



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 20 de diciembre de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Principio del respeto del derecho de defensa — Derecho a ser oído — Reglamento (CEE) n.º 2913/92 — Código aduanero comunitario — Artículo 244 — Recaudación de una deuda en materia aduanera — Falta de audiencia previa del destinatario antes de girar una liquidación tributaria complementaria — Derecho del destinatario a obtener la suspensión de la ejecución de la liquidación complementaria — Falta de suspensión automática en el supuesto de interposición de un recurso administrativo — Remisión a los requisitos establecidos en el artículo 244 del código aduanero»

En el asunto C-276/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE, presentada por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 17 de marzo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

Prequ' Italia Srl

y

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y las Sras. C. Toader y A. Prechal, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Tomat y L. Grønfeldt, 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;

* Lengua de procedimiento: italiano.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000 (DO 2000, L 311, p. 17) (en lo sucesivo, «código aduanero»), y del principio de respeto del derecho de defensa con arreglo al Derecho de la Unión.
- 2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre Prequ' Italia Srl y la Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agencia de Aduanas y Monopolios, Italia; en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas»), en relación con una liquidación tributaria, girada por esta última, correspondiente al impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación, por haberse incumplido la obligación de introducir físicamente unas mercancías en un depósito fiscal.

Marco jurídico

Código aduanero

- 3 El artículo 243 del código aduanero establece:

«1. Toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos tendrá derecho a recurrir contra la misma, siempre y cuando esta le afecte directa e individualmente.

[...]

El recurso deberá presentarse ante las autoridades del Estado miembro en que se haya adoptado o solicitado la decisión.

2. El derecho de recurso podrá ejercerse:

- a) en una primera fase, ante las autoridades aduaneras designadas al efecto por los Estados miembros;
- b) en una segunda fase, ante una autoridad independiente que podrá ser una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro.»

- 4 A tenor del artículo 244 del código aduanero:

«La interposición de recurso no suspenderá la ejecución de la decisión impugnada.

No obstante, las autoridades aduaneras ordenarán la suspensión total o parcial de la ejecución de dicha decisión cuando tengan razones fundadas para dudar de la conformidad de la decisión impugnada a la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.

Cuando la decisión impugnada tenga como efecto la aplicación de derechos de importación o de derechos de exportación, la suspensión de la ejecución de la decisión se supeditará a la constitución de una garantía. No obstante, podrá no exigirse dicha garantía cuando ello pudiera provocar graves dificultades de índole económica o social, debido a la situación del deudor.»

5 El artículo 245 del código aduanero establece:

«Las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros.»

Derecho italiano

6 El decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374 — Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo (Decreto Legislativo n.º 374 sobre reorganización de los organismos aduaneros y modificación de los procedimientos de liquidación y control), de 8 de noviembre de 1990 (GURI n.º 291, de 14 de diciembre de 1990; suplemento ordinario a la GURI n.º 80; en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 374/1990»), dispone, en su artículo 11, titulado «Revisión de la liquidación, atribuciones y facultades de las oficinas de aduanas», en la versión vigente en el momento de los hechos del procedimiento principal:

«1. La oficina de aduanas podrá revisar las liquidaciones definitivas, aunque las mercancías objeto de estas se hubieran dejado a la libre disposición del operador o ya hubieran salido del territorio aduanero. La revisión se llevará a cabo de oficio o a instancia del operador interesado [...]

2. Con objeto de revisar las liquidaciones, la oficina de aduanas podrá invitar a los operadores [...] a comparecer personalmente o a través de un representante o a presentar, en el plazo antes mencionado, los datos y documentos [...] relativos a las mercancías que hayan sido objeto de operaciones aduaneras. [...]

[...]

5. Cuando la revisión, realizada de oficio o a instancia de parte, revelase [...] errores relativos a los elementos que hubieran servido de base para la liquidación, la aduana procederá a la pertinente liquidación complementaria e informará de ello al operador interesado mediante una notificación específica. [...]

