

**Asunto C-711/20****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:**

31 de diciembre de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)

**Fecha de la resolución de remisión:**

16 de diciembre de 2020

**Parte demandante:**

TanQuid Polska Sp. z o.o.

**Parte demandada:**

Generální ředitelství cel (Dirección General de Aduanas, República Checa)

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

El litigio principal tiene por objeto un recurso de casación interpuesto por la Generální ředitelství cel (Dirección General de Aduanas; en lo sucesivo, «demandada») contra la sentencia del Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de Českých Budějovicích, República Checa; en lo sucesivo, «tribunal regional») de 12 de septiembre de 2018 (en lo sucesivo, «sentencia del tribunal regional»), en virtud de la cual fueron anuladas las resoluciones de la demandada (en lo sucesivo, «resoluciones impugnadas»), en la que la demandada declaró que la entidad TanQuid Polska, Sp. z o.o. (en lo sucesivo, «demandante») había infringido, como entidad depositaria, el régimen suspensivo de impuestos (en lo sucesivo, «régimen suspensivo»), y en la que se le impusieron impuestos especiales.

## **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/CEE del Consejo, en el caso de que una autoridad aduanera de un Estado miembro haya autorizado la circulación de productos 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 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/CEE del Consejo, 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?

## **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

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 lo sucesivo, «Directiva»): artículo 4, letra c); artículo 6, apartado 1, letra a); artículo 13, letra a); artículo 15, apartados 3 y 4, y artículo 20, apartado 1.

## **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

De acuerdo con los artículos 25, 26 y 28 de la zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Ley n.º 353/2003 de Impuestos Especiales; en lo sucesivo, «Ley»), los productos seleccionados pueden circular entre Estados miembros en régimen suspensivo únicamente junto a un documento de acompañamiento y se incurre en una infracción de este régimen, entre otros, en el supuesto de que dichos productos no se entreguen a un destinatario autorizado en el plazo establecido.

## **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 La demandante es una sociedad mercantil polaca que gestiona en Polonia un depósito fiscal desde el cual se enviaron, en diciembre de 2009 y enero de 2010, hidrocarburos (productos seleccionados) sujetos a impuestos especiales a un destinatario autorizado, la empresa checa EKOL GAS PB, s.r.o. (en lo sucesivo, «EKOL GAS»).

- 2 Sin embargo, tal y como demostraron las pruebas, EKOL GAS nunca había mantenido relaciones comerciales con la demandante y negó haber tenido cualquier contacto con ella. Por tanto, EKO GAS, como operador registrado, desconocía que iba a recibir los productos en régimen suspensivo.
- 3 La autoridad aduanera checa competente consideró que la información reflejada en los documentos de acompañamiento de 5 de enero de 2010 era incorrecta y que 38 de los documentos de acompañamiento remitidos por la autoridad aduanera polaca, que constituían la base para el envío de hidrocarburos desde el depósito fiscal de la demandante, no habían sido presentados a la autoridad aduanera checa, infringiendo de ese modo la normativa aplicable. La impresión de los sellos de la autoridad aduanera checa utilizados para autenticar 35 documentos de acompañamiento fue falsificada. La impresión de los sellos utilizados para el transporte no coincidía con los de la empresa EKOL GAS.
- 4 Los hidrocarburos enviados desde el depósito fiscal de la demandante no fueron recibidos en el plazo y el lugar establecidos por la empresa EKOL GAS en cuanto destinatario autorizado, sino que fueron entregados a una persona desconocida en la República Checa como resultado de un fraude por parte de terceros que se hicieron pasar por representantes de EKOL GAS sin que esta última tuviera conocimiento de ello.
- 5 Según la autoridad aduanera checa competente, debido a que los productos seleccionados fueron entregados en la República Checa y no fueron debidamente recibidos por el destinatario autorizado, que ulteriormente declarara y pagara el impuesto especial, la demandante infringió el régimen suspensivo, por lo que, mediante resolución de 3 de marzo de 2016, que determinaba la cuantía de la deuda tributaria, se le aplicó un impuesto por un importe total de 10 207 850 CZK.
- 6 La demandante interpuso recurso contra estas resoluciones de determinación de la cuantía de la deuda tributaria, que la demandada desestimó mediante las resoluciones impugnadas. Sin embargo, mediante una sentencia del tribunal regional, estas resoluciones fueron anuladas y el asunto fue devuelto para un nuevo examen. La demandada interpuso un recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

