

Asunto C-230/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

3 de junio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Augstākā tiesa (Senāts) (Latvijas) (Tribunal Supremo, Letonia)

Fecha de la resolución de remisión:

2 de junio de 2020

Recurrente:

AAS «BTA Báltica Insúmanse Company»

Otra parte en el procedimiento:

Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria del Estado)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de anulación dirigido contra una decisión de la Administración tributaria relativa a la ejecución forzosa, frente al fiador, de una deuda tributaria [aduanera].

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Con arreglo al artículo 267 TFUE, el tribunal remitente solicita la interpretación del artículo 221, apartado 3, del Reglamento n.º 2913/92, con la finalidad de que se dilucide si el fiador ha de considerarse deudor en sentido amplio y si, por ende, le son aplicables los plazos que se aplican al deudor. Si esto no es así, [se pregunta] si el fiador ha de considerarse destinatario de la ejecución de la decisión o de la ejecución forzosa de la deuda, o persona afectada por la ejecución, a la cual, por lo tanto, se le aplican las normas jurídicas del Estado miembro en materia de ejecución, entre ellas, las relativas a los plazos. En caso de que el fiador no tenga la consideración de deudor, ni de destinatario de la ejecución de la decisión o persona afectada por la ejecución, el tribunal remitente pregunta si la exigencia que se desprende del principio de seguridad jurídica según la cual debe

respetarse un plazo de prescripción razonable también debe observarse respecto al fiador.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Debe entenderse que el fiador a que se refiere el artículo 195 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario —en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000— tiene la consideración de deudor en el sentido del artículo 221, apartado 3, [del mismo Reglamento] y que, por lo tanto, se aplica a dicho fiador el plazo establecido en el citado artículo 221, apartado 3?
- 2) Si la respuesta a la primera cuestión es negativa, ¿puede considerarse que el fiador, de acuerdo con el artículo 232, apartado 1, letra a), de dicho Reglamento, es el destinatario de la ejecución de la decisión o de la ejecución forzosa de la deuda, o la persona afectada por la ejecución, y que, por consiguiente, son aplicables a dicho fiador las normas del Estado miembro en materia de ejecución, entre ellas, las relativas a los plazos?
- 3) Si, con arreglo a las normas aplicables de la Unión Europea, el fiador no tiene la consideración de deudor en el sentido del artículo 221, apartado 3, del Reglamento, ni de destinatario de la ejecución de la decisión o persona afectada por la ejecución, ¿puede aplicarse al fiador la exigencia que se desprende del principio de seguridad jurídica según la cual debe observarse un plazo de prescripción razonable?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario [en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000]: artículos 1, 4, apartado 12, 195, apartado 1, 221, 222 y 232, apartado 1, letra a).

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Likums «Par nodokļiem un nodevām» (Ley de impuestos y tasas): artículo 23, apartados 1 y 2, y artículo 26, apartado 8.

Muitas likums (Ley de aduanas) (vigente hasta el 5 de julio de 2016): artículos 12, apartado 1, y 26, apartado 1.

Administratīvā procesa likums (Ley de procedimiento administrativo): artículos 64 y 360, apartado 4.

Ministru kabineta 2011.gada 6. septembra noteikumi Nr. 691 «Noteikumi par nodokļu parāda galvojumu preču muižošanai» (Decreto del Consejo de Ministros n.º 691, de 6 de septiembre de 2011, sobre disposiciones de garantía de la deuda tributaria por el despacho en aduana de las mercancías; derogado desde el 2 de agosto de 2017): apartados 2, 18, 19, 21, 46 y 53.2.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencias del Tribunal de Justicia:

- 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07 (EU:C:2008:267), apartado 48 (plazo razonable);
- 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08 (EU:C:2010:32), apartado 16 (prohibición de poner en discusión la situación fiscal del sujeto pasivo de forma indefinida), y apartado 21 (plazo razonable);
- 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14 (EU:C:2015:803) (prescripción), apartado 30 (principio de seguridad jurídica), apartado 31 (prohibición de poner en discusión la situación fiscal del sujeto pasivo de forma indefinida);
- 21 de junio de 2012, Elsacom, C-294/11 (EU:C:2012:382), apartado 29 (prohibición de poner en discusión la situación fiscal del sujeto pasivo de forma indefinida);
- 22 de diciembre de 2010, ASTIC, C-488/09 (EU:C:2010:820), apartado 41 (plazo tras cuya expiración no puede ya efectuarse la comunicación de la deuda aduanera al deudor);
- 22 de noviembre de 2017, AEBTRI, C-224/16 (EU:C:2017:880), apartados 97 y 105 (concepto de «deudor»);
- 25 de enero de 2017, Ultra-Brag, C-679/15 (EU:C:2017:40), apartado 22 (concepto de «deudor»);
- 17 de noviembre de 2011, Jestel, C-454/10 (EU:C:2011:752), apartado 12 (concepto de «deudor»);
- 15 de abril de 2010, Barth, C-542/08 (EU:C:2010:193), apartado 28 (plazo de prescripción razonable);
- 14 de junio de 2012, CIVAD, C-533/10 (EU:C:2012:347), apartado 23 (plazo de prescripción razonable).

