

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 20 de noviembre de 2025**Sala 7.ª**Asunto C-570/24***SUMARIO:**

Impuestos sobre consumos específicos. IVA. Alcohol. *Determinación del deudor del impuesto especial en caso de salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales.* Una empresa rumana que fabrica productos químicos orgánicos de base fue autorizada a producir alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, en el marco de un régimen de pruebas tecnológicas que debía llevarse a cabo durante un período comprendido entre febrero y abril de 2013. En una inspección sin previo aviso en el marco de una investigación sobre delitos económicos, las autoridades de la policía judicial rumana, en colaboración con las autoridades aduaneras rumanas, constataron que faltaba una cantidad de 21 909 litros de alcohol etílico del haber de la empresa sin que sus representantes pudieran proporcionar explicaciones al respecto. Mediante una liquidación tributaria la impuso gravámenes adicionales, en virtud de la cantidad de alcohol etílico faltante, en concepto de impuestos especiales e IVA, que no fue impugnada en vía administrativa ni en vía judicial, pero se le concedió, no obstante, el fraccionamiento del pago de dichos gravámenes. Mediante sentencia judicial penal se condenó al administrador mandatario de la empresa a dos penas de prisión, por evasión fiscal y por apropiación indebida, debido a que había vendido el alcohol etílico en su propio beneficio y sin contabilizar dicha cantidad en los registros de la empresa. Por lo que respecta a la acción civil en el procedimiento que dio lugar a dicha sentencia, el Estado rumano se había personado como actor civil y había solicitado la condena solidaria de la entidad y de su administrador mandatario a reparar el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública. Posteriormente la empresa solicitó anulación de la liquidación tributaria y la restitución de los importes abonados en concepto de los gravámenes adicionales a su cargo. La negativa de las autoridades tributarias a dar curso a su solicitud de anulación de la liquidación tributaria fue recurrida y se estimó parcialmente su demanda, ordenando el Tribunal a las autoridades tributarias que declararan la nulidad parcial de la liquidación tributaria, en la medida en que se refería a la determinación de los gravámenes adicionales en materia de impuestos especiales y de IVA y a reembolsar la cantidad que esta última había abonado en concepto de tales gravámenes adicionales, más los intereses correspondientes. Las autoridades tributarias recurrieron esta sentencia y el tribunal remitente presenta dudas sobre quién en caso de salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales, sobre la persona a la que procede considerar deudora del impuesto especial. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando una irregularidad o una infracción que implique el devengo del impuesto especial hubiera sido cometida o constatada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, incluso en caso de fraude cometido por un tercero, el depositario autorizado seguiría estando obligado al pago de los impuestos especiales. Así, cuando una persona jurídica se encuentre en una situación comparable a la de un depositario autorizado, está obligada a cumplir unas obligaciones similares a las que recaen en tal depositario autorizado, en particular en caso de salida irregular de productos de un régimen suspensivo de impuestos especiales. El Tribunal concluye que la exigibilidad de los impuestos especiales se deriva directamente de la salida de los productos de tal régimen suspensivo, siendo así que la persona jurídica que actúa como depositario autorizado pasa a ser, por tanto, deudora de su pago, pues el art. 8.1.a) i), de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, y respecto de la cual se constató que en su haber faltaba una determinada cantidad de ese alcohol, está comprendida en el concepto de deudor de dicho impuesto a efectos de dicha disposición. Por otro lado, el Tribunal alberga dudas sobre si un órgano jurisdiccional nacional está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

Pluralidad de deudores. Efectos de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal dictada en materia civil que reconoce únicamente la responsabilidad del administrador mandatario. Hay que

Síguenos en...

