

## La liquidación de los impuestos aduaneros y la protección de la confianza legítima de los importadores.

[BIB 2014\3375](#)

**Alejandro García Heredia.**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz

**Publicación:** Revista Quincena Fiscal num.17/2014 parte Estudio

Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2014.

### 1 . Introducción

En este trabajo analizamos la potestad de la Administración en relación con la liquidación de los impuestos aduaneros y sus limitaciones. La limitación de esta potestad adquiere una especial trascendencia en materia aduanera en la que son frecuentes las denominadas «liquidaciones a posteriori»<sup>1</sup>, es decir, aquellas que derivan de actuaciones de comprobación o investigación posteriores al levante de las mercancías, ya sea porque la deuda no ha sido previamente liquidada o lo ha sido por un importe inferior al que corresponde. En este sentido son objeto de estudio dos cuestiones que inciden directamente en la liquidación de los impuestos aduaneros. Por un lado, la contracción y notificación del importe de la deuda aduanera como presupuestos necesarios para garantizar que el deudor conozca con certeza el importe de los derechos adeudados y, especialmente, los límites temporales que se establecen para liquidar y notificar la deuda aduanera. Por otro, se analizan también las circunstancias que determinan la devolución o condonación de la deuda aduanera, dada su configuración como excepciones a la obligación de liquidar que tienen las autoridades aduaneras. Estas cuestiones han dado lugar a una importante jurisprudencia del TJUE en la que se ha puesto de manifiesto la conexión entre los límites del ejercicio de la potestad de liquidación y el principio de protección de la confianza legítima de los importadores.

<sup>1</sup> En la bibliografía sobre Derecho aduanero se utilizan frecuentemente de forma sinónima expresiones como «recaudación a posteriori», «contracción a posteriori» o «liquidación a posteriori». Todas ellas hacen referencia a la potestad que tiene la Administración de exigir una deuda aduanera en un momento posterior al levante de las mercancías. Estamos de acuerdo con Ibáñez Marsilla, S. en que el término recaudación no es del todo acertado, ya que la cuestión no se refiere solamente a un tema de gestión recaudatoria tal y como ésta se entiende entre nosotros («ejercicio de funciones administrativas conducentes al cobro de la deuda tributaria» según el artículo 160 [LGT \[RCL 2003. 2945\]](#)), por lo que es preferible utilizar los términos «contracción» –tal y como hace el Derecho aduanero de la Unión– o «liquidación» –de acuerdo con la terminología de nuestra LGT– («Las liquidaciones aduaneras posteriores al levante de las mercancías», [Revista Española de Derecho Financiero, núm. 129, 2006, pp. 70 y 71](#)) ([BIB 2006. 360](#)). No obstante, en muchas ocasiones las propias sentencias del TJUE se refieren al término recaudación, si bien debemos entenderlo en el sentido antes apuntado de liquidación o contracción.

En términos generales, podemos afirmar que el proceso de liquidación de la deuda aduanera se inicia con la presentación de la declaración en aduana que podría considerarse una autoliquidación. Las autoridades aduaneras tan pronto como dispongan de la información necesaria deben determinar el importe de los derechos (que puede coincidir con el consignado en la declaración) y proceder a su anotación en los registros contables (contracción). Una vez contraída la deuda, debe ser notificada al deudor dentro del plazo general de tres años desde el nacimiento de la misma, si bien, cuando el importe de los derechos exigibles coincide con el consignado en la declaración, el levante de las mercancías equivale a su notificación. La contracción y notificación de la deuda aduanera se pueden considerar fases del proceso de liquidación<sup>2</sup> y resultan esenciales para que el deudor pueda conocer con certeza el importe de los derechos aduaneros que debe abonar. La contracción de la deuda la realizan las autoridades aduaneras y consiste en la anotación del importe

de los derechos en los registros o soportes correspondientes. La finalidad es garantizar la anotación del importe exacto de los derechos aduaneros a fin de permitir que la contracción se establezca también con certeza respecto al deudor. Por su parte, las normas que regulan la notificación contienen un límite temporal al ejercicio de la potestad liquidadora de la Administración, en cuya virtud la notificación del importe de los derechos no se puede efectuar una vez que hayan expirado determinados plazos. Estos plazos constituyen un límite a la potestad que tienen las autoridades aduaneras de efectuar una contracción o liquidación con posterioridad al levante de las mercancías.

<sup>2</sup> En este sentido vid. Sánchez González, I., «La deuda aduanera», *Noticias de la Unión Europea*, núms. 79-80, 1991, p. 111.

Por otro lado, la potestad liquidadora de las autoridades aduaneras encuentra también excepciones en las causas que determinan la devolución y condonación de la deuda aduanera. El TJUE ha señalado que estas excepciones tienen como finalidad limitar el pago a posteriori de los derechos de importación a los casos en que dicho pago está justificado y es compatible con el principio fundamental de la confianza legítima. De este modo, la devolución y condonación se configuran como excepciones a la liquidación a posteriori de los impuestos aduaneros. Debemos prestar especial atención a las causas de condonación y devolución que han planteado mayores problemas de interpretación, tales como el error de las autoridades competentes y la equidad, cuyo contenido ha ido desarrollando el TJUE a través de una abundante jurisprudencia. Igualmente, analizamos la devolución de los derechos de aduana cuando su importe no es legalmente debido, esto es, cuando el nacimiento de una deuda aduanera y la determinación de su importe no hayan tenido lugar conforme a las disposiciones del código aduanero. Como veremos, la devolución y condonación solo pueden concederse conforme a determinados requisitos y en los casos previstos específicamente, por lo que constituyen excepciones al régimen normal de las importaciones y, en consecuencia, sus disposiciones son objeto de una interpretación estricta por parte del TJUE. Así, las causas de devolución y condonación de la deuda se relacionan directamente con la potestad de liquidación de las autoridades aduaneras ya que dichas causas están previstas como excepciones al deber de liquidar.

En esta introducción debemos referirnos también a la normativa básica aplicable en materia aduanera que constituye el objeto de nuestro trabajo. La aprobación del nuevo código aduanero de la Unión (CAU)<sup>3</sup> ha supuesto la derogación del código aduanero modernizado (CAM)<sup>4</sup>. Las razones que han llevado a sustituir el CAM por el CAU son fundamentalmente de carácter técnico y no implican diferencias sustanciales en la regulación de las materias que lo integran, de hecho, el CAU se considera la versión refundida del CAM en aras de una mayor claridad. Es importante destacar que aunque el CAU ya entró en vigor el 30 de octubre de 2013, la mayor parte de sus disposiciones no serán aplicables hasta 2016<sup>5</sup>. Esto significa que actualmente (y hasta 2016) continúan aplicándose las disposiciones del denominado código aduanero comunitario (CAC)<sup>6</sup> y de su reglamento de desarrollo (RACAC)<sup>7</sup>. En el presente trabajo, teniendo en cuenta la vigencia temporal de las normas del CAC y la reciente aprobación del CAU, hemos optado por dar prioridad a las disposiciones de este último, sin perjuicio de citar igualmente las disposiciones correspondientes del CAC y del RACAC (ambos actualmente en vigor) y de señalar las diferencias entre ambos textos normativos cuando sean relevantes. Por otra parte, debemos precisar que los pronunciamientos del TJUE se refieren a disposiciones del CAC, no obstante, aplicaremos dicha jurisprudencia a las normas del CAU en la medida en que reproduzcan o refundan tales disposiciones y puntualizaremos los casos en que exista un cambio normativo cuando dicha modificación resulte sustancial e impida aplicar la jurisprudencia anterior. En cuanto al Derecho interno, la normativa específica en materia aduanera es muy limitada y prácticamente inaplicable salvo en algunos supuestos muy concretos. Esto es debido a que la materia aduanera se regula básicamente a través de reglamentos de la Unión y, a pesar de que algunas normas internas no han sido formalmente derogadas, solamente pueden resultar aplicables en tanto no se opongan a lo establecido en los códigos aduaneros<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> [Reglamento \(UE\) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013 \(LCEur 2013, 1409\)](#), por el que se establece el código aduanero de la Unión (DOUE, 10 de octubre de 2013).

<sup>4</sup> [Reglamento \(CE\) nº 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008 \(LCEur 2008, 857\)](#), por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado) (DOUE, 4 de junio de 2008).

<sup>5</sup> La entrada en vigor del CAU se produjo el 30 de octubre de 2013 (artículo 287 CAU), sin embargo, para determinar el

momento de su aplicación se deben distinguir dos fechas y dos tipos de normas (artículo 288 CAU). Por un lado, el CAU contiene una serie de normas en las que se establece una delegación de poderes y atribución de competencias a favor de la Comisión para que desarrolle determinadas disposiciones del mismo. Estas normas, así como lo dispuesto en relación con las cargas y costes, son aplicables desde la fecha de entrada en vigor (30 de octubre de 2013) a fin de que la Comisión pueda comenzar a trabajar en el desarrollo del CAU para su total aplicación. Por otro lado, tenemos el resto las normas del CAU (materiales o de contenido) que no son aplicables hasta el 1 de junio de 2016, fecha en la que se supone que ya estarán aprobadas las disposiciones de desarrollo de la Comisión que permitan la aplicación total del CAU. La propia exposición de motivos del CAU insta a la Comisión a que se esfuerce para que los actos delegados y de ejecución entren en vigor con suficiente antelación al 1 de junio de 2016 (párrafo 59).

**6** [Reglamento \(CEE\) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 \(LCEur 1992, 3275\)](#) , por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (DOUE, 19 de octubre de 1992).

**7** Las disposiciones de desarrollo del CAC se encuentran en el [Reglamento \(CEE\) nº 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 \(LCEur 1993, 3180\)](#) , por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC (DOUE, 11 de octubre de 1993).

**8** En el ámbito interno todavía tienen vigencia el [Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero \(RCL 1977, 662, 1020, 1117\)](#) , por el que se aprueba el texto refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas (modificado para adoptarlo a la normativa de la Unión por el [Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio \[RCL 1986, 2110\]](#) ) y algunos preceptos de las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas, aprobadas por [Decreto de 17 de octubre de 1947 \(RCL 1947, 1574\)](#) . Al margen de estas normas, podemos considerar aplicables en materia aduanera las normas de la [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) y de sus reglamentos de desarrollo siempre que no se opongan a lo establecido en la normativa de la Unión y, en particular, la normativa específica en la que se regula en nuestro Derecho la figura del representantes aduanero ( [Real Decreto 335/2010, de 19 de marzo \[RCL 2010, 1048\]](#) ).

Finalmente, en cuanto a la estructura del presente trabajo, se analizan con carácter previo unas consideraciones generales sobre los elementos que componen la relación obligacional aduanera tal y como se regulan en los códigos aduaneros: nacimiento de la deuda aduanera (hecho imponible), momento en el que se considera originada la deuda (devengo), lugar en el que se origina la deuda (lugar de realización del hecho imponible) y determinación de los deudores aduaneros (sujetos pasivos)<sup>9</sup> . Una vez determinados los elementos de la deuda aduanera, el trabajo se centra en las normas que delimitan la potestad de las autoridades aduaneras para liquidar dicha deuda, pudiendo distinguir en este sentido dos partes. La primera, analiza las cuestiones relativas a liquidación/contracción de la deuda aduanera y su notificación al deudor dentro de los plazos previstos. La segunda, tiene por objeto el estudio de la devolución y condonación de la deuda aduanera como límites a la liquidación a posteriori, analizando con detalle la devolución en los supuestos en que el importe de los derechos aduaneros no es legalmente debido, el error de las autoridades competentes y la cláusula general de equidad.