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente, sociedad anónima de seguros «BTA Baltic Insurance Company» (anteriormente, «InterRisk Vienna Insurance Group»), ofreció a SIA «H9L» una garantía general por la cual se formalizó una póliza de garantía general que estuvo vigente entre el 5 de abril de 2012 y el 4 de abril de 2013.
- 2 El 11 de febrero de 2013, al realizar un control aduanero en el depósito de SIA «H9L», el Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria del Estado; en lo sucesivo, «VID») comprobó que no se encontraban allí las mercancías que se habían declarado en el régimen de «depósito aduanero». Por ello, mediante decisión de 8 de abril de 2013, el VID practicó la liquidación de los derechos de importación devengados por SIA «H9L».
- 3 Puesto que dicha decisión fue confirmada tras su impugnación ante la propia institución, pero no se cumplió, el VID inició la ejecución forzosa de la deuda tributaria pendiente.
- 4 El 27 de septiembre de 2016, el ejecutor judicial devolvió al VID las decisiones de recaudación sin ejecutar después de haber intentado durante un tiempo prolongado y sin resultados la ejecución contra el deudor principal. Por ello, el 12 de mayo de 2017, el VID se dirigió a la recurrente, como fiadora, para exigirle el pago de la deuda tributaria de SIA «H9L».
- 5 La recurrente impugnó este apremio ante el superior jerárquico, pero el VID desestimó el recurso mediante decisión de 16 de junio de 2017.
- 6 Posteriormente, la recurrente interpuso un recurso contra esta última decisión ante la Administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo), que estimó sus pretensiones.
- 7 Por el contrario, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo), que conoció del asunto en apelación, desestimó las pretensiones de la [ahora] recurrente mediante sentencia de 28 de diciembre de 2018.
- 8 La Administratīvā apgabaltiesa señaló que no se discutía en el litigio que la deuda de SIA «H9L» había nacido durante la vigencia de la póliza emitida por la recurrente. De acuerdo con el apartado 22 del Decreto del Consejo de Ministros n.º 691, el fiador está obligado a pagar esta deuda tributaria en el plazo de 10 días establecido en el subapartado 24.1 [del mismo Decreto].
- 9 [Según dicho tribunal,] los plazos establecidos en la normativa nacional para la liquidación de la deuda tributaria, el requerimiento de pago al deudor y la ejecución de la deuda frente al deudor se refieren al deudor, no al fiador, el cual no es deudor en el sentido del código aduanero, de la Ley de impuestos y tasas y de la Ley de aduanas.