### **Sentencia del tribunal regional**

- 7 A juicio del tribunal regional, no se ha cumplido con el requisito fundamental de poner en circulación hidrocarburos en régimen suspensivo, según el cual la circulación debe realizarse entre entidades especificadas en la ley. En nombre de la entidad EKOL GAS, sin su conocimiento, actuaron terceros que no eran destinatarios autorizados, lo que es asimilable a una situación en la que el destinatario de los productos seleccionados declarado en los documentos de acompañamiento no posee la debida autorización. La situación controvertida se diferencia de una situación en la que se incumplen los requisitos exigibles durante

la puesta en circulación de hidrocarburos iniciada formal y materialmente de forma correcta en régimen suspensivo (por ejemplo, en forma de incumplimiento del plazo fijado para la circulación de los productos seleccionados). Por tanto, la situación controvertida debe ser considerada como un despacho a libre práctica de acuerdo con la Ley.

- 8 El tribunal regional hizo referencia a conclusiones similares de la autoridad aduanera polaca que, mediante una resolución de 26 de octubre de 2015 relativa a entregas de hidrocarburos, impuso la obligación de pagar el impuesto especial, en lugar de a la demandante, a la entidad BM Reflex, Sp. z o.o. (en lo sucesivo, «BM Reflex») en cuanto propietaria de los productos puestos en circulación. En opinión de la autoridad aduanera polaca, no se cumplieron los requisitos de la puesta en circulación en régimen suspensivo, debido a que (i) los documentos de acompañamiento no reflejaban el curso real de la transacción, y (ii) la garantía presentada por la entidad J&S ENERGY S.A (en lo sucesivo, «J&S ENERGY») como garantía de impuestos especiales únicamente cubría la circulación entre depósitos fiscales y, por esa razón, las entregas no quedaron incluidas en la garantía de impuestos especiales. Según esta autoridad, el contribuyente no era la demandante, sino BM Reflex.

#### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 9 La demandante alega que se incumplieron los requisitos formales para la puesta en circulación en régimen suspensivo, dado que no es posible comprobar que los productos seleccionados fueran destinados al destinatario declarado en los documentos, que deben ser, no solo formalmente correctos, sino también exactos. No era así en este caso, ya que objetivamente no existía la otra parte, es decir, el destinatario autorizado. Desempeñaron el papel de destinatarios personas físicas, que actuaron fraudulentamente, que no contaban con una autorización para recibir los productos seleccionados y que, desde el inicio de su puesta en circulación, actuaron con la intención de imprimir sellos falsificados en los documentos indicados. Tampoco se presentó la garantía de impuestos especiales, que constituye un requisito formal para el inicio de la circulación en régimen suspensivo. Por tanto, esta situación debe ser considerada como la puesta en circulación de productos seleccionados despachados a libre práctica en otro Estado miembro.
- 10 La demandada rebate la conclusión de que los productos seleccionados fueron enviados y entregados en la República Checa despachados a libre práctica. El inicio de la puesta en circulación de los productos seleccionados en régimen suspensivo no requiere del consentimiento o aprobación por parte del destinatario autorizado. El consentimiento manifestado mediante el sello y la firma de la persona autorizada es requerido únicamente para la correcta finalización de la circulación en régimen suspensivo, que es también la razón de la responsabilidad objetiva del expedidor de los productos seleccionados por el incumplimiento de este régimen.

- 11 Las autoridades aduaneras no examinan la exactitud, sino que únicamente se limitan a comprobar si se ha cumplimentado todas las rúbricas del documento de acompañamiento y si el depósito fiscal del expedidor y el destinatario autorizado disponen de las debidas autorizaciones. Si este es el caso, y si además se ha constituido una garantía fiscal de acuerdo con la Ley, las autoridades aduaneras autorizarán el inicio de tal circulación. En una situación en la que se indica como destinatario un operador que dispone de una autorización válida, la circulación se inicia, con independencia de que el expedidor haya autorizado al operador por error o intencionalmente o de que el destinatario tenga o no conocimiento de esta circulación.
- 12 En caso de exclusión de las mercancías del régimen suspensivo de acuerdo con el artículo 15, apartado 4, de la Directiva, incluso si la verificación posterior del documento es fraudulenta, las consecuencias de una exclusión comprobada del régimen suspensivo corren a cargo del depósito fiscal expedidor, que está obligado a constituir una garantía antes del inicio de la circulación, ya que es responsable de la circulación de los productos seleccionados hasta que sean debidamente recibidos por el destinatario autorizado indicado en los documentos de acompañamiento.

#### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 13 El órgano jurisdiccional remitente recuerda, con carácter general, el objetivo de la Directiva, consistente en evitar la doble imposición y en no obstaculizar la libre circulación de mercancías en la Unión, remitiéndose a tales efectos a la jurisprudencia de la Unión, según la cual, la mercancía debe estar sujeta a impuestos en el lugar en el que se produzca el consumo final y el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior.<sup>1</sup>
- 14 Si en el presente asunto no se hubieran cumplido los requisitos exigibles para el inicio de la circulación en régimen suspensivo, los productos habrían sido despachados para el consumo interno<sup>2</sup> en el momento de su salida efectiva del depósito y, por tanto, deberían estar sujetos a impuestos en Polonia. De no ser así, se empezaría un proceso de circulación entre Estados miembros y el depositario autorizado estaría sujeto a impuestos en la República Checa en caso de incumplimiento posterior de este procedimiento.
- 15 Dado que durante el proceso de circulación de los productos seleccionados en régimen suspensivo existe un mayor riesgo de que se eluda la supervisión por parte de las autoridades tributarias, el mismo requiere que se cumplan tres

<sup>1</sup> Sentencias del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347), apartados 22 y 23, y de 18 de diciembre de 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, (C-314/06, EU:C:2007:817), apartado 22.

<sup>2</sup> Véase el artículo 6, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 4, letra c), de la Directiva.

requisitos: (i) la circulación debe realizarse entre partes autorizadas (depositario autorizado y operador registrado), (ii) los productos deben ser puestos en circulación junto a los documentos de acompañamiento (véase la exposición de motivos de la Directiva) y (iii) debe prestarse una garantía obligatoria de acuerdo con el artículo 13, letra a), de la Directiva.

- 16 En el caso de autos, el depositario autorizado disponía de una autorización para operar el depósito fiscal y él mismo definió las condiciones de la circulación, indicando como destinataria a la entidad EKOL GAS, es decir, un operador registrado. Según el órgano jurisdiccional remitente, el depositario autorizado inicia la circulación debido a que es quien cumplimenta la parte A del documento de acompañamiento.
- 17 De acuerdo con la sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de julio de 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398), el depositario autorizado resulta objetivamente responsable de cualquier infracción durante la circulación de productos en régimen suspensivo en el lugar en que se haya cometido la infracción o la irregularidad del mismo. Esta responsabilidad solo finalizará una vez que se pruebe que el operador registrado se ha hecho cargo de los productos mediante la correspondiente documentación (artículo 15, apartado 4, de la Directiva). A continuación, cumplimentará la parte C del documento de acompañamiento, que requiere de firma e impresión de un sello. Así, el destinatario interviene en la transacción únicamente en la parte final, lo cual confirma, asimismo, el artículo 19, apartado 2, de la Directiva. Por tanto, el inicio de la circulación no requiere de su intervención.
- 18 Las autoridades aduaneras comprueban si la circulación se realiza entre partes autorizadas y si se ha constituido una garantía de impuestos especiales, es decir, comprueban únicamente el cumplimiento de requisitos formales, trasladando al depositario autorizado la responsabilidad de comprobar si el operador registrado (destinatario) efectivamente ha recibido la mercancía.<sup>3</sup> A continuación, autorizan la circulación. Por tanto, el régimen suspensivo permite vigilar las importaciones de productos gravados, sin crear obstáculos para cualquier control de los documentos por parte de las autoridades aduaneras, lo cual es compatible con el objetivo de la Directiva.
- 19 El hecho de que las autoridades aduaneras comprueben la exactitud de los datos únicamente desde el punto de vista formal se debe, asimismo, a la nueva legislación de la UE<sup>4</sup> y al Derecho polaco.<sup>5</sup> El inicio de la circulación en régimen

<sup>3</sup> El Tribunal de Justicia dictaminó que se puede exigir que el proveedor adopte toda medida para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, apartado 24) y aplicó esta conclusión, en relación con los impuestos especiales y la Directiva, también en la sentencia C-81/15 anteriormente citada.