<sup>9</sup> Entre paréntesis indicamos la denominación que recibirían estas cuestiones de acuerdo con las categorías de nuestro Derecho interno.

## 2 . Consideraciones generales en torno a la deuda aduanera

El [CAU \(LCEur 2013, 1409\)](#) define la deuda aduanera como «la obligación de una persona de pagar el importe de los derechos de importación o de exportación aplicables a mercancías específicas con arreglo a la legislación aduanera vigente» (artículo 5.18 CAU y 4.9 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ). Los derechos de importación y exportación se definen como los derechos de aduana que deben pagarse respectivamente por la importación o exportación de mercancías (artículo 5.20 y 5.21 CAU). La deuda aduanera se configura por tanto como una obligación de pago de los derechos de aduana, mientras que éstos constituyen el resultado de cuantificar el importe que deberá ser pagado<sup>10</sup> y forman parte del sistema de recursos propios<sup>11</sup> . De acuerdo con la regulación prevista en los artículos 77-80 CAU (artículos 201-208 CAC), una deuda aduanera de importación nace por alguna de las siguientes circunstancias:

<sup>10</sup> Vid. Rodrigo Serradilla, F. y De la Ossa Martínez, A., *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*, Taric, Madrid, 2009, p. 162.

<sup>11</sup> Artículo 2.1 a) [Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007 \(LCEur 2007, 1083\)](#) , sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas.

Inclusión de mercancías en un régimen aduanero.

Incumplimiento de determinadas circunstancias previstas en la normativa aduanera.

Una deuda aduanera se puede originar por tanto de dos formas. En el primer caso, la deuda nace por incluirse las mercancías en un determinado régimen aduanero (despachos a libre práctica e importación temporal con exención parcial de derechos), mientras que, en el segundo, la deuda tiene su origen en el incumplimiento de determinadas circunstancias (obligaciones o condiciones) que se regulan en la normativa aduanera. Cada una de las circunstancias que dan lugar al nacimiento de una deuda aduanera es objeto de una regulación separada y se establece respecto de cada una de ellas el momento y lugar en el que nace la deuda y la determinación de los deudores aduaneros. El momento en el que nace la deuda tiene una gran relevancia en la determinación del importe de los derechos de aduana ya que dicho importe se determina con arreglo a las reglas vigentes en el momento del devengo (artículo 85 CAU y 214 CAC). Por su parte, la determinación del lugar en el que surge la deuda aduanera es el criterio utilizado para determinar las autoridades competentes para su recaudación. El importe de los derechos de aduana se determina por las autoridades aduaneras responsables del lugar en el que nazca la deuda aduanera o en el que se considere que ha nacido (artículo 101.1 CAU y 215 CAC).

Se establecen también normas específicas que regulan el pago de la deuda aduanera (artículos 108-115 CAU y 222-232 CAC). Debemos destacar que el plazo para efectuar el pago de la deuda lo establecen las autoridades aduaneras y, con carácter general, no debe superar los diez días desde la notificación de la deuda. Estos plazos se pueden ampliar cuando la deuda se haya determinado con posterioridad al levante de las mercancías y pueden ser objeto de suspensión en determinadas circunstancias (solicitud de condonación, decomiso de las mercancías y pluralidad de deudores en el caso de una deuda nacida por incumplimiento). También se contempla la posibilidad de conceder al deudor facilidades de pago, por ejemplo, un aplazamiento previa solicitud del interesado y constitución de garantía.

## 2.1 . Inclusión de las mercancías en un régimen aduanero

*Hecho imponible.* La deuda aduanera nace al incluirse las mercancías no pertenecientes a la Unión en alguno de los regímenes aduaneros siguientes (artículo 77 CAU y 201 CAC):

a) Despacho a libre práctica, incluso con arreglo a las disposiciones del destino final. Una vez que las mercancías procedentes de terceros países se introducen en el territorio aduanero y se despachan a libre práctica adquieren el estatuto aduanero de mercancías de la Unión. Esto implica el pago de derechos de importación, la aplicación de medidas de política comercial y el cumplimiento de obligaciones formales aduaneras (artículo 201 CAU y 79 CAC). La deuda aduanera nace incluso en los casos en que el despacho a libre práctica se realiza en el marco del régimen de destino final, en el que se contempla una exención total o parcial de derechos atendiendo al destino específico de las mercancías (artículo 254 CAU y 82 CAC).

b) Importación temporal con exención parcial de derechos de importación. En el marco del régimen de importación temporal, las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a la reexportación pueden ser objeto de un destino especial en el territorio aduanero de la Unión con exención total o parcial de derechos de importación. Una de las condiciones que se exigen para la aplicación de este régimen es que no esté previsto que las mercancías sufran cambio alguno, a excepción de la depreciación normal causada por el uso que se haga de ellas (artículo 250 CAU y 137 CAC).

*Devengo y lugar de realización.* En ambos supuestos el devengo se produce en el momento de la admisión de la declaración en aduana (artículo 77.2 CAU y 201.2 CAC) y la deuda surge en el lugar en que se haya presentado dicha declaración (artículo 87.1 CAU y 215.1 CAC).

*Sujetos pasivos.* La condición de deudor aduanero recae en el declarante<sup>12</sup>, en caso de representación indirecta<sup>13</sup>, también es deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración (artículo 77.3 CAU y 201.3 CAC). Esto significa que en la representación indirecta son deudores aduaneros tanto el representante (declarante) como su representado, siendo ambos sujetos pasivos en el sentido del artículo 36.1 LGT.

12 De acuerdo con las definiciones del [CAU \(LCEur 2013, 1409\)](#) , el declarante es la persona que presenta una declaración o la persona en cuyo nombre se presenta la misma (artículo 5.15 CAU y 4.18 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ). Por declaración debemos entender cualquiera de las siguientes: declaración en aduana, declaración de depósito temporal, declaración sumaria de entrada, declaración sumaria de salida, declaración de reexportación. También es declarante la persona que presenta una notificación de reexportación en nombre propio o la persona en cuyo nombre se presenta dicha notificación.

13 En materia aduanera es frecuente la figura del representante, entendida como la persona nombrada para ejecutar los actos y formalidades necesarios en virtud de la legislación aduanera en sus relaciones con las autoridades aduaneras (artículo 5.6 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 5.1 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ). La representación es indirecta cuando el representante actúa en su propio nombre pero por cuenta de otra persona (artículo 18.1 CAU).

## 2.2 . Incumplimientos de la normativa aduanera

*Hecho imponible.* La deuda aduanera se origina también cuando se incumple alguna de las siguientes circunstancias establecidas en la legislación aduanera (artículo 79 CAU y 202-206 CAC):

a) Obligaciones relativas a las siguientes materias: introducción de mercancías; retirada de las mismas a la vigilancia aduanera; circulación, transformación, depósito, depósito temporal, importación temporal o disposición de tales mercancías en el territorio aduanero; destino final de las mercancías dentro del territorio aduanero.

b) Una condición que regule la inclusión de mercancías en un régimen aduanero o la concesión, en virtud del destino final de las mercancías, de una exención de derechos o una reducción del tipo de los derechos de importación.

*Devengo.* Para determinar el devengo de las deudas por incumplimiento debemos distinguir entre obligaciones y condiciones. En el primer caso, el devengo se produce en el momento en que no se cumplan o dejen de cumplirse las obligaciones cuyo incumplimiento da lugar a la deuda aduanera. En el segundo, el devengo tiene lugar en el momento en que se admita la declaración en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero. Cuando no sea posible determinar con precisión el devengo de la deuda aduanera, se considera que ésta nace en el momento en que las autoridades determinen que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado dicha deuda. No obstante, cuando la información que tengan las autoridades les permita comprobar que la deuda había nacido antes del momento en que llegaron a esa conclusión, se debe considerar que la deuda aduanera nació en la fecha más próxima al momento en que pueda comprobarse dicha situación (artículo 85 CAU y 214 CAC).

*Lugar de realización.* Las deudas por incumplimiento se consideran originadas en el lugar en que se produzcan los hechos de los que derive dicha deuda y si no es posible determinar este lugar, la deuda nace en el lugar en que las autoridades concluyan que las mercancías se encuentran en una situación que ha originado dicha deuda (artículo 87 CAU y 215 CAC).

*Sujetos pasivos.* La determinación de las personas que tiene la condición de deudor por incumplimiento se regula de forma exhaustiva estableciendo supuestos para el caso de incumplimiento de obligaciones y condiciones (artículo 79 CAU y 202-205 CAC). De acuerdo con estos preceptos una persona adquiere la condición de deudor aduanero por incumplimiento básicamente en dos casos: cuando es el realizador o responsable directo del incumplimiento o cuando ha participado en el mismo sabiendo o debiendo saber que se trataba de un incumplimiento.

## 3 . Liquidación y contracción de la deuda aduanera

### 3.1 . Declaraciones en aduana, liquidaciones aduaneras y controles posteriores al levante

La declaración en aduana es una autoliquidación en el sentido del artículo 120.1 [LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) <sup>14</sup> . Cuando se indica que el importe de los derechos aduaneros debe ser determinado por las autoridades aduaneras (artículo 101 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 215 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ),

debemos interpretarlo en el sentido de que las autoridades aduaneras pueden aceptar la declaración en aduana o efectuar una comprobación de la misma y, si procede una regularización, dictar una nueva liquidación distinta de la presentada por el declarante. En este sentido se ha distinguido entre liquidación tácita y expresa, entendiéndose en todo caso por liquidación el acto mediante el que la Administración «realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria» (artículo 101 LGT)<sup>15</sup>. La liquidación tácita, es la que tiene lugar en la gran mayoría de las deudas aduaneras cuando la cuantía de las mismas es igual al importe consignado en la declaración en aduana, en tales casos, el levante de las mercancías por las autoridades aduaneras equivale a la notificación al deudor (artículo 102.2 CAU y 221.2 CAC). La liquidación expresa, es la que se produce cuando las autoridades aduaneras comprueban la declaración presentada, ya sea dicha comprobación en recinto o a posteriori, y descubren que la deuda no ha sido cuantificada correctamente. También se puede producir una liquidación expresa sin necesidad de que el interesado haya presentado previamente una declaración en aduana, así sucede cuando tiene lugar una introducción irregular de las mercancías o una sustracción de éstas a la vigilancia aduanera que dan lugar a una deuda aduanera por incumplimiento (artículo 79 CAU [LCEur 2013, 1409] y 202-203 CAC [LCEur 1992, 3275]).