5-bis. La exposición de motivos del acto deberá indicar las circunstancias fácticas y los fundamentos de Derecho en que se fundamenta. [...] La falta de motivación de la notificación con arreglo a las disposiciones del presente apartado supondrá la nulidad de la liquidación. [...]

7. El operador podrá impugnar la liquidación complementaria dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la notificación del dictamen. En el momento de la impugnación, se levantará la correspondiente acta a fin de entablar, en su caso, los procedimientos administrativos necesarios para la resolución de los litigios previstos en los artículos 66 y siguientes del texto refundido de las disposiciones legales en materia aduanera aprobado por el decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (Decreto del Presidente de la República n.º 43 de 23 de enero de 1973).

8. En cuanto la liquidación complementaria sea definitiva, la oficina de aduana procederá a la recaudación de los derechos suplementarios adeudados por el operador o promoverá de oficio el procedimiento para la devolución de lo indebidamente cobrado. La rectificación de la liquidación contendrá, en su caso, la argumentación relativa a las infracciones consistentes en las declaraciones falsas o aquellas infracciones más graves que se hubieran podido comprobar.

[...]»

- 7 La legge 27 luglio 2000, n. 212 — Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente (Ley n.º 212 que regula el Estatuto del Contribuyente, en la versión vigente en el momento de los hechos del procedimiento principal), de 27 de julio de 2000 (GURI n.º 177, de 31 de julio de 2000; en lo sucesivo, «Ley n.º 212/2000»), establece, en el apartado 7 de su artículo 12, titulado «Derechos y garantías del contribuyente sometido a controles fiscales»:

«Con arreglo al principio de cooperación entre la Administración y el contribuyente, tras la entrega de la copia del acta de comprobación o inspección, el contribuyente podrá presentar sus observaciones y peticiones, que serán examinadas por las Administraciones de Hacienda, dentro del plazo de sesenta días. No podrá emitirse la liquidación antes de la expiración del citado plazo, salvo en caso de urgencia especial y motivada.»

- 8 De la resolución de remisión se desprende que, durante el año 2012, posteriormente a los hechos del procedimiento principal, el legislador nacional derogó el apartado 7 del artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 374/1990, sustituyendo el sistema de recurso ante la Administración aduanera por un procedimiento semejante al establecido por el artículo 12 de la Ley n.º 212/2000.
- 9 El decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 — Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (Decreto del Presidente de la República n.º 43 por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legislativas en materia aduanera), de 23 de enero de 1973 (GURI n.º 80, de 28 de marzo de 1973; en lo sucesivo, «texto refundido de las disposiciones aduaneras»), establece, en su artículo 66, titulado «Procedimiento administrativo de recurso para la resolución de los litigios»:

«So pena de caducidad, el operador podrá solicitar al director de la región aduanera que dirima la discrepancia en los treinta días siguientes a la firma del acta de [disconformidad con la decisión del director de la administración de aduanas]. A tal fin, deberá presentar la correspondiente reclamación ante la oficina de aduanas competente, aportando los documentos e indicando los medios de prueba que considere oportuno. En los diez días siguientes, la oficina de aduanas elevará al director de la región aduanera la reclamación —junto con el acta [...] y las alegaciones del operador—. El director de la región aduanera resolverá la discrepancia mediante resolución motivada [...] La oficina de aduanas dará traslado de sus alegaciones al operador. Si, en el plazo mencionado en el párrafo primero, no se presentara la impugnación, se entenderán aceptados los derechos exigidos por la oficina de aduanas [...]».