partir de que una pluralidad de deudores solidarios para una misma deuda de impuestos especiales está expresamente prevista en el art. 8.2 de la Directiva 2008/118, cuando dichos deudores sean responsables de tal deuda y el hecho de que una persona distinta de dicho depositario, como el administrador mandatario de la empresa en el caso de autos, haya podido actuar en su propio interés y en perjuicio del referido depositario solo tiene repercusiones en el plano penal, y no en el plano fiscal. La exigibilidad de los impuestos especiales se deriva directamente de la salida de los productos sujetos a impuestos especiales del régimen suspensivo y, en tal caso, la persona jurídica que actúa como depositario autorizado es deudora de su pago. Una persona jurídica puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales junto con, entre otros, otras personas que hayan estado asociadas a la salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, también se ve confirmada por los trabajos preparatorios de esta Directiva. Sin embargo, el Consejo de la Unión Europea quiso ampliar esta lista a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad». El hecho de que una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional penal haya reconocido que, desde el punto de vista civil, la responsabilidad por el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública correspondía exclusivamente a una persona física que representaba a una persona jurídica que actuaba como depositario autorizado no puede influir en la determinación del deudor del pago de los impuestos especiales. En efecto, cabe señalar que la fuerza de cosa juzgada de tal sentencia no puede impedir, al no existir una identidad de objeto, la adopción y la ejecución de una decisión de imposición de impuestos especiales conforme al Derecho de la Unión en la materia. Por tanto, el art. 8.1.a) i) y 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, con el fin de determinar el deudor o deudores del impuesto especial devengado a efectos de dichas disposiciones, un órgano jurisdiccional nacional no está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-570/24,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 16 de marzo de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de agosto de 2024, en el procedimiento entre

Transilvania Master Insolv IPURL, que actúa en calidad de administradora concursal de Ecoserv SRL,

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

Serviciul Fiscal Orășenesc Năsăud,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Schalin (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Gavalec y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Biondi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Transilvania Master Insolv IPURL, que actúa en calidad de administradora concursal de Ecoserv SRL, por los Sres. H. Crișan, A. Șandru y T. D. Vidrean-Căpușan, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, L. Ghiță y A. Wellman, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por la Sra. L. Březinová y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Núñez Silva, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Björkland y la Sra. T. Isacu de Groot, en calidad de agentes;

Síguenos en...



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

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), 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), en relación con el apartado 2 de dicho artículo 8.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Ecoserv SRL, una sociedad rumana en situación de insolvencia representada por una administradora concursal, esto es, Transilvania Master Insolv IPURL, y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj, Rumanía), la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud, Rumanía) y el Serviciul Fiscal Orășenesc Năsăud (Servicio Tributario Municipal de Năsăud, Rumanía) (en lo sucesivo, denominadas conjuntamente «autoridades tributarias») en relación, en particular, con la validez de una liquidación tributaria que imponía a Ecoserv el pago de los impuestos especiales relativos a una cantidad faltante de alcohol etílico, por un importe total de 798 495 leus rumanos (RON).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, la Directiva 2008/118 fue derogada 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). No obstante, la Directiva 2008/118 sigue siendo aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

4 El artículo 4, punto 1, de la Directiva 2008/118 definía al «depositario autorizado» como «toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal».

5 El artículo 7, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva 2008/118 disponía:

«1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:

a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo».

6 El artículo 8, apartados 1, letra a), incisos i) y ii), y 2, de la Directiva 2008/118 tenía el siguiente tenor:

«1. Será deudor del impuesto especial exigible:

a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra a):

i) el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida,

ii) en caso de irregularidad durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo conforme a la definición del artículo 10, apartados 1, 2 y 4, el depositario autorizado, el expedidor registrado o cualquier otra persona que haya garantizado el pago de los derechos con arreglo al artículo 18, apartados 1 y 2, o cualquier persona que haya participado en la salida irregular y tenido conocimiento del carácter irregular de la salida, o que hubiera debido tenerlo;

[...]

2. Cuando existan varios deudores para una misma deuda de impuestos especiales, estarán obligados al pago de dicha deuda con carácter solidario.»

7 El artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118 disponía:

«La apertura y explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado estarán supeditadas a la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro donde este situado el depósito.

