

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 24 de marzo de 2022 (*)

«Procedimiento prejudicial — Derechos especiales — Directiva 92/12/CE — Artículo 4 — Circulación de productos en régimen suspensivo — Requisitos — Artículos 6 y 20 — Puesta a consumo de productos — Falsificación del documento administrativo de acompañamiento — Infracción o irregularidad cometida en el curso de la circulación de productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo — Salida irregular de productos del régimen suspensivo — Destinatario que no tiene conocimiento de la circulación — Fraude cometido por un tercero — Artículos 13, letra a), y 15, apartado 3 — Garantía obligatoria en materia de circulación — Alcance»

En el asunto C-711/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 16 de diciembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

Generální ředitelství cel

y

TanQuid Polska sp. z o.o.,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič (Ponente) y Z. Csehi, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de TanQuid Polska sp. z o.o., por el Sr. R. Halíček, advokát;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vlácil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Salyková y C. Perrin, en calidad de agentes;

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 4, letra c), 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), en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994 (DO 1994, L 365, p. 46) (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), en relación con los artículos 13, 15 y 16 de esta.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Generální ředitelství cel (Dirección General de Aduanas, República Checa) y TanQuid Polska sp. z o.o. (en lo sucesivo, «TanQuid»), sociedad establecida en Polonia, en relación con la recaudación del impuesto especial debido a la infracción del régimen suspensivo en el curso de la circulación de hidrocarburos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 92/12

- 3 La Directiva 92/12 fue derogada y sustituida, con efectos a partir del 1 de abril de 2010, por 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 (DO 2009, L 9, p. 12). No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, la presente remisión prejudicial se examina a la luz de la Directiva 92/12.
- 4 Los considerandos cuarto, décimo y decimotercero de la Directiva 92/12 enuncian:

«[...] para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros;

[...]

[...] el paso del territorio de un Estado miembro al de otro no puede dar lugar a un control que pueda obstaculizar la libre circulación intracomunitaria; [...] las exigencias inherentes a la exigibilidad requieren que se conozcan los movimientos de los productos objeto de impuestos especiales; [...] conviene, por lo tanto, prever un documento de acompañamiento para estos productos;

[...]

[...] en este sentido, conviene, en primer lugar, que cada envío pueda ser fácilmente identificado; [...] su situación, en lo que atañe a la deuda fiscal, debe poder ser conocida inmediatamente; [...] por consiguiente, resulta necesario prever a estos fines un documento de acompañamiento, de carácter administrativo o comercial; [...] el documento comercial que se utilice deberá contener los datos indispensables que figuren en el documento administrativo».
- 5 El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«La presente Directiva establece el régimen de los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan directa o indirectamente el consumo de dichos productos, con exclusión del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos establecidos por la [Unión Europea].»
- 6 Con arreglo a su artículo 3, apartado 1, dicha Directiva es aplicable, en el ámbito de la Unión, en particular a los hidrocarburos.
- 7 El artículo 4 de la citada Directiva tiene la siguiente redacción:

«A los efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

a) depositario autorizado: 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 objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

- b) depósito fiscal: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que esté situado dicho depósito fiscal;
- c) régimen suspensivo: el régimen fiscal aplicable a la producción, transformación, tenencia y circulación de productos en suspensión de impuestos especiales;
- d) operador registrado: toda persona física o jurídica que, sin tener la condición de depositario autorizado, esté autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a recibir, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro. No obstante, dicho operador no podrá almacenar ni enviar dichos productos en régimen suspensivo;

[...]»

8 El artículo 5, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/21 dispone:

«Estarán sujetas a los impuestos especiales la fabricación, en el territorio de la [Unión], [...] y la importación en dicho territorio de los productos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3.»

9 El artículo 6 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

Se considerará puesta a consumo de productos objeto de impuestos especiales:

- a) cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo;

[...]

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 la puesta a consumo o la comprobación de pérdidas. El impuesto especial se liquidará y pagará con arreglo a los procedimientos establecidos por cada Estado miembro, teniendo presente que los Estados miembros aplicarán a los productos nacionales los mismos procedimientos de liquidación y pago que a los procedentes de los restantes Estados miembros.»