- 10 El artículo 68 del texto refundido de las disposiciones aduaneras, titulado «Procedimiento administrativo de alzada para la resolución de los litigios», establece:

«El director de la región aduanera deberá dictar su resolución en los cuatro meses siguientes a la fecha de presentación formal de la solicitud a que se refiere el artículo 66 y la oficina de aduanas competente deberá notificarla inmediatamente al interesado. Este último podrá interponer ante el Ministro per le finanze [Ministro de Hacienda, Italia] un recurso contra la resolución del director de la región aduanera; [...] El Ministro resolverá el litigio mediante resolución motivada, previo dictamen del comité consultivo central de peritos aduaneros, constituido con arreglo al artículo siguiente. Si en el plazo contemplado en el párrafo segundo no se interpusiera el recurso, se presumirá aceptada la resolución dictada en primera instancia. En tal supuesto, la oficina de aduanas procederá de conformidad con el artículo 61, último párrafo.»

- 11 La Circular n.º 41 D de la Agencia de Aduanas, de 17 de junio de 2002, aporta precisiones acerca de los procedimientos administrativos relativos a la resolución de litigios aduaneros contemplados en los artículos 66 y siguientes del texto refundido de las disposiciones aduaneras. De la misma se desprende que, cuando el operador decide iniciar el procedimiento administrativo con vistas a la resolución del litigio, el plazo de sesenta días para impugnar la liquidación ante la jurisdicción tributaria no empieza a correr hasta que no finalice dicho procedimiento administrativo, es decir, hasta que no se notifique la

decisión del director regional de la Agencia de Aduanas competente que confirma definitivamente la liquidación complementaria. El operador puede decidir no hacer uso del procedimiento administrativo regulado en el texto refundido de las disposiciones aduaneras. En tal supuesto, la liquidación complementaria ha de impugnarse en el plazo de sesenta días contado desde la fecha de su notificación.

- 12 En relación con las liquidaciones complementarias a que se refiere el artículo 11, apartado 5, del Decreto Legislativo n.º 374/1990, dicha Circular n.º 41 D precisa:

«[...] Con arreglo al artículo 244 del [...] código aduanero, dichos actos impositivos son inmediatamente ejecutivos respecto al sujeto pasivo, y en cuanto tales, impugnables de forma autónoma ante las comisiones tributarias, en el plazo mencionado. A este respecto, ha de recordarse que la impugnación del acto que contiene la liquidación complementaria, mediante la incoación de un litigio aduanero o mediante la interposición de un recurso ante la comisión tributaria provincial competente, no suspenderá su ejecución (véase el artículo 244 del código aduanero, antes citado). Sin embargo, ello no afectará a la facultad de las oficinas de la Agencia de Aduanas de conceder —previa solicitud en tal sentido del operador interesado— la suspensión cautelar administrativa, si concurren los requisitos establecidos en la citada norma comunitaria [...]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 13 Prequ' Italia realizó operaciones de importación de mercancías en régimen de suspensión del IVA. Al llevar a cabo las formalidades aduaneras se acogió a la posibilidad de no pagar el IVA, comprometiéndose, en sus declaraciones de importación, a depositar las mercancías compradas en un determinado depósito fiscal. Sin embargo, las mercancías importadas no llegaron a introducirse físicamente en dicho depósito.
- 14 El 13 de noviembre de 2009, tras haber comprobado que la utilización del depósito fiscal por parte de Prequ' Italia había sido meramente virtual, el Ufficio delle Dogane di Livorno (Aduana de Livorno, Italia) giró de oficio a aquella diez liquidaciones complementarias en concepto de IVA a la importación.
- 15 En cada una de las liquidaciones mencionadas se señalaba que el contribuyente podía interponer, al amparo del artículo 11, apartado 7, del Decreto Legislativo n.º 374/1990, el recurso administrativo regulado en los artículos 66 y siguientes del texto refundido de las disposiciones aduaneras, tras lo cual dicho contribuyente tenía derecho a acudir a la vía jurisdiccional.
- 16 En esas mismas liquidaciones se señalaba que, si se cumplían los requisitos del artículo 244 del código aduanero, era posible obtener la suspensión de su ejecución, presentando la correspondiente solicitud ante el director regional de la Agencia de Aduanas acompañada de una garantía idónea para los derechos de aduana calculados.
- 17 En la resolución de remisión no se aclara si, en el presente asunto, Prequ' Italia hizo uso de la posibilidad que le reconoce el artículo 11, apartado 7, del Decreto Legislativo n.º 374/1990 de impugnar las propuestas de liquidación en el plazo de treinta días contado desde la fecha de su notificación ni si inició un procedimiento administrativo para la resolución del litigio aduanero al amparo del artículo 66 del texto refundido de las disposiciones aduaneras.
- 18 En cualquier caso, en febrero de 2010, Prequ' Italia interpuso un recurso contencioso contra las diez liquidaciones complementarias ante la Commissione tributaria provinciale di Livorno (Comisión Tributaria Provincial de Livorno, Italia), que fue desestimado mediante sentencia de 24 de febrero de 2011.