La autorización estará supeditada a los requisitos que tienen derecho a determinar las autoridades a efectos de impedir cualquier posible fraude o abuso.»

Derecho rumano

8 El artículo 206⁶, apartados 1 y 2, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone:

«(1) El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

(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 el despacho a consumo.»

9 A tenor del artículo 206⁷, apartados 1, letra a), y 5, de este Código:

«(1) A los efectos del presente capítulo, se considerará despacho a consumo cualquiera de los siguientes supuestos:

a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;

[...]

(5) No se considerará despacho a consumo la destrucción total o pérdida irremediable de productos sujetos a impuestos especiales si se produce durante el período en el que están en régimen suspensivo y si:

a) el producto no está disponible para su uso en Rumanía debido a un vertido, a una ruptura, a un incendio, a una contaminación, a una inundación o a cualquier otra causa de fuerza mayor;

b) el producto no está disponible para su uso en Rumanía debido a la evaporación o a otras causas que sean el resultado natural de la fabricación, de la tenencia o de la circulación del producto;

c) la destrucción es autorizada por la autoridad competente.

[...]»

10 El artículo 206⁹, apartado 1, de dicho Código establece:

«(1) Será deudor del impuesto especial exigible:

a) por lo que respecta a la salida de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo a que se refiere el artículo 206⁷, apartado 1, letra a):

1. el depositario autorizado, el destinatario registrado o cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen del régimen suspensivo los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida».

11 El artículo 206²², apartado 2, del Código Tributario dispone:

«Con el fin de obtener la autorización para que un establecimiento pueda operar como depósito fiscal, la persona que pretenda ser depositario autorizado en el establecimiento en cuestión deberá presentar una solicitud a la autoridad competente, en el modo y en la forma previstas por el reglamento de aplicación.»

12 El artículo 49, apartado 1, letra c), de la Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Ley n.º 207/2015, por la que se aprueba el Código de Procedimiento Tributario), de 20 de julio de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 547 de 23 de julio de 2015), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), tiene la siguiente redacción:

«(1) El acto administrativo en materia tributaria será nulo siempre que:

[...]

c) adolezca de error grave y manifiesto, [...] cuando las causas en las que se fundamenta su adopción adolezcan de un vicio tal que, de no haber sido consideradas antes o en el momento de adoptarse el acto, este último no se habría adoptado.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 Ecoserv, cuya actividad consiste, en particular, en la fabricación de productos químicos orgánicos de base, fue autorizada a producir alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, en el marco de un régimen de pruebas tecnológicas que debía llevarse a cabo durante un período comprendido entre febrero y abril de 2013.

14 El 12 de noviembre de 2015, Ecoserv fue objeto de una inspección sin previo aviso en el marco de una investigación sobre delitos económicos. En dicha ocasión, las autoridades de la policía judicial rumana, en colaboración con las autoridades aduaneras rumanas, constataron

que faltaba una cantidad de 21 909 litros de alcohol etílico del haber de Ecoserv, sin que los representantes de dicha empresa pudieran proporcionar explicaciones al respecto.

15 Mediante una liquidación tributaria de 4 de marzo de 2016, la Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud impuso a Ecoserv gravámenes adicionales, en virtud de la cantidad de alcohol etílico faltante, por un importe de 799 655 RON (aproximadamente 160 719 euros), en concepto de impuestos especiales, y por un importe de 278 244 RON (aproximadamente 55 923 euros), en concepto de impuesto sobre el valor añadido (IVA) (en lo sucesivo, «liquidación tributaria»). Ecoserv no impugnó dicha liquidación en vía administrativa ni en vía judicial, pero se le concedió, no obstante, el fraccionamiento del pago de dichos gravámenes.