<sup>14</sup> En la doctrina es mayoritaria la opinión que considera las declaraciones aduaneras como autoliquidaciones. Así, por ejemplo, señala Pelechá Zozaya, F. que los impuestos aduaneros son autoliquidables, sin perjuicio, claro está, de la facultad de las autoridades aduaneras de practicar las oportunas liquidaciones si como consecuencia de una comprobación en recinto o a posteriori se constata que los datos consignados en las declaraciones no son correctos ( *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 305). En esta línea, Casana Merino, F. indica que la declaración en aduana que presenta el interesado contiene una serie de datos que obligan al declarante a efectuar las operaciones de cuantificación necesarias para determinar el importe de la deuda en los términos del artículo 120 LGT (RCL 2003, 2945) («La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2012, pp. 25 y 26 [BIB 2012, 549]). En otro trabajo, señala este mismo autor que a diferencia del resto de las autoliquidaciones tributarias, la declaración en aduana no permite directamente el pago sino que es necesario un acto administrativo posterior, expreso o tácito, de confirmación o rectificación de la autoliquidación presentada («Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2013, p. 65 [BIB 2013, 747]). Esta misma idea está presente también en otros trabajos aunque con una denominación diferente: Mascó, B. indica que el declarante no presenta una autoliquidación sino una propuesta de liquidación ya que el importe de los derechos debe ser calculado de oficio por las autoridades aduaneras de acuerdo con los datos facilitados por el declarante e incluidos en la declaración ( *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales* [Dir. Berché Moreno, E.], Bosch, Barcelona, 2013, p. 119).

<sup>15</sup> Vid. Casana Merino, F., «Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», ob. cit., pp. 68 y 69.

La naturaleza y efectos de la declaración en aduana y la facultad de comprobación de las autoridades aduaneras han sido analizadas en el asunto DP<sup>16</sup>, cuyos hechos podemos resumir del siguiente modo. La entidad DP presentó una declaración que fue admitida por la Administración aduanera y, tras un control a posteriori, la Administración comunicó a DP que consideraba incorrecta la clasificación arancelaria de la mercancía y que ello constituía una infracción de la normativa aduanera. La Administración liquidó un importe complementario en concepto de derechos de aduana, IVA e intereses de demora sobre esas cantidades. DP solicitó la anulación de la declaración en aduana alegando que los derechos de importación indicados en ella se habían calculado erróneamente. La empresa, reconocía que no había indicado correctamente la partida arancelaria, pero mantenía que al haber sido aceptada por la Administración mediante la firma de su agente, la citada partida había sido confirmada por esa misma Administración. Según DP, la declaración en aduana constituía una declaración de voluntad expresa de las autoridades aduaneras, esto es, un acto impugnabile que generaba derechos y obligaciones para el declarante. De la jurisprudencia DP se pueden extraer varias conclusiones en relación con la naturaleza y efectos de la declaración aduanera:

<sup>16</sup> STJUE de 15 de septiembre de 2011 (TJCE 2011, 273), DP grup, C-138/10.

Naturaleza de la declaración aduanera. La declaración en aduana constituye un acto mediante el cual el declarante manifiesta, de acuerdo con las formas y procedimientos establecidos, la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. La declaración es un acto unilateral que no constituye una decisión en el sentido del CAC. El artículo 4 del CAC distingue entre decisión y declaración en aduana. Una decisión es todo acto administrativo efectuado en virtud de la normativa aduanera que, al pronunciarse sobre un caso individual, surte efectos jurídicos sobre una o más personas determinadas o que pueden determinarse; por ejemplo, la información arancelaria

vinculante en el sentido del artículo 12 CAC. Por su parte, una declaración en aduana es el acto por el que una persona manifiesta según las formas y procedimientos establecidos la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. Esto conlleva, como matizaremos más adelante, que la declaración no es un acto recurrible, por lo que el concepto de decisión es relevante para la aplicación del derecho de recurso (artículos 243 CAC y 44 CAU)<sup>17</sup>.

Facultades de comprobación de las autoridades aduaneras y la obligación del declarante de presentar informaciones exactas y completas. Las autoridades aduaneras tienen la facultad de comprobar las declaraciones aduaneras pero no están obligadas a realizar sistemáticamente comprobaciones. El hecho de que las autoridades aduaneras admitan una declaración no conlleva que hayan aceptado la exactitud de las informaciones presentadas por el declarante. La admisión de la declaración no priva a las autoridades de la facultad de comprobar posteriormente, e incluso después del levante de las mercancías, la exactitud de esas informaciones. Por su parte, el declarante tiene la obligación de presentar informaciones exactas y completas (esta obligación se extiende también a la determinación de la subpartida correcta para la clasificación arancelaria) por lo que es él quien asume la responsabilidad de las informaciones presentadas. La obligación del declarante de presentar informaciones exactas conlleva como corolario el principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por el Derecho de la Unión. El CAC no prevé la posibilidad de que el declarante obtenga la anulación de la declaración en aduana, pero sí permite que solicite a las autoridades que declaren la invalidez de la misma.

Invalidez de una declaración aduanera. La invalidez de una declaración solamente es posible en circunstancias tasadas de acuerdo con los requisitos que establece la normativa aduanera (artículo 66 CAC y 174 CAU)<sup>18</sup>. El CAC establece que no se podrá proceder a la invalidez de la declaración después de la concesión del levante de las mercancías, salvo en ciertos casos (artículo 251 [RACAC \[LCEur 1993, 3180\]](#)). Las autoridades competentes para invalidar una declaración a instancia del declarante son las autoridades aduaneras y no los órganos jurisdiccionales. Conforme a los requisitos previstos por el artículo 66 CAC, dicho declarante puede solicitar a esas autoridades que invaliden su declaración, incluso, después de que hayan concedido el levante de las mercancías. Al término de su apreciación, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, las referidas autoridades deberán o bien desestimar la solicitud del declarante mediante decisión motivada o bien acceder a la invalidez solicitada. Finalmente, en relación con las sanciones, el TJUE señaló que con la interposición de un recurso no se evitaba la imposición de eventuales sanciones como parecía pretender DP. A tenor del artículo 66.3 CAC la invalidez de la declaración no tiene ninguna consecuencia sobre la aplicación de las disposiciones sancionadoras vigentes.

<sup>17</sup> La importancia del concepto de decisión ya fue señalada en este sentido en relación con el proyecto del CAC y se criticó que el concepto hiciera mención exclusivamente a que el pronunciamiento fuera sobre un caso individual, indicando que para perfilar mejor su alcance hubiera sido mejor suprimir esa exigencia (vid. León Peña, F., «Proyecto de código aduanero comunitario. Campos de aplicación y definiciones», *Noticias de la UE*, núms. 79-80, 1991, p. 76).

<sup>18</sup> Para ello se exige que concurren alguno de los siguientes requisitos: a) que el declarante aporte la prueba de que la mercancía ha sido declarada por error para el régimen aduanero correspondiente a dicha declaración o b) que como consecuencia de circunstancias especiales, ya no se justifique la inclusión de la mercancía en el régimen aduanero para el que ha sido declarada

Analizados los efectos de la declaración en aduana, debemos referirnos a la facultad que tienen las autoridades aduaneras de efectuar controles posteriores al levante de las mercancías. Esta facultad se encuentra reconocida expresamente por los códigos aduaneros bajo la denominación de «contracción a posteriori» de la deuda aduanera (artículo 105.4 CAU y 220.1 CAC). La introducción de estos controles supuso en su momento un cambio radical en nuestro Derecho interno en el que generalmente tras la concesión del levante se daba por finalizada la labor de comprobación de las autoridades aduaneras<sup>19</sup>. Actualmente, los controles posteriores al levante permiten reconocer la provisionalidad de las liquidaciones aduaneras, pudiendo la Administración separarse de la cuantía inicialmente fijada si descubre nuevos elementos que afectan al hecho imponible o su cuantificación<sup>20</sup>. El levante de la mercancía no supone por tanto el fin de los controles aduaneros, pudiendo las autoridades proceder a una contracción a posteriori, bien de la deuda aduanera previamente contraída pero por un importe inferior o bien de una deuda que no ha sido inicialmente contraída.

Como regla general, una vez contraída la deuda ésta debe ser notificada al deudor de acuerdo con los plazos que comentaremos en el apartado relativo a la notificación.

<sup>19</sup> Esta era la situación existente con las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas ( [Decreto de 17 de octubre de 1947 \[RCL 1947, 1574\]](#) ) y que comenzó a modificarse a finales de los años setenta como consecuencia de la recepción en nuestro ordenamiento del Derecho aduanero de la Unión.

<sup>20</sup> Vid. Ibáñez Marsilla, S., «Las liquidaciones aduaneras posteriores al levante de las mercancías», ob. cit., p. 69.

### 3.2 . La contracción de la deuda aduanera

La contracción consiste en la anotación del importe de los derechos por parte de las autoridades aduaneras «en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquéllos» (artículo 217.1 CAC). Las expresiones utilizadas en otras versiones lingüísticas reflejan mejor el concepto de contracción («*entry in the accounts*», «*prise en compte*», «*contabilizzazione*», «*Buchmäßige Erfassung*»). La contracción es necesaria para que se pueda efectuar el ingreso de los derechos aduaneros en las cuentas de la Unión y los Estados miembros puedan cobrar el 25% de los recursos adeudados<sup>21</sup>. Con carácter general, podemos afirmar que cuando se presenta una declaración en aduana y se concede el levante de la mercancía, se debe determinar el importe de los derechos aduaneros y proceder a su contracción, es decir a la anotación de los mismos en los registros contables. Esto significa que la liquidación o cuantificación de la deuda y su contracción son operaciones simultáneas, ya que no se puede dar de alta un crédito tributario en la contabilidad sin que éste haya sido previamente cuantificado<sup>22</sup>. La contracción supone por tanto la determinación del importe de los derechos aduaneros y su correlativa anotación en los registros contables. En otras palabras, una vez que se ha determinado el importe de los derechos aduaneros (liquidación) se debe proceder a su anotación en los registros contables (contracción) y, posteriormente, el importe contraído debe ser notificado al deudor. En nuestro sistema, la contracción y notificación son necesarias para proceder a la recaudación de la deuda aduanera, por lo que ésta se considera una «deuda de contraído previo»<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> El artículo 2.3 de la [Decisión 2007/436/CE \(LCEur 2007, 1083\)](#) sobre el sistema de recursos propios, establece que los Estados miembros retendrán, en concepto de gastos de recaudación, el 25% de determinados recursos propios, entre los que se encuentran los derechos aduaneros de importación.

<sup>22</sup> Vid. Casana Merino, F., «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», ob. cit., p. 33.

<sup>23</sup> Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., p. 308. Con respecto a esta afirmación, Casana Merino, F., sostiene que es posible considerar al menos en el plano teórico la existencia de una deuda liquidada y pagada que no haya sido anotada en la contabilidad, estando en tal caso obligado el Estado miembro a pagar intereses a la Unión desde la finalización del plazo de contracción («Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», ob. cit., pp. 76 y 77.

La contracción se regula expresamente en los artículos 104 y 105 CAU (artículos 217-220 CAC). La contracción de la deuda aduanera ha dado lugar a una importante jurisprudencia (Molenbergnatie<sup>24</sup>, Snauwaert<sup>25</sup>, Distillerie<sup>26</sup>, Direct Parcel<sup>27</sup> o KGH<sup>28</sup>) De acuerdo con la nueva regulación del CAU y la jurisprudencia del TJUE podemos apuntar las siguientes cuestiones:

<sup>24</sup> [STJUE de 23 de febrero de 2006 \(TJCE 2006, 60\)](#) , Molenbergnatie, C-201/04.

<sup>25</sup> [STJUE de 16 de julio de 2009 \(TJCE 2009, 239\)](#) , Snauwaert e.a. y Deschaumes, C-124/08 y C-125/08.