- 19 Prequ' Italia interpuso un recurso de apelación ante la Commissionne tributaria regionale di Firenze (Comisión Tributaria Regional de Florencia, Italia), que fue desestimado mediante sentencia de 13 de diciembre de 2012.
- 20 De los autos transmitidos al Tribunal de Justicia se desprende que Prequ' Italia alegó en el marco de dichos recursos jurisdiccionales que se había vulnerado su derecho a ser oída, aduciendo, fundamentalmente, que las liquidaciones complementarias deberían haberse adoptado con arreglo al artículo 12, apartado 7, de la Ley n.º 212/2000, y no con arreglo al artículo 11, apartado 7, del Decreto Legislativo n.º 374/1990.
- 21 Tanto la Commissionne tributaria provinciale di Livorno (Comisión Tributaria Provincial de Livorno) como la Commissionne tributaria regionale di Firenze (Comisión Tributaria Regional de Florencia) confirmaron la decisión de la autoridad aduanera, acogiéndose a una jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia) a tenor de la cual el artículo 12, apartado 7, de la Ley n.º 212/2000 no es aplicable en materia aduanera.
- 22 En consecuencia, Prequ' Italia interpuso un recurso de casación ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación).
- 23 Entre los motivos alegados ante la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación), Prequ' Italia invoca la vulneración de su derecho de defensa, en la medida en que la Aduana giró las liquidaciones complementarias impugnadas sin darle previamente audiencia en el marco de un procedimiento administrativo contradictorio. Sostiene que debiera haberse aplicado el artículo 12, apartado 7, de la Ley n.º 212/2000, que reconoce al contribuyente el derecho a un procedimiento contradictorio y le permite formular alegaciones ante la Administración competente.
- 24 En su escrito de contestación, la Agencia de Aduanas sostiene que los motivos formulados por Prequ' Italia carecen de fundamento. En cuanto a la cuestión de la vulneración del principio de contradicción en materia aduanera, subraya que, con arreglo a la jurisprudencia de la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación), el artículo 12, apartado 7, de la Ley n.º 212/2000 no es de aplicación a los procedimientos en materia aduanera. Afirma además que las disposiciones a que se refiere el artículo 11, apartado 7, del Decreto Legislativo n.º 374/1990 son idóneas para proteger el derecho a un procedimiento contradictorio.
- 25 Sobre esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente indica, en primer lugar, que, a tenor de su propia jurisprudencia, el artículo 12, apartado 7, de la Ley n.º 212/2000, cuya finalidad es garantizar el respeto del principio de contradicción respecto del contribuyente, no es aplicable antes de la interposición de un recurso contencioso contra una liquidación y, en cualquier caso, no es aplicable en materia aduanera.
- 26 Añade que ha declarado reiteradamente, en relación con la especificidad de la materia aduanera y, con respecto a la cuestión del respeto del principio de contradicción, que, aunque el código aduanero no lo recuerde expresamente, el respeto de dicho principio incluso en vía administrativa resulta de lo dispuesto expresamente en el artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 374/1990 y constituye un principio general del Derecho de la Unión, que se aplica cada vez que la Administración se propone adoptar un acto lesivo en relación con una persona.
- 27 El órgano jurisdiccional remitente también precisa que ha declarado reiteradamente en su jurisprudencia que el respeto del principio de contradicción está plenamente garantizado por los procedimientos administrativos previstos en los artículos 66 y siguientes del texto refundido de las disposiciones aduaneras, a los que remite el artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 374/1990. Afirma que dichos procedimientos permiten establecer, con carácter previo, un procedimiento contradictorio en favor del contribuyente, en tanto en cuanto, por una parte, el artículo 66 del texto refundido de las disposiciones aduaneras prevé que el operador pueda presentar un recurso de alzada contra la