10 En virtud del artículo 13, letra a), de la Directiva 92/12, el depositario autorizado, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 15, apartado 3, de la misma Directiva, está obligado a prestar una garantía eventual en materia de producción, transformación y tenencia, así como una garantía obligatoria en materia de circulación, cuyos requisitos serán establecidos por las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal.

11 A tenor del artículo 15 de dicha Directiva:

«1. [...] la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales habrá de efectuarse entre depósitos fiscales.

[...]

3. Los riesgos inherentes a la circulación intracomunitaria estarán cubiertos por la garantía aportada por el depositario autorizado expedidor, con arreglo a lo previsto en el artículo 13, y, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. Las autoridades competentes de los Estados miembros podrán permitir que el transportista o el propietario de los productos aporten una garantía en

lugar de la aportada por el depositario autorizado expedidor. En su caso, los Estados miembros podrán exigir una garantía al destinatario.

[...]

Las condiciones de la garantía serán fijadas por los Estados miembros.

La garantía habrá de ser válida en toda la [Unión].

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor y, en su caso, la del transportista solo finalizarán una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante documento de acompañamiento a que se refiere el artículo 18 en las condiciones determinadas en el artículo 19.

[...]»

12 Con arreglo al artículo 16, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 15, el destinatario podrá ser un operador profesional que no posea la condición de depositario autorizado. Dicho operador podrá, en el ejercicio de su profesión, recibir productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otros Estados miembros. Sin embargo, no podrá almacenar ni enviar dichos productos en régimen suspensivo.»

13 El artículo 16, apartados 2 y 3, de la Directiva 92/12 establece las prescripciones que debe cumplir el operador profesional que no tenga la condición de depositario autorizado en función de que esté registrado o no registrado ante las autoridades tributarias de su Estado miembro.

14 De conformidad con el artículo 18, apartado 1, de dicha Directiva:

«[...] todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros [...] irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor, de tipo administrativo o comercial. [...]»

15 A tenor del artículo 19, apartados 1 a 3, de dicha Directiva:

«1. Los operadores de cada Estado miembro deberán informar a las autoridades fiscales sobre los envíos expedidos y recibidos, mediante el documento contemplado en el artículo 18 o una referencia al mismo. Dicho documento se formalizará en cuatro ejemplares con los destinos siguientes:

- un ejemplar para el expedidor;
- un ejemplar para el destinatario;
- un ejemplar que se reenviará al expedidor para ultimación del régimen;
- un ejemplar para las autoridades competentes del Estado miembro de destino.

Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición podrán disponer que el documento contenga una copia más para su utilización.

[...]

El Estado miembro de destino podrá exigir que el ejemplar que deberá remitirse al expedidor para ultimación del régimen sea debidamente certificado o visado por sus propias autoridades. [...]

[...]

2. Cuando los productos objeto de impuestos especiales circulen en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado, a un operador registrado o a un operador no registrado, el destinatario

remitirá al expedidor, para ultimación del régimen, un ejemplar del documento administrativo de acompañamiento o una copia del documento comercial debidamente cumplimentado, a más tardar en un plazo de quince días siguientes al mes de la recepción por parte del destinatario.

Sin perjuicio de lo dispuesto anteriormente, los Estados miembros podrán disponer que la copia mencionada se reenvíe inmediatamente al expedidor por telefax para llevar a término rápidamente la operación. Esto no afectará a la obligación de reenviar el original con arreglo al apartado 1.

[...]

3. El régimen de suspensión definido en la letra c) del artículo 4 se ultimaré mediante la inclusión de los productos objeto de impuestos especiales en una de las situaciones a que se refiere el apartado 2 del artículo 5 y de conformidad con dicho apartado, una vez que el expedidor haya recibido el ejemplar que se le deberá remitir del documento administrativo de acompañamiento, o bien una copia del documento comercial, con la debida indicación acerca de dicha inclusión.»

16 El artículo 20 de la misma Directiva establece:

«1. Cuando se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que implique la exigibilidad del impuesto especial, dicho impuesto deberá ser pagado en el Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción por la persona física o jurídica que haya garantizado el pago del mismo, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15, sin perjuicio del ejercicio de acciones sancionadoras.

Cuando la recaudación del impuesto se efectúe en un Estado miembro distinto del Estado de salida, el Estado miembro que proceda a la recaudación informará a las autoridades competentes del país de salida.