16 Mediante sentencia de 8 de agosto de 2019, el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud, Rumanía), pronunciándose en materia penal, condenó al administrador mandatario de Ecoserv, en particular, a dos penas de prisión, por evasión fiscal y por apropiación indebida, debido a que había vendido la cantidad de 21 909 litros de alcohol etílico en su propio beneficio y sin contabilizar dicha cantidad en los registros de Ecoserv. Por lo que respecta a la acción civil en el procedimiento que dio lugar a dicha sentencia, el Estado rumano, representado por la Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agencia Tributaria, Rumanía), se había personado como actor civil y había solicitado la condena solidaria de Ecoserv y de su administrador mandatario a reparar el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública. Pues bien, el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud) desestimó esta demanda por infundada en la medida en que se refería a Ecoserv. Declaró que el administrador mandatario de Ecoserv no había actuado en nombre ni en beneficio de esta última, de manera que, tanto desde un punto de vista penal como civil, este era el único responsable frente a las personas perjudicadas, extremo que fue posteriormente confirmado por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante sentencia de 2 de junio de 2020.

17 El 14 de julio de 2020, Ecoserv presentó ante las autoridades tributarias una solicitud de anulación de la liquidación tributaria, basándose en la sentencia de 8 de agosto de 2019 del Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud). Ecoserv alegó que esta liquidación adolecía de un error grave y manifiesto. Asimismo, solicitó la restitución de los importes abonados en concepto de los gravámenes adicionales a su cargo. Por su parte, las autoridades tributarias interpusieron un recurso ante el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud), para que se pronunciara en materia penal, mediante el cual impugnaron la ejecución de la parte de la sentencia dictada por este último el 8 de agosto de 2019 en materia civil. Alegaban que era preciso aclarar el alcance del fallo de dicha sentencia, habida cuenta de la desestimación de la pretensión de condena solidaria de Ecoserv, y sus efectos en las obligaciones tributarias de esta última.

18 A este respecto, el 17 de mayo de 2021, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj), que conocía de un recurso de apelación contra la sentencia dictada el 7 de abril de 2021 en materia penal por el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud), declaró que, desde el punto de vista civil, el único responsable de los daños causados al Estado rumano era el administrador mandatario de Ecoserv. Por consiguiente, los importes abonados por Ecoserv a las autoridades tributarias antes del procedimiento penal que condujo a condenar a dicho administrador carecían de causa y debían reembolsarse.

19 Habida cuenta de la negativa de las autoridades tributarias a dar curso a su solicitud de anulación de la liquidación tributaria, Ecoserv interpuso un recurso ante el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud).

20 Mediante sentencia de 29 de octubre de 2021, este último, basándose en el artículo 49, apartado 1, letra c), del Código de Procedimiento Tributario, estimó parcialmente la demanda de Ecoserv. Así pues, ordenó a las autoridades tributarias que declararan la nulidad parcial de la liquidación tributaria, en la medida en que se refería a la determinación de los gravámenes adicionales en materia de impuestos especiales y de IVA. Además, ordenó a dichas autoridades que reembolsaran a Ecoserv la cantidad que esta última había abonado en concepto de tales gravámenes adicionales, más los intereses correspondientes.

21 Tanto Ecoserv como las autoridades tributarias interpusieron recursos ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra la sentencia dictada el 29 de octubre de 2021 por el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de Distrito de Bistrița-Năsăud). Aquel órgano jurisdiccional ha indicado que alberga dudas, en caso de salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales, sobre la persona a la que procede considerar deudora del impuesto especial, en el sentido del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, en relación con el apartado 2 de este artículo 8.

22 En esas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva [2008/118], en relación con el apartado 2 del mismo [artículo 8], relativo al concepto de deudor de los impuestos especiales, una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen de pruebas tecnológicas bajo la supervisión de la autoridad aduanera territorial [y] respecto de la cual se constató que en su haber faltaba la cantidad de 21 909 litros de alcohol etílico con un grado alcohólico del 96,16 %?