liquidación complementaria, «aportando los documentos e indicando los medios de prueba que considere oportuno», y, por otra parte, en caso de dictarse una resolución total o parcialmente desfavorable a la parte que ha interpuesto el recurso de alzada, la liquidación complementaria no adquiere «carácter definitivo» y el contribuyente no puede interponer el correspondiente recurso contencioso contra la liquidación complementaria hasta que no finaliza el procedimiento de recurso administrativo.

- 28 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al derecho a ser oído y, en particular, a la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041).
- 29 Al mismo tiempo que recuerda los principios sentados por el Tribunal de Justicia en el marco de un asunto en el que una circular ministerial preveía la suspensión de la ejecución de una liquidación girada infringiendo el derecho a ser oído previamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta qué ocurre cuando, como en el presente asunto, la legislación interna se limita a prever la suspensión de la ejecución de un acto adoptado sin audiencia previa del interesado, remitiéndose únicamente a lo dispuesto en el artículo 244 del código aduanero, sin que se contemple una normativa específica para la ejecución de tales disposiciones.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente subraya a este respecto que la suspensión de la ejecución de un acto aduanero adoptado sin haber oído previamente al contribuyente no es una consecuencia automática de la interposición del recurso administrativo, sino únicamente una medida que la Administración puede adoptar cuando concurren los requisitos previstos en el artículo 244.
- 31 Así pues, el órgano jurisdiccional remitente se interroga acerca de si los principios relativos al respeto del derecho a ser oído en materia aduanera, tal y como se formulan en la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041), se oponen a una normativa aduanera nacional como la que era de aplicación a los hechos del procedimiento principal, que preveía la posibilidad de que el destinatario de una liquidación adoptada sin un previo procedimiento contradictorio pudiera solicitar la suspensión de su ejecución en la fecha de interposición del recurso y se remite a los requisitos establecidos en el artículo 244 del código aduanero, sin prever que la suspensión del acto impugnado fuera una consecuencia normal de la interposición de un recurso administrativo.
- 32 En estas circunstancias, la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es contraria al principio general de procedimiento contradictorio, consagrado en el Derecho de la Unión, la norma italiana [controvertida en el litigio principal], en la medida en que no prevé, en favor de un sujeto pasivo que no ha sido oído antes de la adopción de un acto administrativo de naturaleza tributaria por parte de la Administración aduanera, la suspensión de la ejecución de dicho acto como consecuencia normal de la interposición del recurso?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

- 33 El Gobierno italiano y la Comisión Europea cuestionan la admisibilidad de la cuestión prejudicial.