<sup>26</sup> [STJUE de 16 de julio de 2009 \(TJCE 2009, 238\)](#) , Distillerie Smeets Hasselt y otros, C-126/08.

<sup>27</sup> [STJUE de 28 de enero de 2010 \(TJCE 2010, 22\)](#) , Direct Parcel Distribution Belgium, C-264/08.

<sup>28</sup> [STJUE de 8 de noviembre de 2012 \(PROV 2012, 351339\)](#) , KGH Belgium, C-351/11.

*Autoridades competentes.* Las autoridades competentes para determinar el importe de los derechos aduaneros y proceder a su contracción son las autoridades responsables del lugar en que nazca la deuda aduanera. De ahí la importancia de las normas que regulan el lugar en el que se considera originada una deuda aduanera (artículo 87 CAU y 215 CAC). Como ha señalado el TJUE

estas disposiciones no establecen las condiciones previas para el nacimiento de la misma sino que tienen por objeto «determinar la competencia territorial en materia de recaudación del importe de la deuda aduanera»<sup>29</sup>. La competencia de las autoridades aduaneras del Estado miembro en el que se considere que ha nacido la deuda alcanza por tanto los siguientes extremos del proceso de liquidación y recaudación de las deudas aduaneras: determinación del importe de los derechos, contracción, notificación y recaudación<sup>30</sup>.

*Aplicación del Derecho interno.* La contracción se debe efectuar de conformidad con la legislación interna del Estado miembro en el que se encuentren las autoridades competentes para proceder a la misma. Son por tanto los Estados miembros los que determinan las modalidades prácticas de contracción. Se reconoce la posibilidad de establecer modalidades de contracción diferentes dependiendo de si las autoridades aduaneras, debido a las condiciones en que haya nacido la deuda, están o no seguras del pago de la misma. Como ha señalado el TJUE, el código aduanero no indica cuáles son las modalidades prácticas de contracción, ni exigencias mínimas de orden técnico o formal. Por tanto, la contracción «debe efectuarse de manera que garantice que las autoridades aduaneras competentes anotan el importe exacto de los derechos (...) que resulte de una deuda aduanera en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga sus veces, con objeto de permitir, en particular, que la contracción de los importes en cuestión se establezca con certeza, también en lo que respecta al deudor» (Direct Parcel, ap. 25)

*Relación entre contracción y notificación.* La contracción se configura como una obligación de las autoridades aduaneras consistente en calcular la deuda y anotar su importe en los registros correspondientes. Como regla general, una vez efectuada la contracción, la deuda aduanera debe ser notificada al deudor. El TJUE se ha pronunciado sobre el desarrollo cronológico de las operaciones de contracción y notificación, señalando que para no incurrir en diferencias de trato entre deudores la comunicación al deudor del importe de los derechos solo puede hacerse válidamente previa contracción del importe de los mismos por parte de las autoridades aduaneras competentes ( [Molenbergnatie \[TJCE 2006, 60\]](#) , ap. 47 y [Snauwaert \[TJCE 2009, 239\]](#) , ap. 22 y 23). Ahora bien, en caso de haber procedido a la comunicación sin antes efectuar la contracción, no significa necesariamente que la deuda ya no resulte exigible. En Direct Parcel, se indicó que dentro del plazo de 3 años desde el nacimiento de la deuda (más adelante nos referiremos con detalle a este plazo) las autoridades podían efectuar la contracción y volver a realizar posteriormente la comunicación (ap. 39). En caso de que finalice dicho plazo sin haber comunicación del importe de los derechos –previa contracción–, entonces el ingreso se considerará indebido y deberá procederse a su devolución (Direct Parcel, ap. 44). La relación entre contracción y notificación se desprende también de la propia regulación del CAU, ya que se indica que no procede la contracción de la deuda cuando tampoco proceda su notificación. De este modo, las autoridades aduaneras no puede proceder a la contracción cuando se de alguno de los supuestos en los que tampoco se produce la notificación (artículo 102.1 CAU) o cuando la misma ya no puede realizarse por haber concluido el plazo (artículo 103 CAU). Nos remitimos al epígrafe de notificación del presente trabajo para comentar estas cuestiones.

*Carga de la prueba.* Puesto que no hay normas específicas en el Derecho de la UE sobre la carga de la prueba de la contracción, se ha planteado si las autoridades aduaneras deben probar que han procedido a la contracción, previa a la comunicación, o si existe una presunción al respecto que evite la carga de la prueba en tales autoridades. En Direct Parcel, se concluyó que se trataba de una cuestión que correspondía al ordenamiento interno de los Estados miembros y que debía respetar los principios de efectividad y equivalencia en materia de carga de la prueba, a los que ya se había referido el TJUE en una abundante jurisprudencia<sup>31</sup>. Esto significa que la regulación adoptada por los Estados miembros en esta materia, no debe ser menos favorable que la prevista para los recursos internos ni hacer imposible o excesivamente difícil la práctica de la prueba (Direct Parcel, ap. 32-36).

*Plazo para contraer la deuda.* El CAC establece que la contracción debe tener lugar una vez calculada la cuantía de la deuda «y, a más tardar, el segundo día siguiente a aquél en que se haya concedido el levante de la mercancía» (artículo 218.1). El CAU amplía el plazo para efectuar la contracción a 14 días desde el levante de las mercancías o desde la fecha en que las autoridades puedan determinar el importe de los derechos y adoptar una decisión (artículo 105)<sup>32</sup>. Dicho plazo se exceptúa en los supuestos de caso fortuito o fuerza mayor o, en conexión con la regulación de la

notificación, cuando se pueda perjudicar una investigación judicial. La inobservancia de los plazos fijados para la contracción por las autoridades aduaneras, puede dar lugar a que el Estado miembro de que se trate deba pagar intereses de demora a la UE en el marco de la puesta a disposición de los recursos propios (Molenbergnatie, ap. 48).

29 [STJUE de 13 de diciembre de 2007 \(TJCE 2007, 373\)](#) , Road Air Logistic Customs, C-526/06, ap. 26.

30 El artículo 101 [CAU \(LCEur 2013, 1409\)](#) establece que el importe de los derechos será determinado por las autoridades del lugar en el que nazca la deuda aduanera o se considere que ha nacido, el artículo 104 CAU indica que estas mismas autoridades serán las que deban proceder a su contracción, el artículo 102 CAU señala que la notificación se efectuará en la forma establecida en dicho lugar y la jurisprudencia del TJUE ha precisado que las reglas que determinan el lugar de nacimiento de la deuda tienen por objeto determinar la competencia territorial en materia de recaudación ( [Road Air Logistic Customs \[TJCE 2007, 373\]](#) , ap. 26).

31 [SSTJUE 7 de septiembre de 2006 \(TJCE 2006, 228\)](#) , Laboratoires Boiron, C-526/04, ap.; [24 de abril de 2008 \(TJCE 2008, 94\)](#) , Arcor, C-55/06, ap. 191; [8 de septiembre de 2009 \(TJCE 2009, 253\)](#) , Bud#jovický Budvar, C-478/07, ap. 88.

32 Se establece una precisión para los casos en los que el pago haya sido garantizado. En estos supuestos el importe total de los derechos relativos a todas las mercancías cuyo levante haya sido concedido en beneficio de una única y misma persona durante un plazo fijado por las autoridades aduaneras (que no podrá sobrepasar 31 días), podrá figurar en un único asiento contable al final de dicho plazo. En este caso, la contracción deberá tener lugar dentro de los 14 días siguientes a la expiración del citado plazo.

### 3.3 . La determinación de las modalidades prácticas de contracción

Los Estados miembros deben determinar las modalidades prácticas de contracción de la deuda aduanera (artículo 104.3 CAU y 217.2 CAC). Debido a este margen de apreciación que se confiere a los Estados miembros, el TJUE consideró en *Distillerie* que éstos podían prever que la contracción se realizara mediante la inscripción del importe de la deuda en el mismo acta levantada por las autoridades para hacer constar una infracción de la legislación aduanera (ap. 25). En *Direct Parcel* se vuelve a poner de manifiesto que existe un margen de apreciación de los Estados miembros y que el código aduanero no prevé modalidades prácticas de contracción, ni exigencias mínimas de orden técnico o formal. La única exigencia sobre la libertad para establecer modalidades de contracción, es que las mismas garanticen que las autoridades aduaneras inscriban el importe exacto de los derechos en los registros correspondientes, con el fin de que tales importes se establezcan también con certeza respecto al deudor (*Direct Parcel*, ap. 23 y 25). Esta línea jurisprudencial continua en la sentencia *KGH*, en la que se reitera la facultad de los Estados miembros para establecer las modalidades prácticas de contracción. En *KGH* se puntualiza que de ello no se deriva que los Estados miembros estén obligados a definir en su normativa interna las modalidades prácticas de aplicación de los derechos de aduana, siendo suficientes las medidas internas de la Administración aduanera (ap. 24). Ahora bien, en cualquier caso, tales medidas deben también cumplir con los requisitos mínimos establecidos en *Direct Parcel*: garantizar la anotación del importe exacto a fin de permitir que la contracción se establezca también con certeza respecto al deudor.

Los procedimientos de contracción de la deuda aduanera se deben analizar también a la luz de la obligación de los Estados miembros de contribuir a los recursos propios de la Unión. En el asunto *Comisión/Italia*<sup>33</sup>, la Comisión consideró contrario al Derecho de la Unión el procedimiento previsto en la normativa italiana sobre control a posteriori de los derechos de aduana. De acuerdo con este procedimiento, se notificaba al deudor un acta provisional y se le daba un plazo de sesenta días para presentar alegaciones, transcurrido el cual se le notificaba la deuda aduanera mediante un certificado de descubierto. A juicio de la Comisión, el procedimiento retrasaba sistemáticamente la puesta a disposición de los recursos propios, pues los mismos solo se constataban después de haber concedido dicho plazo al deudor. El TJUE recordó ante todo la obligación de los Estados de constatar los recursos propios desde que las autoridades aduaneras dispusieran de los elementos necesarios para calcular su importe y determinar el deudor. Con arreglo al artículo 220 CAC, la contracción a posteriori debe producirse en el plazo de dos días a partir de la notificación al deudor del acta que reúna tales elementos (14 días según el artículo 105.3 CAU). El TJUE no admitió las alegaciones basadas en el derecho de defensa del deudor que presentó el Estado italiano. De acuerdo con una reiterada jurisprudencia, en un procedimiento de recaudación a posteriori, el

derecho de defensa se aplica en las relaciones deudor-Estado miembro, pero no puede servir para incumplir las obligaciones de un Estado miembro de constatar sus recursos propios ( [Comisión/España \[TJCE 2006, 53\]](#) , C-546/03). El TJUE recordó el vínculo inseparable que existía entre la obligación de liquidar recursos propios, la obligación de consignarlos en la cuenta de la Comisión y la de pagar intereses de demora cualquiera que sea la razón del retraso en la consignación. La sentencia declaró que Italia había incumplido sus obligaciones comunitarias y fue condenada al pago de las costas.

33 [STJUE de 17 de junio de 2010 \(TJCE 2010, 182\)](#) , Comisión / Italia, C-423/08.