- 10 [A juicio de la Administratīvā apgabaltiesa,] el VID se había atendido al ordenamiento procesal para tramitar la ejecución establecido en la normativa nacional, dirigiéndose en primer lugar frente al deudor y, al comprobar que no era posible la ejecución de la deuda de este, dirigiéndose frente al fiador. Asimismo, con arreglo a la normativa nacional, únicamente se reclamó al fiador el importe de la deuda principal por los derechos de importación.
- 11 [Según indicó el mencionado tribunal,] ni en el momento de la comprobación de la deuda tributaria ni ahora ha existido una norma jurídica en la que se establezca un plazo dentro del cual pueda reclamarse al fiador el pago de la deuda tributaria.
- 12 [A su juicio,] no obstante, el VID procedió de manera oportuna, siete meses después de recibir la información sobre la imposibilidad de ejecutar la deuda, instando al fiador al pago de la deuda de SIA «H9L».
- 13 La recurrente ha interpuesto recurso de casación ante el tribunal remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 14 La recurrente estima que no puede considerarse razonable un plazo de más de cuatro años desde que se dictó el acto administrativo por el que se declaró la deuda aduanera. Además, a su entender es irrelevante que el VID hubiera intentado (aunque en vano) ejecutar la deuda frente a SIA «H9L».
- 15 Alega que la Administratīvā apgabaltiesa podría haber aplicado los plazos generales contemplados en la Ley de procedimiento administrativo, el artículo 221, apartado 3, del código aduanero o también el plazo de tres años aplicable por analogía con otros ámbitos jurídicos (notificación del hecho asegurado, créditos derivados de operaciones comerciales).
- 16 Asimismo, la recurrente no comprende por qué no se le habría de aplicar la exigencia que se desprende del principio de seguridad jurídica y reconoce la jurisprudencia del Senāts (Tribunal Supremo) consistente en respetar un plazo razonable, así como el principio de buena administración.
- 17 A este respecto, la recurrente invoca la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre el concepto de plazo razonable y sobre la prescripción, poniendo de relieve que el Tribunal de Justicia ha declarado que no es posible poner en discusión de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo.
- 18 La recurrente considera que el planteamiento expresado en la sentencia de la [Administratīvā] apgabaltiesa respecto a la aplicación e interpretación de las normas jurídicas contraviene lo declarado por el Tribunal de Justicia, y por ello solicita que se planteen a dicho órgano jurisdiccional varias cuestiones prejudiciales sobre el plazo de prescripción en el caso del fiador.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 19 De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 23, apartado 1, de la Ley de impuestos y tasas, la Administración tributaria, a raíz de la inspección tributaria ([o] auditoría), determinará o ajustará los importes específicos que deban señalarse en las declaraciones tributarias e informativas, los ingresos imposables ([o] las pérdidas) y las liquidaciones de impuestos ([o] tasas), de acuerdo con las normas tributarias, y podrá imponer una multa dentro de los tres años posteriores al plazo para el pago establecido en la normativa. Por su parte, de conformidad con el artículo 26, apartado 8, de la citada Ley, la decisión de recaudación de pagos tributarios pendientes se ejecutará en el plazo de tres años desde su adopción. La prescripción de la ejecución de esta decisión es de tres años, conforme al artículo 360, apartado 4, de la Ley de procedimiento administrativo. En la Ley de aduanas se establece que, en los casos en que nazca o pueda nacer una deuda aduanera, las autoridades aduaneras exigirán una garantía.
- 20 El Senāts señala al respecto que debe dirimir si está justificado reclamar a la recurrente el pago de la deuda aduanera garantizada por ella. A tal fin, es esencial aclarar si las autoridades aduaneras están obligadas a respetar un plazo determinado para exigir el pago de la deuda al fiador.
- 21 Las relaciones entre el deudor tributario y el Estado están claramente reguladas, especialmente en relación con los plazos dentro de los cuales el Estado puede dirigirse contra el contribuyente o deudor principal. En cambio, en las normas jurídicas no figura *expressis verbis* el plazo para exigir el pago de la deuda al fiador. A este respecto, el Senāts indica que, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ([sentencia] Veloserviss), se reconoce el principio de seguridad jurídica, que forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión, con arreglo al cual no es posible poner en discusión de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo (apartado 30).
- 22 El Senāts señala que, como ha puesto de relieve el Tribunal de Justicia, el artículo 221, apartado 3, del código aduanero prevé el plazo tras cuya expiración no puede ya efectuarse la comunicación de la deuda aduanera al deudor ([sentencia] Astic, apartado 41). El Senāts alberga dudas de que en este asunto esté excluida la aplicación de dicho precepto y tampoco considera aclarado de forma inequívoca a qué tipo de sujetos se refiere esta norma, o si incluye también al fiador.
- 23 En relación con el concepto de «deudor», el Senāts indica que, de acuerdo con el artículo 4, punto 12, del código aduanero, se entenderá por tal toda persona obligada al pago del importe de la deuda aduanera. Conforme a la jurisprudencia, puede ser deudor cualquier persona que supiera o debiera saber que no se ha cumplido una obligación establecida en las normas aduaneras, o que haya actuado en nombre de una persona obligada al cumplimiento, o que haya participado en actos que han resultado en el incumplimiento de obligaciones impuestas ([sentencias] AEBTRI, apartados 97 y 105, y Ultra-Brag, apartado 22). En cualquier caso, puede tener la consideración de deudor la persona que participe en

un procedimiento aduanero. Además, aun cuando el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de «deudor» es amplio y al mismo tiempo exhaustivo ([sentencias] AEBTRI, apartado 95, y Jestel, apartado 12), el Senāts duda de que el fiador pueda tener la consideración de deudor según el significado clásico anteriormente referido, ya que, en cada caso concreto, dicho fiador se ve envuelto en el litigio cuando se ha constatado una infracción de las normas aduaneras, ha resultado imposible ejecutar la deuda contra el deudor principal y es preciso cobrar el impuesto impagado sin causa justificada.