- 34 El Gobierno italiano alega que la petición de decisión prejudicial es inadmisble amparándose en que la alegación de Prequ' Italia relativa a la supuesta vulneración de su derecho de defensa carece de fundamento, en la medida en que, antes de girarse las liquidaciones complementarias, dicha sociedad había sido informada de la incoación del procedimiento administrativo y de su derecho a formular sus alegaciones en el plazo de 30 días, teniendo acceso de este modo a un procedimiento contradictorio.
- 35 La Comisión se pregunta si el órgano jurisdiccional remitente ha definido suficientemente el marco fáctico y normativo en el que se inserta la cuestión prejudicial planteada, con el fin de que el Tribunal de Justicia disponga de los elementos fácticos y jurídicos que le permitan contestar útilmente a dicha cuestión prejudicial.
- 36 Señala, a este propósito, que el órgano jurisdiccional remitente se ha limitado a exponer sucintamente los hechos pertinentes y los elementos de orden procesal que han dado lugar a la remisión prejudicial. Considera que no queda claro si Prequ' Italia impugnó las liquidaciones tributarias complementarias al amparo del artículo 11, apartado 7, del Decreto Legislativo n.º 374/1990, iniciando a continuación el procedimiento administrativo de resolución del litigio. Añade que tampoco se aclara si Prequ' Italia ha solicitado la suspensión de la ejecución de dichos actos ni si, en tal caso, dicha solicitud ha sido concedida o denegada.
- 37 Ha de recordarse, a este respecto, que, según reiterada jurisprudencia, el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, que confiere a estos últimos la responsabilidad de apreciar, en función de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder pronunciarse como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia (sentencia de 12 de octubre de 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 38 Si bien es cierto que la resolución de remisión debe, so pena de inadmisibilidad, respetar las exigencias establecidas en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de julio de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, apartados 18, 19 y 21), sin embargo, la negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo está justificada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 12 de octubre de 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 39 En este caso, ha de señalarse que la cuestión planteada en el presente asunto se refiere claramente a la posibilidad de obtener, en el marco del procedimiento administrativo relativo a la solución de litigios en materia aduanera y, por tanto, en una fase anterior a la interposición de un recurso contencioso, la suspensión de la ejecución de una liquidación tributaria en materia aduanera y guarda relación con la respuesta dada por el Tribunal de Justicia a la segunda de las cuestiones prejudiciales que examinó en la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041).
- 40 El órgano jurisdiccional remitente considera que los principios enunciados en dicha sentencia son aplicables al litigio que pende ante él, aunque expresa sus dudas en cuanto a si es preciso, para que pueda descartarse la ilegalidad de una medida adoptada en materia aduanera sin previo trámite de audiencia al contribuyente, que la normativa nacional garantice a dicho contribuyente, por una parte, la facultad de impugnar dicho acto por vía administrativa y, por otra parte, la suspensión de dicho acto, como consecuencia normal del ejercicio del recurso administrativo.

- 41 Por consiguiente, el marco fáctico y normativo, tal y como resulta de la resolución de remisión, constituye la motivación que ha llevado al órgano jurisdiccional remitente a interrogar al Tribunal de Justicia y es suficiente para aclarar la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente relativa a la compatibilidad con el derecho a ser oído de una normativa nacional con arreglo a la cual el destinatario de una liquidación tributaria complementaria puede impugnar dicho acto a través de un recurso administrativo y solicitar que se suspenda su ejecución, sin que tal suspensión sea una consecuencia normal y automática de la interposición de tal recurso administrativo.
- 42 Por lo demás, a la vista de los argumentos del Gobierno italiano, ha de señalarse que, a tenor de la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente necesita la interpretación, en materia aduanera, del principio del derecho a ser oído. En cualquier caso, no se desprende de la resolución de remisión que la cuestión planteada no sea pertinente a los efectos del resultado del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente.
- 43 Habida cuenta de lo anterior, la cuestión prejudicial ha de considerarse admisible.