2. Cuando se compruebe una irregularidad o infracción en el curso de la circulación y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro en que fue comprobada.

3. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6, cuando los productos objeto de impuestos especiales no lleguen a destino y no sea posible determinar el lugar en que fue cometida la infracción o irregularidad, se considerará que esta se produjo en el Estado miembro de salida, el cual procederá a la recaudación de los impuestos especiales al tipo impositivo vigente en la fecha de envío de los productos, a no ser que, en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de envío de los productos, se presente la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de la regularidad de la operación o del lugar en que se cometió realmente la infracción o irregularidad. Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para hacer frente a cualquier infracción o irregularidad e imponer sanciones eficaces.

4. Si antes de que expire un plazo de tres años a partir de la fecha de expedición del documento de acompañamiento llegara a determinarse el Estado miembro en que realmente se cometió la irregularidad o infracción, dicho Estado procederá a recaudar el impuesto especial al tipo impositivo vigente en la fecha del envío de las mercancías. En ese supuesto, y una vez presentada la prueba de la recaudación, se devolverá el impuesto cobrado inicialmente.»

Reglamento n.º 2719/92

17 El artículo 1 del Reglamento (CEE) n.º 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión (DO 1992, L 276, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CEE) n.º 2225/93 de la Comisión, de 27 de julio de 1993 (DO 1993, L 198, p. 5) (en lo sucesivo, «Reglamento n.º 2719/92»), establece:

«El modelo que figura en el Anexo I será el documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión, a que se refiere el

apartado 1 del artículo 3 de la Directiva 92/12/CEE, con sujeción a las instrucciones sobre cumplimentación y procedimiento previstas en el reverso del ejemplar número 1 de dicho documento.»

- 18 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de dicho Reglamento, un documento comercial podrá sustituir al documento administrativo siempre que contenga la misma información que debe figurar en el documento administrativo.

Derecho checo

- 19 A tenor del artículo 25, apartado 1, letra a), del Zakon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Ley n.º 353/2003 sobre Impuestos Especiales), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley sobre Impuestos Especiales»), los productos regulados solo pueden circular en régimen suspensivo entre los Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento, si son transportados desde un depósito fiscal situado en otro Estado miembro, con destino al titular de un depósito fiscal, a un destinatario autorizado o a un representante fiscal, a los que se haya expedido una autorización para el territorio tributario de la República Checa.
- 20 En virtud del artículo 26, apartado 1, de la Ley sobre Impuestos Especiales, los productos regulados solo podrán circular en régimen suspensivo al amparo de un documento de acompañamiento, salvo disposición en contrario de dicha Ley.
- 21 Con arreglo al artículo 28, apartado 1, de la Ley sobre Impuestos Especiales, en principio, se produce una infracción del régimen suspensivo en el curso del transporte si el transporte de los productos regulados, con destino a un depósito fiscal, a un destinatario autorizado, a un lugar de entrega directa, a un lugar de exportación, a una persona mencionada en el artículo 11, apartado 1, letras d) o e), o a un destinatario de conformidad con la Directiva 92/12 en otro Estado miembro, no ha terminado en el plazo fijado.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 22 El 5 de enero de 2010, unos agentes de la Celní úřad Náchod (Oficina aduanera de Náchod, República Checa) inspeccionaron tres camiones cisterna que, según los documentos de acompañamiento presentados, transportaban hidrocarburos procedentes de un depósito fiscal situado en territorio polaco y operado por TanQuid, y destinados a EKOL GAS PB s.r.o. (en lo sucesivo, «EKOL GAS»), sociedad mercantil checa. A raíz de la inspección, comprobaron que las menciones que figuraban en los documentos de acompañamiento eran falsas. A continuación, EKOL GAS negó tener contacto comercial alguno con TanQuid.
- 23 En respuesta a una solicitud de información procedente de la administración aduanera checa, la administración aduanera polaca le remitió 38 documentos de acompañamiento con anexos, de los que se desprendería que otras cantidades de hidrocarburos habían sido supuestamente expedidas a EKOL GAS.
- 24 Además, se comprobó que estos documentos de acompañamiento no habían sido presentados en la oficina aduanera para la comprobación de la exactitud y de la validez de los datos y que los sellos de la oficina aduanera checa que confirmaban 35 documentos de acompañamiento habían sido falsificados.
- 25 Por último, sobre la base de la relación de las operaciones registradas por los puestos de peaje, se comprobó que los hidrocarburos habían sido transportados con destino a una persona desconocida y descargados en Žďár nad Sázavou (República Checa). A este respecto, la policía checa inició un procedimiento penal por actos fraudulentos de terceros, pero dicha investigación concluyó por motivos procesales.
- 26 El 3 de marzo de 2016, la Celní úřad pro Jihočeský kraj (Oficina aduanera de la región de Bohemia del Sur, República Checa) emitió, sobre la base de un informe de inspección fiscal de 11 de enero de 2016, varias liquidaciones de impuestos especiales sobre los hidrocarburos, fijando la cuota tributaria total de TanQuid en 10 207 850 coronas checas (CZK) (aproximadamente 420 000 euros).