2) [En unas circunstancias en las que,] con posterioridad a la emisión de una liquidación tributaria —por la que se establecieron a cargo de dicha persona jurídica impuestos especiales adicionales e IVA correspondientes a la cantidad de alcohol etílico que faltaba— que no fue impugnada en vía administrativa, se declaró, mediante una sentencia penal que adquirió firmeza, que la única persona responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública era el administrador de hecho (director general) de dicha sociedad, quien, durante el período comprendido entre febrero y junio de 2013, con idéntica intención delictiva, vendió la cantidad de 21 909 litros de alcohol doble destilado de la sociedad de la que era empleado, por importe de 219 090 RON, cometiendo así el delito de apropiación indebida previsto en el artículo 295, apartado 1, del Codul penal (Código Penal), y no registró en la contabilidad los ingresos procedentes de la venta de dicha cantidad de alcohol, causando a la Hacienda Pública un perjuicio de 915 562,74 RON, hecho que reviste los elementos constitutivos del delito de evasión fiscal previsto en el artículo 9, apartados 1, letra b), [y] 2, de la Ley n.º 241/2005, ¿constituye un error grave y manifiesto de aplicación del Derecho de la Unión armonizado en materia de impuestos especiales y de IVA [...] la imposición de tales impuestos también a cargo de la persona jurídica mediante la liquidación n.º F-BN 77 de 4 de marzo de 2016, liquidación que no fue impugnada con arreglo al procedimiento previsto en el Código de Procedimiento Tributario?

3) ¿Se opone el Derecho de la Unión a que, en un litigio fiscal relativo a los impuestos especiales y al IVA, un órgano jurisdiccional nacional aplique el principio de fuerza de cosa juzgada de una sentencia penal cuando la aplicación de dicho principio impida que se tengan en cuenta las normas de la Unión en materia de impuestos especiales y de IVA que también prevén la responsabilidad solidaria de la persona jurídica, normas que no han sido examinadas por los órganos jurisdiccionales penales en las sentencias que han adquirido fuerza de cosa juzgada?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

23 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, y respecto de la cual se constató que en su haber faltaba una determinada cantidad de ese alcohol, está comprendida en el concepto de «deudor» de este impuesto a los efectos de dicha disposición.

24 Con el fin de responder a la primera cuestión prejudicial, procede determinar si una persona jurídica que pretende ser nombrada depositario autorizado puede ser declarada, con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, deudora del impuesto especial por los productos sujetos a un régimen suspensivo de dicho impuesto cuando los referidos productos hayan salido irregularmente del haber que gestiona.

25 El artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118 determina el deudor o deudores del impuesto especial por los productos sujetos a dicho impuesto a su salida de un régimen suspensivo, cuando se devenga dicho impuesto. Así pues, se designan deudores al depositario autorizado, al destinatario registrado o a cualquier otra persona que despache o por cuya cuenta se despachen de un régimen suspensivo del impuesto especial tales productos o, en caso de salida irregular del depósito fiscal, cualquier otra persona que haya participado en dicha salida.

26 En el presente asunto, procede determinar si esta disposición es aplicable cuando una persona jurídica aún no sea un depositario autorizado oficialmente, pero ciertos elementos de hecho tiendan a demostrar que, al igual que Ecoserv en el asunto principal, actuaba de *facto* como si lo fuera.

27 A este respecto, debe recordarse que, según el artículo 4, punto 1, de la Directiva 2008/118, un depositario autorizado es «toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal».

28 En el presente caso, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que Ecoserv había sido autorizada a ejercer actividades relativas a la fabricación de alcohol etílico en el marco de un régimen de pruebas tecnológicas bajo la supervisión de la autoridad aduanera rumana, lo que implica que en su haber se incluían ciertas cantidades de alcohol en régimen suspensivo de impuestos especiales. Tal situación puede asemejarse a la explotación de un depósito fiscal por un depositario autorizado, en el sentido del artículo 16 de la Directiva 2008/118, siempre y cuando la persona jurídica que ejerza la actividad de fabricación de alcohol bajo un régimen especial haya sido autorizada a ello por las autoridades nacionales competentes y los productos de que se trate estén sujetos a un régimen suspensivo de impuestos especiales. Habida cuenta de tales circunstancias, cabe considerar que dicha persona jurídica se encuentra en una situación comparable a la de un depositario autorizado y que, por tanto, debe responder ante las autoridades tributarias de las obligaciones derivadas de dicha situación.