El análisis conjunto de la jurisprudencia comentada en este apartado, nos permite poner de manifiesto la existencia de un margen de apreciación de los Estados miembros para establecer las modalidades prácticas de contracción que debe respetar dos límites fundamentales: que el deudor pueda conocer el importe exacto de los derechos y que dichas modalidades no retrasen la puesta a disposición de los recursos propios. Estos límites se relacionan, respectivamente, con los intereses particulares de los deudores y el principio de seguridad jurídica, por un lado, y con los intereses financieros de la Unión y la obligación de los Estados miembros de contribuir a los recursos propios, por otro. La ponderación de ambos intereses sirve por tanto para configurar el margen de apreciación de los Estados miembros en la determinación de las modalidades prácticas de contracción del importe de los derechos aduaneros.

## 4 . Notificación de la deuda aduanera

### 4.1 . Consideraciones generales y límites temporales

Las autoridades aduaneras pueden comprobar las declaraciones aduaneras y practicar las liquidaciones correspondientes en caso de que los datos consignados por el interesado no sean correctos (artículo 191.2 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 71.2 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ). El importe de los derechos aduaneros debe ser calculado por las autoridades aduaneras desde el momento en que dispongan de los elementos necesarios y dicho importe debe ser objeto de una anotación en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquéllos (contracción). Una vez determinado el importe y efectuada la contracción, la deuda aduanera se debe notificar al deudor. Existen no obstante algunos supuestos dispensados de la obligación de notificación expresa, por ejemplo, cuando el importe de los derechos consignado en la declaración coincida con el importe exigible, en cuyo caso se considera que el levante de las mercancías equivale a la notificación (artículo 102.2 CAU y 221 CAC).

La notificación de la deuda aduanera se regula expresamente en los artículos 102 y 103 CAU (artículo 221 CAC). El primero de estos preceptos regula el régimen general de notificaciones en materia aduanera que se remite fundamentalmente a las modalidades de notificación establecidas en el Estado miembro en el que haya nacido la deuda. Este precepto también contiene normas sobre el momento a partir del cual se debe efectuar la notificación y los supuestos excluidos de esta obligación. Por su parte, el artículo 103 contiene un límite temporal para efectuar la notificación, transcurrido el cual la deuda ya no podrá ser liquidada ni recaudada por las autoridades aduaneras. De acuerdo con esta regulación podemos apuntar las siguientes cuestiones sobre el régimen de las notificaciones aduaneras:

*Aplicación del Derecho interno.* La deuda aduanera se notifica al deudor en la forma establecida en el lugar en el que haya nacido dicha deuda. No obstante, cuando el importe de los derechos consignado en la declaración coincida con el importe exigible, el Derecho aduanero de la Unión no impone la obligación de notificación, puesto que se considera que el levante de las mercancías equivale a la misma (artículo 102.2 CAU y 221 CAC), si bien en nuestro sistema la normativa española y la práctica aduanera exigen también en estos casos la obligación de notificación expresa<sup>34</sup>. En cuanto a los requisitos de la notificación, el TJUE ha señalado que los Estados miembros no están obligados a adoptar normas de procedimiento específicas para notificar la deuda aduanera, de

modo que es posible aplicar normas generales internas en materia de notificaciones siempre que garanticen una información adecuada al deudor y le permitan defender sus derechos con pleno conocimiento de causa ( [Molenbergnatie \[TJCE 2006, 60\]](#) , ap. 54 o *Direct Parcel*, ap. 29).

*Momento en que se debe efectuar la notificación.* Las autoridades deben notificar la deuda aduanera cuando se hallen en posición de determinar el importe de los derechos y tomar una decisión, salvo que la notificación sea perjudicial para una investigación judicial, en cuyo caso las autoridades pueden aplazar la notificación hasta el momento en que la misma no perjudique dicha investigación. En caso de deudas garantizadas y una vez que se haya concedido el levante de las mercancías a una sola persona, la deuda se puede notificar al término de un plazo fijado por las autoridades aduaneras que no puede exceder de los 31 días.

*Supuestos excluidos del régimen de la notificación.* El artículo 102.1 CAU contempla determinados casos en los que no existe obligación de notificación: medida de política comercial provisional que adopte la forma de un derecho; importe superior al determinado sobre la base de una decisión relativa a informaciones vinculantes<sup>35</sup>; disposiciones generales invalidadas en una fecha posterior por una decisión judicial; dispensa conforme a la normativa aduanera de notificar la deuda (por ejemplo, cuando el importe de los derechos consignado en la declaración coincide con el importe exigible, en tal caso, no es necesario realizar una notificación expresa al deudor ya que el levante de las mercancías equivale a la misma –artículo 102.2 CAU y 221 CAC–). Además, en sentido amplio, entre los supuestos excluidos de la notificación, podríamos incluir el transcurso del plazo que analizamos a continuación, puesto que finalizado el mismo la deuda no puede ser objeto de notificación.

*Límites temporales.* La notificación de la deuda aduanera presenta unos límites temporales que pueden ser objeto de suspensión (artículo 103 CAU y 221 CAC). Tanto el CAC como el CAU establecen que no se puede notificar una deuda aduanera una vez haya transcurrido el plazo de 3 años desde su nacimiento. Ambos códigos aduaneros contemplan también la posibilidad de que dicho plazo pueda ampliarse cuando la deuda haya nacido como consecuencia de un acto susceptible de dar lugar a procedimientos judiciales penales. En este supuesto encontramos una diferencia entre ambos textos, mientras el CAC establece una ampliación indefinida del plazo, el CAU indica que puede ampliarse entre un mínimo de 5 y un máximo de 10 años de conformidad con el Derecho interno. Los plazos comienzan a contarse a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera y pueden ser objeto de suspensión en determinadas circunstancias. En este sentido, resultan fundamentales los preceptos en los que se regula el momento en que se considera que ha nacido una deuda aduanera (devengo) distinguiendo entre deudas nacidas en situaciones normales de importación y deudas por incumplimiento<sup>36</sup>. Estos preceptos son claves para determinar el *dies a quo* de los mencionados plazos.

<sup>34</sup> Esta regulación se encuentra en los preceptos de las Ordenanzas Generales de la Renta de Aduanas ( [Decreto de 17 de octubre de 1947 \[RCL 1947, 1574\]](#) ) que no han sido formalmente derogados y podrían resultar contrarios a las disposiciones del Derecho de la Unión (Vid., en este sentido, Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., pp. 307-308 y Casana Merino, F., «La gestión e inspección de los impuestos aduaneros», ob. cit., p. 34.).

<sup>35</sup> El precepto se refiere a las denominadas informaciones arancelarias vinculantes (IAV) o informaciones vinculantes en materia de origen (IVO) previstas en el artículo 33 CAU.

<sup>36</sup> Vid. el apartado 2 del presente trabajo sobre el devengo de la deuda aduanera. En las deudas nacidas en situaciones normales de importación el devengo se produce en el momento de la admisión de la declaración en aduana (artículo 77.2 CAU [[LCEur 2013, 1409](#)] y 201.2 CAC [[LCEur 1992, 3275](#)] ). En las deudas por incumplimiento para determinar el devengo se debe distinguir entre incumplimiento de obligaciones y condiciones. En el primer caso, el devengo se produce en el momento en que no se cumplan o dejen de cumplirse las obligaciones cuyo incumplimiento da lugar a la deuda aduanera. En el segundo, el devengo tiene lugar en el momento en que se admita la declaración en aduana para que las mercancías se incluyan en un régimen aduanero (artículo 79.2 CAU [[LCEur 2013, 1409](#)] y 202-206 CAC [[LCEur 1992, 3275](#)] ).

El CAU establece que estos plazos pueden ser objeto de suspensión en los siguientes casos (artículo 103, apartados 3 y 4):

Cuando se recurra una decisión de las autoridades aduaneras (se suspende desde la presentación del recurso y mientras dure el procedimiento de revisión).

Cuando las autoridades comuniquen al deudor los motivos por los que pretenden notificar la deuda (se suspende desde dicha comunicación hasta que finalice el plazo que tiene el deudor para presentar observaciones)

Cuando las autoridades hayan concedido erróneamente una devolución o condonación, se puede volver a exigir la deuda inicial siempre que no hayan vencido los plazos de notificación (estos plazos quedan suspendidos desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución o condición hasta la resolución de la misma).

La notificación del importe de los derechos no puede efectuarse una vez que hayan expirado los citados plazos. El transcurso del plazo se considera una causa de extinción de la deuda aduanera que impide a las autoridades ejercer la acción recaudatoria con respecto a dicha deuda (Molenbergnatie, ap. 42). El artículo 233 CAC se refiere al transcurso del plazo como una forma de extinción de la deuda y el artículo 124.1 a) CAU incluye expresamente entre las causas de extinción el hecho de que el deudor ya no pueda ser notificado de la deuda aduanera contraída si ha transcurrido dicho plazo.

En nuestro sistema, podemos afirmar que actualmente la mayoría de la doctrina<sup>37</sup> y jurisprudencia<sup>38</sup> consideran que los plazos establecidos para notificar la deuda aduanera son plazos de caducidad y no de prescripción. En este sentido, se suele indicar que dichos plazos no son objeto de interrupción sino de suspensión, por lo que concurre un elemento característico de la caducidad. No obstante, algunos autores y jurisprudencia consideraron que se trataba de un plazo de prescripción<sup>39</sup>, quizás debido a las referencias que figuran en la propia redacción de los códigos aduaneros. En efecto, tanto el CAC como el CAM se refieren a dichos plazos como de prescripción, si bien, entendemos que esta calificación no debe tener consecuencias sobre las categorías de nuestro Derecho interno puesto que los códigos aduaneros no distinguen entre prescripción y caducidad<sup>40</sup>. Y la misma aclaración cabe efectuar con respecto a la jurisprudencia del TJUE en la que también se utiliza el término prescripción<sup>41</sup>. En este sentido, consideramos acertada la redacción del CAU en la que se ha eliminado la referencia a la prescripción y se utiliza la expresión «siempre que no hayan vencido los plazos» (artículo 116.7).

<sup>37</sup> Vid. Ibáñez Marsilla, S., «Las liquidaciones aduaneras posteriores al levante de las mercancías», ob. cit., p. 97; Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., p. 295; Casana Merino, F., «Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», ob. cit., p. 80 y Mascó, B., *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales* (dir. Berché Moreno, E.), ob. cit., p. 122.

<sup>38</sup> Vid., por todas, [STS de 30 de junio de 2005 \(RJ 2005. 8981\)](#).

<sup>39</sup> En algunos trabajos y sentencias anteriores se había considerado que dicho plazo era de prescripción (vid. Arozamena Sanz, F., «Paralización de las actuaciones inspectoras y prescripción en materia de derechos de importación», *Impuestos*, 1/2003 y, entre la jurisprudencia, vid. [STS de 9 de diciembre de 1996 \[RJ 1996. 9567\]](#)).

<sup>40</sup> El artículo 233 [CAC \(LCEur 1992. 3275\)](#) establece las causas de extinción de la deuda sin perjuicio de las disposiciones sobre «la prescripción de la acción relativa a la deuda aduanera». Esta mención a la prescripción no figura en los códigos aduaneros posteriores (artículos 86 [CAM \[LCEur 2008. 857\]](#) y 124.1 [CAU \[LCEur 2013. 1409\]](#)). Sin embargo, el CAM había conservado otra referencia a la prescripción en relación con los supuestos en los que las autoridades aduaneras hubieran concedido erróneamente una devolución o condonación (artículo 79.5). En tales casos, este precepto indicaba que la deuda aduanera volvería a ser exigible siempre que no hubiera «prescrito» con arreglo a los plazos que estamos comentando.