- 27 Dado que la Dirección General de Aduanas desestimó los recursos administrativos presentados contra dichas liquidaciones, TanQuid interpuso un recurso contra las resoluciones desestimatorias ante el Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa).
- 28 Mediante sentencia de 12 de septiembre de 2018, dicho órgano jurisdiccional anuló las resoluciones desestimatorias al considerar que, por una parte, debido a los fraudes cometidos, no había existido circulación de productos en régimen suspensivo en territorio checo y que, por otra parte, las entregas controvertidas en el litigio principal no estaban cubiertas por una garantía, ya que la garantía constituida se refería exclusivamente a la circulación entre depósitos fiscales. Dicho órgano jurisdiccional consideró que la salida de los hidrocarburos del depósito fiscal de TanQuid era un despacho a libre práctica.
- 29 La Dirección General de Aduanas recurrió en casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa).
- 30 El órgano jurisdiccional remitente pretende dilucidar, en esencia, si se cumplen los requisitos formales y materiales para iniciar la circulación de productos en régimen suspensivo cuando, por una parte, mediante un comportamiento fraudulento, unos terceros se han hecho pasar por el destinatario autorizado establecido en otro Estado miembro y, por otra parte, la garantía constituida a efectos de dicha circulación no tiene el alcance exigido.
- 31 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala, por un lado, que, en el supuesto de que un tercero aparente actuar para un operador registrado (destinatario) sin disponer de ninguna autorización válida a tal efecto, el operador registrado no tiene conocimiento de que es destinatario de unos productos que deben circular en régimen suspensivo. Así, como señaló el Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice), podría considerarse que esta situación es análoga a aquella en la que el destinatario de los productos regulados en cuestión, indicado en los documentos de acompañamiento, no dispone de la autorización aplicable. Desde este punto de vista, la salida de los hidrocarburos de que se trata en el litigio principal del depósito fiscal de TanQuid debería considerarse un despacho a libre práctica.
- 32 Sin embargo, por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente subraya que es el depositario autorizado quien inicia la circulación de los productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, dado que es él quien cumplimenta la parte A del documento administrativo de acompañamiento. Además, considera que el depositario autorizado, en la medida en que es objetivamente responsable de todas las infracciones o irregularidades acaecidas en el curso de la circulación, es deudor de los impuestos especiales en el lugar en que se cometió la infracción o la irregularidad, ya que el destinatario solo está implicado en la operación al final de esta. Añade que, en consecuencia, no se requiere la participación del destinatario para que se inicie la circulación.
- 33 Así pues, considera que la cuestión de si el destinatario de los productos tiene o no conocimiento de la operación carece de pertinencia en lo que respecta al inicio de la circulación de productos en régimen suspensivo. Asimismo, añade que resulta indiferente la constatación posterior de que un tercero, sin estar legitimado, aparente actuar para un operador registrado. Afirma que, en este contexto, las autoridades aduaneras únicamente están obligadas a comprobar si la circulación se realiza entre operadores autorizados y si se ha constituido una garantía para los impuestos especiales.
- 34 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la naturaleza y el objetivo de la garantía constituida para garantizar el pago de los impuestos especiales con ocasión de la circulación de los productos en régimen suspensivo. Se inclina por pensar que, siempre que la constitución de la garantía haya sido indicada en los documentos de acompañamiento a efectos de la circulación de productos en régimen suspensivo con destino a un destinatario autorizado designado nominalmente, las autoridades aduaneras de otro Estado miembro no pueden controlar el motivo de la garantía ni proceder al examen material de la autenticidad de los datos que figuran en los documentos de acompañamiento.
- 35 Pues bien, en el caso de autos, la garantía, constituida formalmente a efectos de la circulación entre depósitos fiscales, mencionaba, como tipo de obligaciones fiscales que cubría, la salida del depósito de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo. Además, esta garantía se constituyó