Sobre el fondo

- 44 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en esencia, si el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses ha de interpretarse en el sentido de que el derecho de defensa del destinatario de una liquidación tributaria complementaria girada por las autoridades aduaneras sin audiencia previa del interesado resulta vulnerado cuando la normativa nacional que permite al interesado impugnar dicho acto a través de un recurso administrativo solo prevé la posibilidad de solicitar que la ejecución de dicho acto sea suspendida hasta su eventual modificación mediante la remisión al artículo 244 del código aduanero y no prevé que la interposición de un recurso administrativo suspenda automáticamente la ejecución de dicho acto.
- 45 Procede recordar a este respecto que, según jurisprudencia consolidada, el respeto del derecho de defensa constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 46 En virtud de este principio, que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 47 Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación aplicable no establezca expresamente tal formalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, apartado 38, y de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 31).
- 48 Pues bien, en el asunto principal, la normativa nacional no obliga a la Administración encargada de los controles aduaneros a dar audiencia a los destinatarios de las liquidaciones complementarias antes de revisar las liquidaciones y, en su caso, modificarlas. De esta manera, en principio, se limita, el derecho a ser oído de los destinatarios de tales liquidaciones complementarias, aunque sí podrán hacer valer su posición en una fase posterior de recurso administrativo.

- 49 El Tribunal de Justicia ha recordado, a este respecto, que la regla según la cual debe darse la ocasión, al destinatario de una decisión lesiva, de formular sus observaciones antes de que se adopte esta tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta eficazmente la totalidad de los elementos pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona o de la empresa afectada, tiene, en particular, por objeto que estas puedan corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, apartado 49, y de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 38).
- 50 No obstante, según reiterada jurisprudencia, el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa no constituye una prerrogativa absoluta, sino que puede ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte al contenido esencial de los derechos así garantizados (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 42, y de 9 de noviembre de 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, apartado 35).
- 51 El Tribunal de Justicia ya ha reconocido que el interés general de la Unión Europea y, en particular, el interés de recaudar lo antes posible los ingresos propios requiere que los controles puedan realizarse con prontitud y eficacia (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2008, *Sopropé*, C-349/07, EU:C:2008:746, apartado 41, así como de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 54).
- 52 Así ocurre con las decisiones de las autoridades aduaneras.
- 53 Según el artículo 243, apartado 1, del código aduanero, toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos tendrá derecho a recurrir contra la misma, siempre y cuando esta le afecte directa e individualmente. Sin embargo, con arreglo al artículo 243 del código aduanero, la interposición del recurso no suspenderá, en principio, la ejecución de la decisión impugnada, en virtud del artículo 244, párrafo primero, del citado código. Dado que dicho recurso carece de efectos suspensivos, no obsta a la inmediata ejecución de tal decisión. No obstante, el párrafo segundo del artículo 244 del código aduanero autoriza a las autoridades aduaneras a ordenar la suspensión total o parcial de la ejecución de una decisión aduanera cuando tengan razones fundadas para dudar de la conformidad de la decisión impugnada a la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
- 54 En la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional nacional señala que el procedimiento nacional de reclamación administrativa contra actos adoptados por las autoridades aduaneras no suspende automáticamente la ejecución de la decisión lesiva ni impide su inmediata aplicación.
- 55 Como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal circunstancia puede revestir cierta importancia a la hora de examinar la existencia de una posible justificación para la restricción del derecho a ser oído previamente a la adopción de una decisión lesiva (sentencia de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 65).
- 56 No obstante, de no existir audiencia previa a la adopción de una decisión de liquidación, la interposición de una reclamación o un recurso administrativo contra dicha liquidación no debe necesariamente producir el efecto de suspender automáticamente la ejecución de la referida

liquidación para que quede garantizado el respeto del derecho a ser oído en el marco de esa reclamación o ese recurso (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 67).