<sup>41</sup> [Direct Parcel \(TJCE 2010. 22\)](#), ap. 43 o [Molenbergnatie \(TJCE 2006. 60\)](#), ap. 39-42.

El plazo de tres años constituye un límite que no admite interrupciones sino suspensiones. Si concurre alguna de las causas de suspensión, el cómputo del plazo no se interrumpe sino que continuará una vez que haya finalizado la suspensión. Transcurrido el mismo la Administración ya no podrá ejercer una acción recaudatoria frente a deudas que no han sido notificadas, ahora bien, si la deuda ya ha sido liquidada y notificada no operaría dicho límite y la acción recaudatoria se regiría por el plazo general de prescripción de la [LGT \(RCL 2003. 2945\)](#)<sup>42</sup>. Igualmente, debemos puntualizar que el transcurso de dicho plazo no priva necesariamente de eficacia a todas las actuaciones de la Administración, pudiendo producir efectos, entre otras, las diligencias en materia de obtención de información, sanidad o seguridad realizadas dentro del plazo de prescripción de cuatro años previsto en la LGT<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> En este sentido ya se pronunciaba Sánchez González, I., cuando con base en la normativa entonces vigente señalaba que «si la deuda ha sido exigida mediante la correspondiente liquidación y notificación, entonces la Administración dispone de un plazo de cinco años para exigir su pago» («La deuda aduanera», ob. cit., p. 116).

<sup>43</sup> Esta es la postura que sostiene Casana Merino, F. tras el análisis de la jurisprudencia del TS que distingue entre las actuaciones de comprobación e investigación, por un lado, y la recaudación a posteriori, por otro («Liquidación de los impuestos aduaneros y caducidad del derecho a recaudar», ob. cit., p. 93).

En resumen, la Administración no puede notificar una deuda aduanera transcurrido el plazo de caducidad de tres años desde el nacimiento de la misma, por lo que las liquidaciones que se notifiquen transcurrido dicho plazo serán nulas de pleno derecho. El transcurso del plazo extingue la deuda aduanera y supone por tanto un límite en el tiempo a la potestad liquidadora de la Administración en relación con la posibilidad efectuar una recaudación a posteriori. En cambio, es importante precisar, que el resto de los impuestos que gravan la importación (IVA e IIEEE) se rigen por el plazo de prescripción de cuatro años (artículo 66 LGT). De este modo, una actuación de la Administración o del obligado puede interrumpir el plazo de prescripción de la deuda tributaria por IVA e IIEE pero no afecta al plazo de caducidad de la deuda aduanera, ya que dicho plazo solamente puede ser objeto de suspensión en las circunstancias que hemos comentado.

#### **4.2 . La ampliación del plazo de tres años como consecuencia de actos susceptibles de dar lugar a procedimientos judiciales penales**

Especial atención merece la ampliación del plazo de tres años como consecuencia de un acto «susceptible de dar lugar a procedimientos judiciales penales»<sup>44</sup>. Esta causa permite ampliar el plazo de tres años previsto para la liquidación *a posteriori* de los derechos aduaneros. Por ello, resulta fundamental determinar las autoridades competentes para apreciar su existencia, el alcance de la misma, la persona a la que se debe efectuar dicha comunicación y las facultades de los Estados miembros para determinar el régimen de de este plazo ampliado (Zefeser<sup>45</sup>, Snauwaert<sup>46</sup> y Agra<sup>47</sup>).

<sup>44</sup> Esta es la terminología que utiliza el artículo 103.2 [CAU \(LCEur 2013, 1409\)](#), mientras que el artículo 221.4 [CAC \(LCEur 1992, 3275\)](#) se refiere a un «acto perseguible judicialmente» y, anteriormente, se utilizaba la expresión «acto que puede dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo» (artículo 3 [Reglamento 1697/79, de 24 de julio \[LCEur 1979, 278\]](#)). Se trata de leves variaciones en la terminología utilizada que no alteran el contenido del precepto.

<sup>45</sup> [STJUE de 18 de diciembre de 2007 \(TJCE 2007, 376\)](#), ZF Zefeser, C-62/06.

<sup>46</sup> [STJUE de 16 de julio de 2009 \(TJCE 2009, 239\)](#), Snauwaert e.a. y Deschaumes, C-124/08 y C-125/08.

<sup>47</sup> [STJUE de 17 de junio de 2010 \(TJCE 2010, 185\)](#), Agra, C-75/09.

*Autoridades competentes* para calificar un acto como «susceptible de dar lugar a procedimientos judiciales penales». La competencia para calificar un acto en estos términos no se atribuye a los tribunales penales sino a las autoridades aduaneras. Son competentes las autoridades a las que corresponda determinar la cuantía exacta de los derechos aduaneros, es decir, las mismas que debido a la comisión de tal acto no pudieron recaudar los derechos devengados y, en consecuencia, pretenden recaudarlos *a posteriori* (Zefeser, ap. 22).

*Concepto*. Con respecto al significado de acto susceptible de dar lugar a procedimientos judiciales penales, se deben realizar las siguientes precisiones. Esta cláusula no exige que haya condena penal, ni siquiera que las autoridades incoen efectivamente un proceso penal, ni tampoco que la acción penal no haya prescrito, solamente se exige para aplicar la excepción «la mera comisión de un acto que pueda dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo» (Zefeser, ap. 24 y 25). Por tanto, la calificación de un acto en estos términos afecta exclusivamente al ámbito aduanero pero no presupone que se haya cometido efectivamente una infracción penal. Esta calificación «se efectúa en el marco y a los efectos de un procedimiento administrativo, cuyo único fin consiste en permitir a tales autoridades subsanar una recaudación incorrecta o insuficiente» de los derechos aduaneros (Zefeser, ap. 28).

*Destinatario de la notificación* en caso de que el deudor no coincida con la persona que cometió el

acto perseguible judicialmente. De la propia redacción y sistemática de esta cláusula, se infiere que la comunicación de la deuda se debe realizar al propio deudor y no la persona que haya cometido dicho acto (Snauwaert, ap. 32).

*Facultades de los Estados miembros.* Por último, debemos referirnos a las facultades de los Estados miembros para determinar el régimen de notificación de la deuda aduanera cuando ésta haya nacido como resultado de un acto penalmente sancionable. El CAC no contiene especificaciones y remite al Derecho interno de los Estados miembros, estableciendo que la comunicación se efectuará después de la expiración del plazo de tres años en la medida prevista por las disposiciones vigentes (artículo 221.3). En la sentencia Agra se indicó que correspondía a cada Estado miembro determinar el régimen de prescripción (caducidad en nuestro Derecho) de las deudas aduaneras que no hayan podido liquidarse debido a un hecho penalmente sancionable (ap. 35). No obstante, parece que la situación ha cambiado ligeramente con la nueva redacción del CAU en el que, si bien continúa remitiéndose a la normativa interna de cada Estado, se establece un plazo mínimo y máximo entre 5 y 10 años (artículo 103.2). Así, por ejemplo, a la luz de estos nuevos plazos, la normativa italiana analizada en Agra, en cuya virtud el plazo comenzaba a contarse a partir de la fecha en que adquiría firmeza la resolución dictada al término del procedimiento penal, solamente sería conforme con la regulación del CAU si dicho plazo no excediera de 10 años desde el nacimiento de la deuda.

## 5 . Las excepciones al deber de liquidar basadas en la devolución y condonación

### 5.1 . Planteamiento

El código aduanero establece expresamente la obligación de proceder a la contracción a posteriori de la deuda aduanera cuando la misma no haya sido objeto de contracción o ésta se haya efectuado a un nivel inferior al importe exigible (artículo 105.4 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 220.1 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#)). De acuerdo con las categorías de nuestro Derecho interno, podemos afirmar que las autoridades aduaneras están obligadas a realizar una liquidación a posteriori de la deuda aduanera en aquellos supuestos en los que no se hubiera realizado en su momento la oportuna liquidación o ésta se hubiera practicado por un importe inferior al que corresponde<sup>48</sup>. Algunos autores también se han referido a estos supuestos como la «recaudación a posteriori de la deuda aduanera nacida y no contraída o erróneamente contraída en su momento»<sup>49</sup>. La contracción a posteriori pretende en definitiva una regularización de la situación tributaria de los importadores y es el resultado del deber de liquidar que corresponde a las autoridades aduaneras. En este sentido, la devolución o condonación de la deuda aduanera se pueden configurar como una excepción al mencionado deber de liquidar a posteriori. Y también es posible referirse a la condonación como una forma de extinción de la deuda aduanera (artículo 233 b CAC y 124.1 c CAU)<sup>50</sup>.

<sup>48</sup> Ibáñez Marsilla, S., «Las liquidaciones aduaneras posteriores al levante de las mercancías», ob. cit., p. 71.

<sup>49</sup> Galiano Martos, G., «Recaudación a posteriori de la deuda aduanera. Comentarios sobre la normativa vigente y algunas sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Crónica Tributaria*, núm. 74, 1995, p. 29.

<sup>50</sup> En este sentido Ramallo Massanet, J. se refiere a la extinción de la deuda aduanera como uno de los elementos que componen la relación obligacional aduanera y considera la devolución y condonación como «dos formas sui generis de extinción de las obligaciones aduaneras», destacando la regulación unívoca y extensa que se efectúa de las mismas («Los procedimientos aduaneros simplificados», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011, p. 717 [BIB 2011, 1147])

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, los procedimientos relativos a la no contracción a posteriori y la condonación de los derechos aduaneros tienen como finalidad limitar el pago de los derechos de importación a las situaciones compatibles con el respeto del principio fundamental de la protección de la confianza legítima<sup>51</sup>. Como es sabido, dicho principio, cuyo origen se encuentran en la jurisprudencia constitucional alemana, se relaciona estrechamente con la seguridad jurídica y es invocado ante el TJUE en numerosos asuntos de carácter tributario<sup>52</sup>. En materia aduanera, el principio de protección de la confianza legítima ha sido utilizado por el TJUE para justificar los supuestos en los que no procede la contracción a posteriori por concurrir alguna de las causas de

devolución o condonación de la deuda aduanera.

<sup>51</sup> Vid., entre otras, [STJUE de 20 de noviembre de 2008 \(TJCE 2008, 272\)](#) , Heuschen & Schrouff Oriëntal Foods Trading C-375/07, ap. 57 y Auto de 1 de octubre de 2009, Agrar-Invest-Tatschl/Comisión, C-552/08 P, ap. 52.

<sup>52</sup> Sobre la aplicación de este principio en el Derecho tributario de la Unión vid.Barciela Pérez, J. A., «El principio de protección de la confianza legítima en el ámbito tributario: jurisprudencia del TJUE», [Quincena Fiscal. núm. 22, 2010 \(BIB 2010, 2497\)](#) . En relación con este principio en el ámbito tributario interno vid.Falcón Y Tella, R., «La confianza legítima en el ámbito tributario (I) y (II)», [Quincena Fiscal. núms. 20 y 21, 2012 \(BIB 2012, 3398\)](#) y [\(BIB 2012, 1017\)](#) .