para garantizar la circulación de productos regulados en régimen suspensivo desde el depósito fiscal de TanQuid y con destino a EKOL GAS, operador registrado.

36 En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Se considera comprendida la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en el régimen suspensivo de impuestos, en el sentido del artículo 4, letra c), de la Directiva [92/12], en el caso de que una autoridad aduanera de un Estado miembro haya autorizado su circulación en régimen suspensivo de un depósito fiscal a un operador registrado con sede en otro Estado miembro, pese a que objetivamente no se cumplieran los requisitos para la circulación de dichos productos en régimen suspensivo, al haberse comprobado en una fase ulterior del proceso que el operador registrado desconocía la circulación de los productos como consecuencia del comportamiento fraudulento de terceros?
- 2) ¿Obsta la constitución de una garantía de impuestos especiales, en el sentido del artículo 15, apartado 3, de la Directiva [92/12], prestada para un fin distinto de la circulación de productos en régimen suspensivo entre un depósito fiscal y un operador registrado con sede en otro Estado miembro, al correcto inicio de la circulación en régimen suspensivo cuando la constitución de tal garantía se mencione en los documentos de acompañamiento de la circulación de los productos en régimen suspensivo para el operador registrado y haya sido confirmada por la autoridad aduanera del Estado miembro?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

37 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que la expedición, por parte de un depositario autorizado, de productos objeto de impuestos especiales, al amparo de un documento de acompañamiento y de una garantía obligatoria, constituye una circulación de productos en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 4, letra c), de dicha Directiva, en una situación en la que, debido al comportamiento fraudulento de terceros, el destinatario indicado en dicho documento de acompañamiento y en esa garantía no tenga conocimiento de que se le han enviado esos productos.

38 Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional desea saber también si el hecho de que la garantía obligatoria constituida por el depositario autorizado a efectos de dicha expedición precise el nombre del destinatario autorizado, pero no su condición de operador registrado a efectos de la aplicación del artículo 15 o del artículo 16 de la Directiva 92/12, incide en la regularidad de dicha circulación.

39 Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva 92/12 tiene por objeto establecer normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, como los hidrocarburos contemplados en su artículo 3, apartado 1, y ello, en particular, según se desprende de su cuarto considerando, con el fin de garantizar que el devengo de los impuestos especiales sea idéntico en todos los Estados miembros. Esta armonización permite, en principio, evitar la doble imposición en las relaciones entre los Estados miembros (sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 44 y jurisprudencia citada).

40 El hecho imponible, en el sentido de la Directiva 92/12, consiste, con arreglo a su artículo 5, apartado 1, en la fabricación en el territorio de la Unión y en la importación en dicho territorio de los productos objeto de impuestos especiales (sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 46 y jurisprudencia citada).

41 En cambio, en virtud del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12, el impuesto se devengará, en particular, en el momento de la puesta a consumo de los productos objeto de impuestos especiales. A tenor del artículo 6, apartado 1, párrafo segundo, letra a), de esta Directiva, este concepto abarca igualmente cualquier salida, incluso irregular, del régimen suspensivo, que se define en el artículo 4,

letra c), de dicha Directiva (sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 47 y jurisprudencia citada).

