el sujeto pasivo.

- 21 Con arreglo al artículo 79, apartado 1, de la Ley del Impuestos Especiales, se percibe el impuesto especial por las mercancías vendidas con destino a Finlandia por medio de venta a distancia. A tenor del apartado 2 del mismo artículo, es sujeto pasivo el vendedor a distancia. Si este dispone de un representante fiscal, es este el sujeto pasivo en lugar del vendedor a distancia. El vendedor a distancia responde del impuesto especial adeudado por su representante fiscal como si él mismo fuese el sujeto pasivo. De conformidad con el apartado 3 del mencionado artículo, el impuesto especial será exigible en el momento de la entrega en Finlandia de productos sujetos a dicho impuesto. El impuesto especial se pagará 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

- 22 En el proyecto de ley del Gobierno para la Ley de Impuestos Especiales (HE 263/2009 vp, p. 46) se dice lo siguiente en la motivación detallada del artículo 74 de la Ley:

«Esta disposición regularía el caso de que un particular adquiriese para uso propio, desde otro Estado miembro, productos sujetos a impuestos especiales, pero no en la forma prevista en el artículo 72 ni mediante venta a distancia. En tal caso, el particular no transportaría por sí mismo los productos a Finlandia, sino que se encargaría de ello otro particular o una empresa mercantil. Esto significa que, por ejemplo, un particular adquiere productos por internet desde otro Estado miembro y se hace cargo él mismo el transporte de los productos a Finlandia, sin que el vendedor ni ningún tercero por cuenta de este intervenga en la organización del transporte.

[...]

Los productos tributarían con independencia de si los introduce en Finlandia una empresa mercantil (por ejemplo, un transportista o un servicio de correos) u otro particular. La diferencia esencial respecto a la venta a distancia consistiría en que el vendedor o la persona que actuase por cuenta de este no podrían intervenir en modo alguno en el transporte de las mercancías ni en la organización del transporte. En cambio, si, por ejemplo, el vendedor indicase al comprador en su sitio web que debe recurrir a los servicios de determinadas empresas de transporte, se trataría de una venta a distancia en la que el vendedor o su representante fiscal quedarían obligados a pagar el impuesto especial en el Estado miembro de destino.»

Disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión

- 23 En el procedimiento es de aplicación 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), que estaba en vigor en 2020 cuando se produjeron los hechos.

24 Es preciso recordar que, 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.

25 A tenor del artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118, 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.

26 El artículo 36 de la Directiva 2008/118 dispone lo siguiente respecto a la venta a distancia:

«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.»

Necesidad de recabar una decisión prejudicial

27 En el presente asunto es preciso aclarar si B UG intervino en el transporte de las bebidas alcohólicas que vendió con destino a Finlandia y que habían sido despachadas a consumo en Alemania de tal manera que la empresa deba considerarse deudora en Finlandia del impuesto especial en su condición de vendedor a distancia de los productos.

- 28 Se ha acreditado que el particular que adquirió los productos en Alemania se los compró a la empresa para uso propio. Dicho particular pagó directamente al transportista contratado los costes correspondientes al transporte de los productos que había comprado a la empresa.
- 29 Al parecer del Hallinto-oikeus, 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», que contiene el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.
- 30 En el procedimiento principal que se sigue ante el Hallinto-oikeus se ha de dilucidar, en particular, si el vendedor 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 mención en su sitio web, por medio del cual se vendieron productos sujetos al impuesto especial a un comprador establecido en otro Estado miembro, a diversas empresas de transporte y ofrecer a los compradores información sobre los costes del transporte resultantes. Además, en el sitio web del vendedor figuraba un enlace al sitio web del transportista, al cual se transmitía información sobre los productos que se habían de transportar, sin que el comprador interviniese en ello.
- 31 La Directiva 2008/118 quedó derogada con 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 (versión refundida). El artículo 44, apartado 1, de la nueva Directiva 2020/262 se corresponde con el artículo 36, apartado 1, de la Directiva 2008/118.
- 32 A falta de jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la cuestión antes expuesta y dado que el Hallinto-oikeus considera necesario aclarar el concepto de venta a distancia en relación con el artículo 36 de la Directiva 2008/118 para una aplicación uniforme en los distintos Estados miembros de dicha Directiva, así como de la Directiva 2020/262 actualmente vigente, se plantean al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales.
- 33 La empresa y el Veronsaajien oikeudenvaltovantayksikkö han tenido ocasión de formular observaciones acerca de la oportunidad de remitir una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

Resolución interlocutoria del Hallinto-oikeus sobre la petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- 34 El Hallinto-oikeus suspende el procedimiento y solicita al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, una decisión prejudicial sobre la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2008/118 relativas a la venta a distancia. La petición de decisión prejudicial es necesaria para resolver el litigio pendiente ante el Hallinto-oikeus.

Cuestiones prejudiciales

«1. ¿Se opone la Directiva 2008/118/CE, 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?»

[*omissis*]