## 5.2 . Causas

El CAU ha refundido las causas de devolución y condonación que figuran en el CAC, dotándolas de una mejor estructura y una clasificación y delimitación más claras (artículos 116-123 CAU y 235-242 CAC). De acuerdo con la regulación del CAU podemos distinguir las siguientes:

Invalidez de la declaración en aduana (artículo 174 CAU y 66 CAC).

Cobro excesivo (artículo 117 CAU y 236 CAC). Cuando el importe correspondiente a la deuda aduanera inicialmente notificada exceda del importe exigible.

Mercancías defectuosas o que incumplen los términos del contrato (artículo 118 CAU y 238 CAC). Cuando la deuda aduanera se refiera a mercancías que fueron rechazadas por el importador debido a que eran defectuosas o no cumplían los términos del contrato con arreglo al cual se importaron.

Error de las autoridades competentes (artículo 119 CAU y 220.2 b CAC). Cuando como consecuencia de un error cometido por las autoridades competentes, el importe correspondiente a la deuda aduanera notificada inicialmente sea inferior al importe exigible, siempre que se cumplan las siguientes condiciones: a) el deudor no pudo haber detectado razonablemente dicho error y b) el deudor actuó de buena fe.

Equidad (artículo 120 CAU y 239 CAC). Cuando nazca una deuda aduanera en circunstancias especiales en las que no quepa atribuir al deudor ningún fraude ni negligencia manifiesta.

Entre las causas de condonación o devolución, debemos prestar especial atención al error de las autoridades competentes y a la equidad, al ser las más invocadas antes los tribunales<sup>53</sup>. Igualmente, la devolución de los derechos cuando su importe no es legalmente debido ha planteado varios problemas de interpretación. Por ello, en los siguientes epígrafes analizaremos con detalle el ámbito de aplicación estas tres causas de devolución y condonación. Por lo que ahora respecta, podemos apuntar con carácter general las siguientes cuestiones sobre los requisitos comunes aplicables a todas ellas.

<sup>53</sup> Para un análisis casuístico de los supuestos en los que proceden estas causas y como muestra de la gran litigiosidad que suscitan, vid. el documento informativo de la Comisión con el título «*Information paper on the application of Articles 220 (2) (b) and 239 of the Community Customs Code*» publicado en su página Web ().

En primer lugar, en ninguno de los supuestos mencionados se concederá la devolución o condonación cuando la situación que llevó a la notificación de la deuda aduanera sea consecuencia de un acto fraudulento del deudor (artículo 116.5 CAU y 236.1 CAC). Existe por tanto un requisito previo y común a todos los casos de condonación o devolución que es la ausencia total de fraude del deudor. En segundo lugar, la devolución o condonación solo pueden concederse conforme a determinados requisitos y en los casos previstos específicamente, por lo que constituyen una excepción al régimen normal de las importaciones y exportaciones y, en consecuencia, las disposiciones que prevén tal devolución o condonación deben interpretarse en sentido estricto<sup>54</sup>. Por último, debemos precisar que los supuestos que se establecen se aplican tanto para la devolución como para la condonación, de ahí que se haga referencia indistinta a una u otra situación. De acuerdo con el CAC, se entiende por devolución «la restitución total o parcial de los derechos (...) que se hayan pagado», mientras que la condonación se traduce en «una decisión de no percibir la totalidad o parte del importe de deuda aduanera o bien en una decisión por la cual se invalida total o parcialmente la contracción de un importe de derechos (...) que no se haya pagado» (artículo 235

CAC).

[54 Auto TJUE de 1 de octubre de 2009, Agrar-Invest-Tatschl/Comisión \(TJCE 2009, 377\)](#) , C-552/08 P, ap. 53.

### 5.3 . Cuestiones procedimentales

En este apartado comentamos brevemente algunas de las principales cuestiones que afectan al procedimiento de devolución o condonación de los derechos aduaneros, tales como los plazos para su solicitud, la posibilidad de que el procedimiento se inicie de oficio, las autoridades competentes para resolverlo, la posible intervención de la Comisión o el plazo a partir del cual existe obligación de satisfacer intereses de demora.

*Plazos.* En cuanto al plazo para presentar las solicitudes, se cuenta desde la notificación de la deuda aduanera y es de un año en el caso de mercancías defectuosas y de tres años en los demás casos<sup>55</sup>, salvo que el solicitante demuestre la imposibilidad de cumplir el plazo por caso fortuito o fuerza mayor (artículo 121 CAU y 236 CAC). El TJUE ha considerado que el plazo de devolución de tres años es un plazo de preclusión razonable que protege tanto al justiciable como a la administración en interés de la seguridad jurídica y que no hace imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho de devolución (CIVAD<sup>56</sup>, ap. 22 y 23). En cuanto a la posibilidad de prorrogar dicho plazo, al tratarse de una excepción al régimen general, debe ser interpretada de forma estricta<sup>57</sup>. De acuerdo con la jurisprudencia, el concepto de fuerza mayor consta de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al operador, y de un elemento subjetivo, relativo a la obligación que incumbe al interesado de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos<sup>58</sup>. En la sentencia CIVAD, el TJUE se apoyó en esta interpretación restringida de las excepciones para analizar si la invalidez de un reglamento antidumping podía ser considerada como una causa de fuerza mayor a fin de ampliar el plazo de devolución de los derechos de aduana. En cuanto al elemento objetivo, el TJUE señaló que no podía considerarse que la ilegalidad de un reglamento fuera una circunstancia anormal, ya que el Derecho de la Unión está sometido a un control que conlleva que algunas de sus normas puedan ser declaradas inválidas (ap. 30). Tampoco apreció el TJUE la concurrencia del elemento subjetivo, ya que entendió que CIVAD podría haber presentado una solicitud de devolución antes de que expirara el plazo de tres años (ap. 31). El TJUE consideró que no concurría ninguno de los elementos mencionados y declaró que no era posible prorrogar el plazo de devolución de los derechos de aduana<sup>59</sup>.

*Devolución de oficio.* La devolución o condonación de los derechos también está prevista que se realice de oficio cuando las propias autoridades aduaneras descubran dentro del plazo que concurren las circunstancias correspondientes (artículos 116.4 CAU y 236.2 in fine CAC). En relación con la devolución de oficio, en CIVAD se analizó si la declaración por el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) de que un reglamento no era conforme con el acuerdo antidumping, obligaba a las autoridades a devolver de oficio las cantidades abonadas por los operadores en virtud del mismo. El TJUE recordó la presunción de validez de la que gozan los actos de las instituciones de la UE y que solo el TJUE es competente para declarar su invalidez. De este modo, señaló que incluso después de la declaración de la OSD, el reglamento seguía siendo obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en todo Estado miembro. Dado que solamente tras una sentencia del TJUE se produciría la invalidez del reglamento, antes de esa fecha las autoridades aduaneras no podían devolver de oficio los derechos abonados en virtud de una norma que todavía gozaba de una presunción de validez (ap. 43).

*Autoridades competentes.* La condonación o devolución se realiza por las autoridades aduaneras nacionales, aunque está prevista la intervención de la Comisión en los supuestos de error de las autoridades y equidad (artículo 116.3 CAU). La Comisión tiene por tanto una facultad o margen de apreciación a la hora de determinar la concurrencia de los requisitos que dan lugar a la condonación o devolución. Ahora bien, dicha apreciación está en todo caso limitada por «la obligación de ponderar efectivamente, por una parte, el interés de la Unión en garantizar la plena observancia de la legislación aduanera y, por otra parte, el interés del importador de buena fe en no soportar perjuicios que superen el riesgo comercial ordinario» (Firma Van Parys, ap. 81). También se establece la

obligación de las autoridades aduaneras de informar a la Comisión cuando se conceda la devolución o condonación en alguno de dichos supuestos (artículo 121.4 CAU).

*Intereses de demora.* La concesión de una devolución de derechos no da origen al pago de intereses de demora por las autoridades aduaneras, salvo que la ejecución de la misma se haya demorado más de tres meses, en cuyo caso, se deben pagar intereses al solicitante desde la fecha de expiración de dicho plazo (artículo 116.6 CAU y 241 CAC). Con respecto al tipo aplicable, la nueva regulación del CAU establece que será el tipo de interés que el Banco Central Europeo aplique a sus principales operaciones de refinanciación el primer día del mes de vencimiento, incrementado en dos puntos porcentuales (artículo 114.1 segundo párrafo CAU).

<sup>55</sup> Salvo en el caso de la invalidación de una declaración en aduana que se rige por sus normas específicas (artículos 121.1 c y 174 [CAU \[LCEur 2013, 140953\]](#) ).

<sup>56</sup> [STJUE de 14 de junio de 2012 \(TJCE 2012, 142\)](#) , CIVAD, C-533/10.

<sup>57</sup> [STJUE de 8 de julio de 2010 \(TJCE 2010, 219\)](#) , Comisión/Italia, C-334/08, apartado 46 y jurisprudencia allí citada.

<sup>58</sup> [STJUE de 18 de diciembre de 2007 \(TJCE 2007, 389\)](#) , *Société Pipeline Méditerranée et Rhône*, C-314/06, ap. 24 y jurisprudencia allí citada.

<sup>59</sup> En este punto el AG (Sr. Pedro Cruz Villalón) apunta una conclusión que consideramos interesante comentar brevemente, aunque al final no fue seguida por el TJUE (ap. 45-54 de las conclusiones). Una de las propuestas del AG era distinguir dos supuestos de ilegalidad de la norma que daban derecho a la devolución de las cantidades adeudadas. Por un lado, la ilegalidad que deriva de la indebida aplicación de la norma legal que sirve de fundamento a la exacción y, por otro, la ilegalidad misma de la norma en cuya virtud se ha exigido el derecho en cuestión. Este último era el supuesto que se daba en CIVAD, en el que la ilegalidad no derivaba de la aplicación de la norma sino de la misma norma cuya invalidez había sido declarada por el TJUE. Una de las alternativas que proponía el AG era entender que el plazo de tres años del artículo 236 CAC solamente resultaba aplicable al primer supuesto, es decir, a los casos en los que la ilegalidad deriva de la aplicación de la norma. En cambio, cuando la ilegalidad radica en la misma norma, como sucedía en CIVAD, no debería resultar aplicable dicho plazo. Finalmente, el TJUE no siguió esta conclusión por razones de seguridad jurídica y por considerar que el plazo de tres años no hacía imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho de devolución.

## 6 . La devolución de los derechos aduaneros cuando su importe no es legalmente debido

Una de los supuestos que figura en el [CAC \(LCEur 1992, 3275\)](#) es la devolución o condonación en caso de que el importe de los derechos no fuera «legalmente debido» (artículo 236.1). El [CAU \(LCEur 2013, 1409\)](#) ha suprimido la dicción «legalmente debido» y ha incluido una serie de supuestos en los que procede la devolución (artículo 116), entre los que se encuentra el cobro excesivo cuando el importe inicialmente notificado exceda del importe exigible (artículo 117). La redacción del CAC ha dado lugar a una jurisprudencia sobre el concepto «legalmente debido» a efectos de aplicar la devolución o condonación de los derechos ([Traffic](#)<sup>60</sup> y [Road Air](#)<sup>61</sup>). De acuerdo con esta jurisprudencia, los derechos de aduana son legalmente debidos cuando el nacimiento de una deuda aduanera y la determinación de su importe hayan tenido lugar conforme a las disposiciones del CAC<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> [STJUE de 20 de octubre de 2005 \(TJCE 2005, 310\)](#) , Transport Maatschappij Traffic, C-247/04.