- 42 Este régimen se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo como el descrito en el apartado anterior (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 49 y jurisprudencia citada).
- 43 Pues bien, habida cuenta de la función central que el legislador de la Unión ha conferido al depositario en el marco del régimen suspensivo de conformidad con la Directiva 92/12, este es responsable, en principio, del conjunto de riesgos inherentes a ese régimen, en particular cuando, en el curso de la circulación de dichos productos, se cometa una irregularidad o infracción que implique el devengo de los impuestos especiales. Además, dicha responsabilidad es objetiva y no se basa en la culpa probada o presunta del depositario, sino en su participación en una actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 52 y jurisprudencia citada).
- 44 Por consiguiente, en el sistema de la Directiva 92/12, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor no puede ser sustituida eventualmente por la del propietario de los productos sujetos a impuestos especiales.
- 45 Por lo que respecta, más concretamente, a la circulación en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales, la Directiva 92/12 establece varios requisitos que debe cumplir la expedición de esos productos para que, en el curso de dicha circulación, el depositario autorizado expedidor pueda seguir disfrutando de ese régimen.
- 46 En primer lugar, en virtud del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 92/12, la circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales debe efectuarse, en principio, entre depósitos fiscales, definidos en el artículo 4, letra b), de dicha Directiva y operados por los depositarios autorizados, en el sentido del artículo 4, letra a), de esta.
- 47 Con arreglo al artículo 16, apartados 1 y 2, de dicha Directiva, tal circulación también es posible, con carácter excepcional, con destino a un operador registrado, que se define, en el artículo 4, letra d), de la misma Directiva, como la persona física o jurídica que, sin tener la condición de depositario autorizado, esté autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a recibir, en el ejercicio de su profesión, productos objeto de impuestos especiales en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro.
- 48 Cuando una irregularidad o una infracción que implique el devengo del impuesto haya sido cometida o constatada durante la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, incluso en caso de fraude, el depositario autorizado seguirá estando obligado al pago de los impuestos especiales (véase, en ese sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2021, Silcompa, C-95/19, EU:C:2021:128, apartado 52 y jurisprudencia citada).
- 49 En efecto, a tenor del artículo 15, apartado 4, de la Directiva 92/12, la responsabilidad del depositario autorizado expedidor solo finalizará una vez que se pruebe que el destinatario se ha hecho cargo de los productos, principalmente mediante el documento de acompañamiento a que se refiere el artículo 18 de dicha Directiva en las condiciones establecidas en el artículo 19 de esta.
- 50 Cuando, como parece suceder en el presente asunto, un fraude cometido por terceros sea la causa principal de la expedición por el depositario autorizado de productos objeto de impuestos especiales, el momento del inicio de la circulación en régimen suspensivo puede coincidir con la comisión de una irregularidad o de una infracción que implique la puesta a consumo de dichos productos y el devengo del impuesto especial.
- 51 En caso de que se cometa una irregularidad o infracción en el curso de la circulación que dé lugar al devengo del impuesto especial, el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 92/12 designa, con carácter

principal, al Estado miembro en que se haya cometido la irregularidad o infracción como aquel en el que debe pagarse el impuesto especial.