<sup>4</sup> Véase el artículo 20 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008.

suspensivo de impuestos no puede verse afectado por el hecho de que se compruebe posteriormente que terceros se hacían pasar por representantes del operador registrado. Por consiguiente, el despacho a consumo interno solo puede tener lugar si no se cumplen los requisitos necesarios para el inicio de circulación, entre los que, sin embargo, no puede figurar el consentimiento del operador registrado.

- 20 No se encuentran casos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre fraudes relativos al régimen suspensivo. Existe cierta similitud en el asunto en el que se dictó la sentencia de 12 de diciembre de 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751). En este asunto se falsificaron los sellos de las autoridades aduaneras utilizados para certificar la salida de las mercancías del territorio de la UE al inicio de la circulación. Sin embargo, en el caso de la demandante, únicamente se falsificaron los sellos del operador registrado y solo en el momento en que debía finalizar la circulación de las mercancías. Además, en el presente asunto, no existía un operador registrado específico ni un depositario autorizado en otro Estado miembro al que debía entregarse la mercancía. Se trataba exclusivamente del transporte de productos destinados a la exportación a países fuera de la UE a través de uno o varios Estados miembros. Además, difería el objeto de la controversia, a saber, la problemática del derecho de defensa.
- 21 La siguiente cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente trata sobre la naturaleza y la finalidad de la garantía de impuestos especiales.<sup>6</sup> La garantía fue prestada por la entidad polaca J&S ENERGY. De los autos se desprende que esta garantía se constituyó para asegurar la circulación de los productos seleccionados en régimen suspensivo desde el depósito fiscal operado por la demandante hasta la entidad EKOL GAS. Sin embargo, la demandante cuestionó la finalidad de la garantía, alegando que no se había constituido ninguna garantía para la puesta en circulación de los productos seleccionados en régimen suspensivo de conformidad con el artículo 15, apartado 3, de la Directiva, ya que la garantía constituida cubría únicamente el transporte entre depósitos fiscales, sin incluir el transporte hasta el operador registrado.
- 22 La garantía de pago del impuesto es válida en todos los Estados miembros por los que circulan los productos (véase el artículo 15, apartado 3, de la Directiva). Por tanto, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, las autoridades aduaneras de otro Estado miembro no pueden examinar los motivos de la garantía ni la autenticidad de los datos contenidos en los documentos de acompañamiento.
- 23 Las autoridades polacas, basándose en los datos contenidos en los documentos de acompañamiento y en la garantía recibida en el presente caso, autorizaron la puesta en circulación de productos en régimen suspensivo para el operador

<sup>5</sup> Artículos 41 y 41 *bis*, letra a), de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley de impuestos especiales) de 6 de diciembre de 2008 (Dz. U de 2009, número 3, partida 11).

<sup>6</sup> Véase el punto 19 de la exposición de motivos de la Directiva 2008/118 anteriormente citada.

registrado, declarando así que se habían cumplido todos los requisitos del régimen anteriormente mencionados. La demandante y las autoridades aduaneras checas se basaban en que la garantía estaba pagada y que se habían cumplido los requisitos para el régimen suspensivo. Sin embargo, en una fase posterior del procedimiento (tras un control judicial por parte de los tribunales administrativos polacos), las autoridades aduaneras polacas suspendieron el procedimiento tributario en materia de impuestos especiales, debido a que, en su opinión, no se cumplían los requisitos del régimen en cuestión debido, entre otras cosas, a la falta de constitución de una garantía para el transporte de los productos al operador registrado.

- 24 Sin embargo, en el momento en que las mercancías entraron en el territorio de la República Checa, la garantía ya había sido pagada y las autoridades aduaneras nacionales, en virtud del principio de seguridad jurídica y de confianza en la observancia del procedimiento por parte de las autoridades aduaneras polacas, la dieron por buena. Por tanto, las autoridades aduaneras polacas crearon una situación que no estaba prevista ni en la Directiva ni en la Ley. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, aceptar este modo de actuar por parte de las autoridades aduaneras polacas e imponer las consecuencias del mismo a las partes del procedimiento principal sería contrario al Estado de Derecho. La falta de reconocimiento por parte de las autoridades aduaneras checas del debido inicio de la circulación en régimen suspensivo sobre la base de una garantía incorrectamente constituida sería contraria a los objetivos de la Directiva y vulneraría los principios de la Unión de cooperación leal y de seguridad jurídica.
- 25 Por consiguiente, en el caso de las dos cuestiones prejudiciales planteadas, no concurren los requisitos previos establecidos por la jurisprudencia de la Unión para no plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.