29 A este respecto, es irrelevante que dicha persona jurídica, como Ecoserv en el asunto principal, no fuera la causante de la salida irregular de la cantidad de alcohol que estaba en régimen suspensivo de impuestos especiales, cuando dicha salida se debió a la actuación de una persona empleada por ella o que la representaba, como el administrador mandatario de Ecoserv.

30 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando una irregularidad o una infracción que implique el devengo del impuesto especial hubiera sido cometida o constatada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, incluso en caso de fraude cometido por un tercero, el depositario autorizado seguiría estando obligado al pago de los impuestos especiales (véase, por analogía, la sentencia de 24 de marzo de 2022, TanQuid Polska, C-711/20, EU:C:2022:215, apartado 48 y jurisprudencia citada).

31 El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre una situación en la que se discutía la disposición 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), que precedió al artículo 8, apartado 1, letra a), inciso ii), de la Directiva 2008/118. Declaró, en esencia, que el depositario autorizado desempeñaba una función central en el marco del procedimiento de circulación de los productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo. En caso de irregularidad o de infracción durante la circulación de estos productos que implicara la exigibilidad del impuesto especial, el depositario autorizado, en todo caso, debía ser considerado como el obligado al pago de dicho impuesto. Por ello, debe entenderse que su responsabilidad es objetiva y no se basa en su culpa probada o presunta, sino en su participación en una actividad económica (véase, por analogía, la sentencia de 7 de septiembre de 2023, KRI, C-323/22, EU:C:2023:641, apartados 55 y 56 y jurisprudencia citada).

32 Como consecuencia, procede considerar que, cuando una persona jurídica, como Ecoserv en el asunto principal, se encuentre en una situación comparable a la de un depositario autorizado, está obligada a cumplir unas obligaciones similares a las que recaen en tal depositario autorizado, en particular en caso de salida irregular de productos de un régimen suspensivo de impuestos especiales, como la contemplada en el artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118.

33 En efecto, la exigibilidad de los impuestos especiales se deriva directamente de la salida de los productos de tal régimen suspensivo, siendo así que la persona jurídica que actúa como depositario autorizado pasa a ser, por tanto, deudora de su pago.

34 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, y respecto de la cual se constató que en su haber faltaba una determinada cantidad de ese alcohol, está comprendida en el concepto de deudor de dicho impuesto a efectos de dicha disposición.

Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

35 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 8, apartados 1, letra a), inciso i), y 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, con el

fin de determinar el deudor o deudores del impuesto especial devengado a efectos de dichas disposiciones, un órgano jurisdiccional nacional está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

36 De entrada, debe recordarse que la hipótesis de una pluralidad de deudores solidarios para una misma deuda de impuestos especiales está expresamente prevista en el artículo 8, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cuando dichos deudores sean responsables de tal deuda.

37 Del mismo modo, con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, «en caso de salida irregular [de productos sujetos a impuestos especiales] del depósito fiscal», toda persona física que sea considerada «otra persona que haya participado en dicha salida» puede quedar obligada, en calidad de codeudora solidaria de los impuestos especiales devengados, al pago de dichos impuestos junto con la persona jurídica a la que representa, como administrador o administrador mandatario, o de la que es empleado.

38 Es cierto que, a diferencia de otras versiones lingüísticas, la versión en lengua francesa del artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118 utiliza la conjunción coordinante disyuntiva «o» para designar como deudor a «cualquier otra persona que haya participado en dicha salida». No obstante, el principio del pago de los impuestos especiales con carácter solidario puede deducirse tanto de la lógica general de dicha Directiva, y especialmente de su artículo 8, apartado 2, como de la finalidad que persigue dicha Directiva.