- 52 No obstante, el Estado miembro en el que se constate esa infracción o irregularidad puede pasar a ser competente, en virtud del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 92/12, para recaudar el impuesto especial, aun cuando dicha infracción o irregularidad no se haya cometido en ese Estado miembro, si no es posible determinar el lugar en el que se haya cometido.
- 53 Por consiguiente, la expedición, por un depositario autorizado, de productos sujetos a impuestos especiales puede constituir una circulación de productos en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 4, letra c), de la Directiva 92/12, a pesar de que, debido al comportamiento fraudulento de terceros, el presunto destinatario no tenga conocimiento de que dichos productos le han sido enviados, mientras las autoridades competentes de un Estado miembro interesado no hayan constatado esta circunstancia ni ninguna otra irregularidad o infracción.
- 54 En segundo lugar, el artículo 15, apartado 3, de la Directiva 92/12 establece, en su párrafo primero, que los riesgos inherentes a la circulación en la Unión estarán cubiertos normalmente por la garantía obligatoria constituida por el depositario autorizado expedidor, con arreglo a lo previsto en el artículo 13 de dicha Directiva, o, en su caso, por una garantía solidaria entre expedidor y transportista. Del artículo 13, letra a), en relación con el artículo 15, apartado 3, párrafo tercero, de esa Directiva, se desprende que los requisitos y las modalidades de esta garantía serán fijados por las autoridades competentes del Estado miembro en el que se haya autorizado el depósito fiscal y que dicha garantía debe ser válida en toda la Unión.
- 55 Además, dicha garantía debe cubrir el período comprendido entre el momento de la salida del depósito fiscal y el de la liquidación y, con arreglo al artículo 19, apartado 2, de dicha Directiva, solo puede quedar liberada en el momento en que el expedidor recibe el ejemplar del documento administrativo de acompañamiento o una copia del documento comercial debidamente cumplimentado, remitido por el destinatario para ultimación del régimen.
- 56 El artículo 15, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/12 establece que las autoridades competentes de los Estados miembros podrán permitir que el transportista o el propietario de los productos aporten una garantía en lugar de la aportada por el depositario autorizado expedidor y que, en su caso, los Estados miembros también podrán exigir una garantía al destinatario.
- 57 Por otra parte, del modelo del documento administrativo de acompañamiento, que figura en el anexo I del Reglamento n.º 2719/92, se desprende que debe mencionarse, en la casilla n.º 10 de dicho documento, titulada «Garantía», la «parte o partes responsables de la garantía», utilizando, según los casos contemplados en el artículo 15, apartado 3, de la Directiva 92/12, la designación «expedidor», «agente de transporte» o «destinatario». No es necesaria ninguna otra información más detallada.
- 58 En cambio, de la Directiva 92/12 no se desprende que las autoridades competentes del Estado miembro de salida deban comprobar el contenido de la garantía antes del inicio de la circulación de los productos en régimen suspensivo ni que, en este contexto, deban dar su consentimiento a dicha circulación, ya que estos trámites pueden obstaculizar sustancialmente la libre circulación de las mercancías objeto de impuestos especiales dentro de la Unión.
- 59 De ello se deduce que el control que corresponde efectuar a las autoridades competentes del Estado miembro de salida debe limitarse a la comprobación de la existencia formal de tal garantía.
- 60 Es cierto que el incumplimiento de requisitos o de modalidades establecidas por los Estados miembros o sus autoridades competentes puede constituir una irregularidad o una infracción, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 92/12.
- 61 Sin embargo, es preciso señalar que, a excepción de los requisitos, recordados en los apartados 54 y 55 de la presente sentencia, relativos a la cobertura, por la garantía, de los riesgos inherentes a la circulación dentro de la Unión y a una determinada extensión territorial y temporal de esta garantía, no se prevé ninguna otra exigencia con respecto a la garantía para que una mercancía pueda válidamente circular en el régimen suspensivo previsto por la Directiva 92/12.