- 24 Con arreglo al Derecho letón, la persona que adquiere la condición de fiador puede intervenir, o bien en relaciones [tributarias] concretas entre el contribuyente y el VID, cuando ya ha nacido la deuda tributaria, o bien únicamente en relaciones que cabe prever en el futuro, cuando aún solo existe la posibilidad de que nazca la deuda tributaria. En consecuencia, en el segundo supuesto, existe un cierto grado de incertidumbre sobre el papel del fiador en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria. Además, en el presente asunto, la Administración tributaria solo informó al fiador de las deudas surgidas cuando ya había llevado a cabo actos de ejecución forzosa durante algún tiempo.
- 25 El Senāts también duda de la legalidad de las actuaciones de la Administración tributaria, pues no está claro si, cuando el fiador interviene en relaciones del contribuyente con la Administración tributaria cuyo surgimiento solo es aún una posibilidad, debe ser considerado deudor a efectos del artículo 221, apartado 3, del código aduanero, u otro sujeto de derecho independiente.
- 26 En el apartado 21 del Decreto del Consejo de Ministros n.º 691, se reconoce el derecho del fiador a solicitar al VID que le proporcione información acerca de diversas acciones concretas realizadas u omitidas por la persona responsable en relación con la ejecución de la garantía, incluida la [información] referente a las deudas tributarias. Por lo tanto, el fiador tiene una cierta posibilidad de comprobar por sí mismo la situación respecto a las garantías que ha prestado. Sin embargo, no está claro si esta posibilidad es suficiente para justificar la incertidumbre (respecto al plazo) en las relaciones de garantía.
- 27 Asimismo, de acuerdo con el artículo 195, párrafo primero, del código aduanero, el fiador deberá comprometerse por escrito a pagar solidariamente con el deudor el importe garantizado de la deuda aduanera cuyo pago se haga exigible. Por consiguiente, a efectos del artículo 221, apartado 3, [del mismo código], se le podría considerar deudor y, de esta manera, formaría parte de los sujetos a los que, con arreglo a dicho artículo 221, apartado 3, se debe comunicar la deuda aduanera en un plazo de tres años.
- 28 El código aduanero no precisa el procedimiento de ejecución que ha de seguirse a continuación, por lo que corresponde a cada Estado miembro concreto regular este aspecto. No obstante, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las normas de los Estados miembros deben ajustarse al Derecho de la Unión, en este caso, al código aduanero ([sentencia] Veloserviss, apartado 19). Es decir, deben

respetar el principio de seguridad jurídica y, más concretamente, [prever] un plazo de prescripción razonable ([sentencias] Barth, apartado 28, CIVAD, apartado 23, [y] Veloserviss, apartado 32). Este plazo es de tres años de conformidad con el Derecho de Letonia (Artículo 360, apartado 4, de la Ley de procedimiento administrativo; artículo 26, apartado 8, de la Ley de impuestos y tasas).

- 29 Si bien está claro que, al ejecutar la deuda tributaria, la Administración tributaria debe observar determinados plazos, pues no puede producirse una situación en la que no se señale en absoluto plazo alguno, no existe una respuesta inequívoca a la cuestión de si esos plazos deben aplicarse también al fiador. Para resolver esta cuestión, es preciso aclarar el papel del fiador en la relación obligatoria aduanera entre el contribuyente y la Administración tributaria en la fase de ejecución forzosa de la deuda. Por consiguiente, el Senāts alberga dudas acerca de la interpretación del Derecho de la Unión Europea. Si la respuesta a la primera cuestión prejudicial fuera afirmativa, resultaría superflua la cuestión sobre el plazo en relación con el fiador en la fase de ejecución. En cambio, si la respuesta a la primera cuestión fuese negativa, sería necesario aclarar si el fiador, a pesar de no haber sido destinatario de la decisión de liquidación de la deuda ni la persona directamente afectada [por ella], habría de ser considerado como destinatario de la decisión relativa a la ejecución forzosa de la deuda ([relativa a] la ejecución de la decisión [de liquidación]) o la persona afectada [por esta] y, por consiguiente, si procede aplicar al fiador las normas del Estado miembro sobre ejecución, entre ellas, las relativas a los plazos. Si ni una ni otra solución son conformes con el Derecho de la Unión, será preciso dilucidar si cabe la opción de establecer la exigencia, derivada del principio de seguridad jurídica, de respetar un plazo de prescripción razonable, que el tribunal debería determinar de forma adecuada en cada caso concreto.