39 A este respecto, debe observarse que la responsabilidad del depositario autorizado es de naturaleza objetiva y se debe a su participación en una actividad económica. El hecho de que una persona distinta de dicho depositario, como el administrador mandatario de Ecoserv en el caso de autos, haya podido actuar en su propio interés y en perjuicio del referido depositario solo tiene repercusiones en el plano penal, y no en el plano fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, apartado 41).

40 En efecto, la exigibilidad de los impuestos especiales se deriva directamente de la salida de los productos sujetos a impuestos especiales del régimen suspensivo y, en tal caso, la persona jurídica que actúa como depositario autorizado es deudora de su pago.

41 Asimismo, habida cuenta de la finalidad de la Directiva 2008/118, la interpretación de su artículo 8, según la cual una persona jurídica puede ser deudora solidaria de los impuestos especiales junto con, entre otros, otras personas que hayan estado asociadas a la salida irregular de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo, también se ve confirmada por los trabajos preparatorios de esta Directiva. El proyecto inicial de esta última limitaba la lista de deudores de los impuestos especiales, en caso de introducción irregular de productos en el territorio de un Estado miembro, a las personas que hubieran garantizado el pago de dichos impuestos. Sin embargo, el Consejo de la Unión Europea quiso ampliar esta lista a «cualquier persona que haya participado en la irregularidad», tal como se desprende del artículo 38, apartado 3, de la Directiva 2008/118. El legislador de la Unión pretendía, por tanto, definir ampliamente a las personas que pueden ser deudoras de impuestos especiales en caso de irregularidades, con el fin de garantizar la recaudación de esos impuestos en la medida de lo posible (sentencia de 17 de octubre de 2019, Comida paralela 12, C-579/18, EU:C:2019:875, apartado 37).

42 Además, el hecho de que una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional penal haya reconocido que, desde el punto de vista civil, la responsabilidad por el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública correspondía exclusivamente a una persona física que representaba a una persona jurídica que actuaba como depositario autorizado no puede influir en la determinación del deudor del pago de los impuestos especiales. En efecto, cabe señalar que la fuerza de cosa juzgada de tal sentencia no puede impedir, al no existir una identidad de objeto, la adopción y la ejecución de una decisión de imposición de impuestos especiales conforme al Derecho de la Unión en la materia [véase, por analogía, la sentencia de 16 de julio de 2020, UR (Sujeción de los abogados al IVA), C-424/19, EU:C:2020:581, apartado 34].

43 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 8, apartados 1, letra a), inciso i), y 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que, con el fin de determinar el deudor o deudores del impuesto especial devengado a efectos de dichas disposiciones, un órgano jurisdiccional nacional no está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica

como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

Costas

44 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 Séptima) declara:

1) El artículo 8, apartado 1, letra a), inciso i), 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

una persona jurídica que, para ser autorizada como depositario fiscal, ejerció una actividad de producción de alcohol etílico en régimen suspensivo de impuestos especiales, y respecto de la cual se constató que en su haber faltaba una determinada cantidad de ese alcohol, está comprendida en el concepto de deudor de dicho impuesto a efectos de dicha disposición.

2) El artículo 8, apartados 1, letra a), inciso i), y 2, de la Directiva 2008/118

debe interpretarse en el sentido de que,

con el fin de determinar el deudor o deudores del impuesto especial devengado a efectos de dichas disposiciones, un órgano jurisdiccional nacional no está vinculado por el fallo de naturaleza civil de una sentencia de un órgano jurisdiccional penal por el que se dicta la condena firme de una persona física que es empleada o administradora de una persona jurídica como única responsable del perjuicio causado a la Hacienda Pública debido a la apropiación indebida de una cantidad de alcohol almacenada en régimen suspensivo de impuestos especiales por dicha persona jurídica.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.