- 57 En cambio, sí es importante que el procedimiento nacional de reclamación administrativa contra los actos adoptados por las autoridades aduaneras garantice la plena eficacia del Derecho de la Unión, en el caso de autos, de las disposiciones del artículo 244 del código aduanero.
- 58 En cuanto a las decisiones de recaudación en materia aduanera, en razón del interés general de la Unión de recaudar sus ingresos propios a la mayor brevedad, el artículo 244, párrafo segundo, del código aduanero dispone que la interposición de un recurso contra una liquidación únicamente tiene como efecto suspender la ejecución de dicha liquidación cuando haya motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 68).
- 59 Dado que las disposiciones del Derecho de la Unión, como las del código aduanero, deben ser interpretadas a la luz de los derechos fundamentales que, según reiterada jurisprudencia, forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia, de no existir audiencia previa, las disposiciones nacionales que aplican los requisitos establecidos en el artículo 244, párrafo segundo, del código aduanero para la concesión de una suspensión de la ejecución deben garantizar que tales requisitos no se apliquen o interpreten de forma restrictiva (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 69 y 70).
- 60 En el procedimiento principal, el órgano jurisdiccional remitente señala que solo puede concederse la suspensión de la ejecución en la medida que se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 244 del código aduanero, sin aclarar cuáles son los criterios de apreciación aplicados por las oficinas de la Agencia de Aduanas para conceder tal suspensión. A este respecto, el texto de la Circular n.º 41 D de 17 de junio de 2002 tampoco aporta nada a este respecto, limitándose a remitirse a los requisitos del artículo 244 del código aduanero.
- 61 El derecho de defensa del destinatario de las liquidaciones tributarias complementarias no resulta vulnerado si el destinatario de las liquidaciones tributarias complementarias, como aquellas de que se trata en el procedimiento principal, tiene la posibilidad de obtener la suspensión de la ejecución de dichos actos hasta su eventual reforma, y los requisitos contemplados en el artículo 244 del código aduanero no se aplican de forma restrictiva, extremo este cuya apreciación corresponde al órgano jurisdiccional nacional.
- 62 En cualquier caso, es preciso subrayar que la obligación que incumbe al órgano jurisdiccional nacional de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión no siempre debe suponer la anulación de la decisión impugnada cuando esta ha sido adoptada vulnerando el derecho de defensa. En efecto, según reiterada jurisprudencia, una vulneración del derecho de defensa, más específicamente, del derecho a ser oído, solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (sentencias de 10 de septiembre de 2013, G. y R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, apartado 38, así como de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 78 y 79).
- 63 A la vista de las anteriores consideraciones, procede contestar a la cuestión prejudicial planteada que el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses ha de interpretarse en el sentido de que el derecho de defensa del destinatario de una liquidación tributaria complementaria girada por las autoridades aduaneras sin

audiencia previa del interesado no resulta vulnerado cuando la normativa nacional que permite al interesado impugnar dicho acto a través de un recurso administrativo solo prevé la posibilidad de solicitar que la ejecución de dicho acto sea suspendida hasta su eventual modificación mediante la remisión al artículo 244 del código aduanero, sin que la interposición de un recurso administrativo suspenda automáticamente la ejecución del acto impugnado, dado que la aplicación del artículo 244, párrafo segundo, del código aduanero por las autoridades aduaneras solo restringe la suspensión de la ejecución cuando existen razones para dudar de la conformidad de la decisión impugnada a la normativa aduanera o cuando puede temerse que se produzca un daño irreparable para el interesado.

Sobre las costas

- ⁶⁴ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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:

El derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses ha de interpretarse en el sentido de que el derecho de defensa del destinatario de una liquidación tributaria complementaria girada por las autoridades aduaneras sin audiencia previa del interesado no resulta vulnerado cuando la normativa nacional que permite al interesado impugnar dicho acto a través de un recurso administrativo solo prevé la posibilidad de solicitar que la ejecución de dicho acto sea suspendida hasta su eventual modificación mediante la remisión al artículo 244 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, sin que la interposición de un recurso administrativo suspenda automáticamente la ejecución del acto impugnado, dado que la aplicación del artículo 244, párrafo segundo, del citado Reglamento por las autoridades aduaneras solo restringe la suspensión de la ejecución cuando existen razones para dudar de la conformidad de la decisión impugnada a la normativa aduanera o cuando puede temerse que se produzca un daño irreparable para el interesado.

Firmas