- 62 Así pues, las eventuales imprecisiones en la garantía, como el hecho de que se haya indicado correctamente el nombre del destinatario, un operador registrado, pero las cláusulas de dicha garantía solo se refieran a la circulación entre depósitos fiscales, en el sentido del artículo 15 de la Directiva 92/12, no pueden incidir en la existencia de una circulación entre un depositario autorizado y un operador registrado, en el sentido del artículo 16 de esta.
- 63 En tercer lugar, el artículo 18, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece que todo producto sujeto a impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre los distintos Estados miembros deberá ir acompañado de un documento elaborado por el expedidor, documento que podrá ser un documento administrativo o un documento comercial, cuya forma y contenido se definen en el Reglamento n.º 2719/92.
- 64 Por lo que respecta al artículo 19, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/12, este indica que las autoridades fiscales de los Estados miembros serán informadas por los operadores de los envíos expedidos y recibidos mediante ese documento o una referencia al mismo, y precisa que dicho documento se formalizará en cuatro ejemplares, a saber, un ejemplar para el expedidor, un ejemplar para el destinatario, un ejemplar que se reenviará al expedidor para ultimación del régimen y un ejemplar para las autoridades competentes del Estado miembro de destino.
- 65 En lo que atañe al artículo 19, apartado 2, de la citada Directiva, este enuncia que, cuando los productos objeto de impuestos especiales circulen en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado, a un operador registrado o a un operador no registrado, el destinatario remitirá al expedidor, para ultimación del régimen, un ejemplar del documento administrativo de acompañamiento o una copia del documento comercial debidamente cumplimentado, a más tardar en un plazo de quince días siguientes al mes de la recepción por parte del destinatario.
- 66 En este contexto, de conformidad con el artículo 19, apartado 1, párrafo cuarto, de la misma Directiva, el Estado miembro de destino podrá exigir que el ejemplar que debe remitirse al expedidor para ultimación del régimen sea debidamente certificado o visado por sus propias autoridades, facultad que la República Checa parece haber utilizado, como se desprende del apartado 24 de la presente sentencia.
- 67 Pues bien, es preciso señalar que la Directiva 92/12 no exige el cumplimiento de este requisito de forma por parte de las autoridades competentes del Estado miembro de salida para que se inicie la circulación de productos en régimen suspensivo. En efecto, como se desprende de los considerandos décimo y decimotercero de esta Directiva, el documento de acompañamiento solo debe servir para conocer la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales e identificar fácilmente cada envío para poder determinar inmediatamente su situación en lo que atañe a la deuda fiscal.
- 68 A este respecto, con arreglo al artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva, las autoridades competentes de cada Estado miembro de expedición solo tienen la facultad, no la obligación, de prever la utilización de una copia adicional del documento para las autoridades competentes del Estado miembro de salida.
- 69 Por consiguiente, incluso en el supuesto de que las autoridades competentes del Estado miembro de salida exigieran el requisito de forma contemplado en el apartado 66 de la presente sentencia, en su caso, en virtud del Derecho nacional, este podría servir, a lo sumo, para impedir o comprobar eventuales irregularidades o infracciones en una fase temprana del procedimiento de circulación en régimen suspensivo de los productos sujetos a impuestos especiales. En cambio, el hecho de que las autoridades competentes del Estado miembro de salida no constaten, en esta fase, una irregularidad o una infracción carece de incidencia en la responsabilidad del depositario autorizado expedidor, tal como se describe en los apartados 43 y 48 de la presente sentencia, aun cuando posteriormente aparezcan inexactitudes en el documento de acompañamiento certificado o visado por ellas.
- 70 En cualquier caso, exigir un control más minucioso en esta fase, dirigido a verificar la exactitud de las menciones que figuran en el documento de acompañamiento, iría en contra de uno de los objetivos de la Directiva 92/12, que es contribuir a la libre circulación de mercancías sujetas a impuestos especiales, ya que este control en profundidad podría obstaculizar tal circulación.

- 71 Por consiguiente, para que exista circulación en el sentido de esta Directiva, basta, en principio, que el depositario autorizado expedidor haya efectuado las formalidades necesarias relativas a la expedición de un documento de acompañamiento y haya procedido a la constitución de la garantía obligatoria y que los productos sujetos a impuestos especiales hayan abandonado el depósito fiscal, aunque solo sea formalmente, con destino a una persona autorizada en el sentido de los artículos 15 y 16 de dicha Directiva.
- 72 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas que la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que la expedición, por parte de un depositario autorizado, de productos objeto de impuestos especiales, al amparo de un documento de acompañamiento y de una garantía obligatoria, constituye una circulación de productos en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 4, letra c), de dicha Directiva, aun cuando, debido al comportamiento fraudulento de terceros, el destinatario indicado en dicho documento de acompañamiento y en esa garantía no tenga conocimiento de que se le han enviado esos productos, mientras las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate no hayan constatado esta circunstancia ni ninguna otra irregularidad o infracción. El hecho de que la garantía obligatoria constituida por el depositario autorizado a efectos de dicha expedición precise el nombre del destinatario autorizado, pero no su condición de operador registrado, no afecta a la regularidad de tal circulación.

Costas

- 73 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 Décima) declara:

La Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, debe interpretarse en el sentido de que la expedición, por parte de un depositario autorizado, de productos objeto de impuestos especiales, al amparo de un documento de acompañamiento y de una garantía obligatoria, constituye una circulación de productos en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 4, letra c), de dicha Directiva, aun cuando, debido al comportamiento fraudulento de terceros, el destinatario indicado en dicho documento de acompañamiento y en esa garantía no tenga conocimiento de que se le han enviado esos productos, mientras las autoridades competentes del Estado miembro de que se trate no hayan constatado esta circunstancia ni ninguna otra irregularidad o infracción.

El hecho de que la garantía obligatoria constituida por el depositario autorizado a efectos de dicha expedición precise el nombre del destinatario autorizado, pero no su condición de operador registrado, no afecta a la regularidad de tal circulación.

Firmas