<sup>61</sup> [STJUE de 13 de diciembre de 2007 \(TJCE 2007, 373\)](#) , Road Air Logistic Customs, C-526/06.

<sup>62</sup> [Traffic](#), ap. 29 y [Road Air](#), ap. 22.

En esta línea resulta especialmente interesante la sentencia [Road Air](#), en la que se puntualizó que la determinación del lugar en el que se había originado la deuda aduanera no era una de las condiciones necesarias para considerar que la misma fuera legalmente debida. El importe de los derechos se considera legalmente debido cuando ha nacido una deuda aduanera en las condiciones previstas en el CAC y se ha determinado su importe conforme a dicho código, aunque las autoridades no hayan podido determinar el lugar en el que se ha originado la misma (ap. 29). En [Road Air](#) se afirmó que el lugar en el que había nacido la deuda aduanera era relevante a los efectos de determinar la competencia territorial para su recaudación pero no era una condición previa a su nacimiento (ap. 26). En otras palabras, el hecho de no haberse determinado el lugar donde se había

originado la deuda aduanera no se oponía al nacimiento de tal deuda (ap. 30). Ahora bien, el importe de una deuda aduanera no es legalmente debido, y procede por tanto su devolución, cuando se incumplen condiciones necesarias para el nacimiento de la deuda y para la protección de los intereses del obligado. En *Road Air*, se consideró que para que el importe fuera legalmente debido y pudiera ser recaudado por las autoridades, era necesario haber notificado al obligado principal que disponía de un plazo de tres meses para presentar la prueba del lugar en el que se hubiese cometido la infracción o irregularidad y que no se hubiera presentado la prueba dentro del referido plazo (ap. 36). En la jurisprudencia, encontramos varios asuntos en los que el incumplimiento de este deber de notificación determinó la no liquidación a posteriori de los derechos aduaneros (Lensing & Brockhausen<sup>63</sup> y Gerlach<sup>64</sup>), mientras que en otras ocasiones, la ausencia de normativa específica sobre las consecuencias de determinados incumplimientos, dio lugar a considerar procedente la liquidación (Jan de Lely<sup>65</sup>).

<sup>63</sup> [STJUE de 21 de octubre de 1999 \(TJCE 1999, 247\)](#) , Lensing & Brockhausen, C-233/98, ap. 31.

<sup>64</sup> [SSTJUE de 8 de marzo de 2007 \(TJCE 2007, 53\)](#) , Gerlach, C-44/06, ap. 35.

<sup>65</sup> Así sucedió en relación con la normativa que regula los cuadernos TIR, en la que se establece la obligación de notificar la falta de descargo tanto a la sociedad garante como al titular y se indica que, en caso de que no se notifique a la sociedad garante, las autoridades no podrán exigirle a ésta la deuda, pero nada se dice sobre los efectos de la falta de notificación respecto del titular del cuaderno. El TJUE afirmó que no había ninguna disposición que permitiera concluir que, la inobservancia del plazo de notificación respecto del titular del cuaderno, provocaba la extinción de la deuda de éste y lo eximía de la obligación de pagar. En este caso el incumplimiento del plazo no tenía ninguna incidencia sobre la exigibilidad de los derechos ni afectaba al derecho de las autoridades competentes de proceder a su recaudación dirigiéndose al titular del cuaderno TIR ( [STJUE de 14 mayo de 2009 \[TJCE 2009, 144\]](#) , Gerlach-en Transportbedrijf Jan de Lely, C-161/08, ap. 52).

La condonación o devolución de los derechos cuando su importe no es legalmente debido presenta determinadas excepciones (artículos 117.2 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 889 [RACAC \[LCEur 1993, 3180\]](#) ). En este sentido se establece que cuando la solicitud de devolución o condonación se base en la existencia, en la fecha de admisión de la declaración de despacho a libre práctica, de un derecho reducido o nulo aplicable en el marco de un contingente arancelario, de un límite máximo arancelario u otro régimen arancelario preferencial, la devolución o condonación solo se autorizará cuando en la fecha de presentación de la solicitud no se haya agotado el volumen del contingente arancelario o, en los demás casos, cuando no se haya restablecido el derecho normalmente debido. No obstante, aunque no se cumplan estos requisitos, se puede conceder la devolución o condonación cuando debido a un error de las autoridades aduaneras, el derecho reducido o nulo no se haya aplicado a mercancías cuya declaración de despacho a libre práctica contuviera todos los elementos y estuviera acompañada de todos los documentos necesarios para la aplicación del tal derecho reducido o nulo.

En Sandler<sup>66</sup>, el TJUE señaló que el artículo 889.1 RACAC constituía una excepción al artículo 236 CAC e indicó el ámbito de aplicación del mismo. De acuerdo con esta jurisprudencia, el artículo 889.1 RACAC solo tiene por objeto el caso en que 1º) una mercancía se despacha a libre práctica aplicándose el derecho de aduana normalmente debido y 2º) después resulta que podría haberse beneficiado de un derecho reducido, incluso de una exención, en virtud por ejemplo de un régimen preferencial (Sandler, ap.36). En otras palabras, podemos afirmar que este precepto plantea la cuestión de si las autoridades aduaneras pueden denegar una solicitud devolución alegando que en el momento de su presentación ya no estaba en vigor el arancel preferente aplicable cuando las mercancías fueron despachadas. El TJUE concluyó que esta no era la situación que se daba en Sandler, ya que en el momento del despacho de las mercancías se solicitó y acordó un régimen preferencial y solo posteriormente (en el marco de una comprobación realizada a posteriori una vez expirado el régimen preferencial y restablecido el derecho normalmente debido) las autoridades del Estado de importación procedieron a recaudar la diferencia. Por tanto, en este caso las autoridades no estaban legitimadas para denegar una solicitud de devolución alegando la excepción del artículo 889.1 RACAC<sup>67</sup>.

<sup>66</sup> [STJUE de 24 de octubre de 2013 \(TJCE 2014, 64\)](#) , Sandler, C-175/12.

<sup>67</sup> Sandler despachó a libre práctica en la Unión varios lotes de fibras sintéticas originarios de Nigeria. El origen de las mercancías permitió la aplicación de un derecho de aduana preferente cero en virtud del régimen preferencial para la

importación de productos originarios de los Estados ACP. Las autoridades alemanas, durante un control a posteriori de los certificados de circulación de mercancías (EUR.1), constataron que en algunos certificados se había estampado un sello redondo que no era conforme con el modelo comunicado a la Comisión por las autoridades nigerianas, el cual tenía forma abombada e incluía una mención diferente. Por tal motivo, las autoridades informaron a Sandler que los certificados EUR.1 no podían admitirse y que procedía percibir derechos de aduana por la importación. También le comentaron que dicha situación podría subsanarse mediante la presentación de nuevos certificados que tuvieran el sello correcto. Sandler presentó entonces certificados EUR.1 provistos de sellos conformes con el modelo comunicado a la Comisión y solicitó la devolución de los derechos de aduana pagados a raíz de tales liquidaciones. No obstante, las autoridades alemanas denegaron la devolución alegando que un régimen preferencial solo podía acordarse a posteriori si en el momento de presentar la solicitud de devolución aún estaba en vigor el derecho de aduana preferente solicitado (artículo 889.1 RACAC). Así, en la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, ya no estaba previsto ningún derecho de aduana preferente para las mercancías importadas de Nigeria dado que había expirado el régimen preferencial.

## 7 . El error de las autoridades competentes

### 7.1 . Ámbito de aplicación y requisitos

Esta causa contempla el caso en el que el importe de la deuda notificado inicialmente es inferior al importe exigible debido a un error cometido por las autoridades aduaneras [artículos 119 [CAU \(LCEur 2013, 1409\)](#) y 220.2 b) [CAC \(LCEur 1992, 3275\)](#) ]. Para apreciar esta causa de condonación o devolución se exige la concurrencia de dos requisitos en la actuación del deudor que han dado lugar a una gran litigiosidad:

Que el deudor no haya podido detectar razonablemente el error de las autoridades competentes. El CAU pretende aclarar los supuestos en los que se produce un error de estas características (razonablemente indetectable por el deudor) en relación con la expedición de certificados incorrectos por parte de las autoridades aduaneras que dan lugar a un tratamiento preferencial (artículo 119.3, párrafos primero y segundo). A estos efectos, existe un error cuando el certificado de origen haya sido emitido por un Estado situado fuera del territorio aduanero de la Unión y en cuya virtud se haya concedido un trato preferencial a las mercancías con arreglo a un sistema de cooperación administrativa. En cambio, no existe un error que de lugar a la condonación o devolución, cuando el certificado incorrecto derive de una relación de hechos incorrecta aportada por el exportador, excepto cuando sea evidente que las autoridades expedidoras sabían o debían haber sabido que las mercancías no cumplían las condiciones establecidas para tener derecho al tratamiento preferencial.

Que el deudor haya actuado de buena fe. El CAU también precisa cuándo se considera que la actuación del deudor es de buena fe (artículo 119.3, párrafos tercero y cuarto). Se considera que hay buena fe cuando el deudor pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, se aseguró adecuadamente de que se cumplieran todas las condiciones para el tratamiento preferencial. En cambio, no se puede alegar buena fe si la Comisión ha publicado un anuncio en el DOUE en el que se declara que existen motivos para dudar de la adecuada aplicación de los acuerdos preferenciales por el país o territorio beneficiario.

El TJUE ha ido precisando los requisitos que deben concurrir para apreciar la devolución o condonación debida a un error de las autoridades competentes, señalando que el deudor tiene derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori siempre que se cumplan tres requisitos cumulativos:

1º. Que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las autoridades competentes.

2º. Que el error cometido por éstas sea de tal índole que no haya podido ser descubierto razonablemente por un sujeto pasivo de buena fe.

3º. Que el sujeto pasivo haya observado todas las disposiciones vigentes en relación con su declaración en aduana.

Cuando concurren estos tres requisitos el deudor tiene derecho a que no se proceda a la recaudación de los impuestos aduaneros (Deutsche Fernsprecher<sup>68</sup>, Mecanarte<sup>69</sup>, Hewlett Packard<sup>70</sup>

, Ilumitrónica<sup>71</sup>, Agrover<sup>72</sup>, Agrar-Invest-Tatschl<sup>73</sup>, Afasia<sup>74</sup>, Verenigde Douaneagenten<sup>75</sup>, Firma Van Parys<sup>76</sup>, Recombined Dairy System<sup>77</sup> o Wünsche<sup>78</sup>). A continuación comentaremos cada uno de estos requisitos con base en la jurisprudencia del TJUE, advirtiendo que las precisiones que realiza el TJUE no tienen carácter exhaustivo y que, en cualquier caso, corresponde al órgano nacional remitente de la cuestión comprobar si tales requisitos concurren en el litigio principal<sup>79</sup>.

68 [STJUE de 26 de junio de 1990 \(TJCE 1991, 16\)](#), Hauptzollamt Giessen/Deutsche Fernsprecher, C-64/89.

69 [STJUE de 27 de junio de 1991 \(TJCE 1991, 224\)](#), Mecanarte, C-348/89.

70 [STJUE de 1 de abril de 1993 \(TJCE 1993, 48\)](#), Hewlett Packard France, C-250/91.

71 [STJUE 14 de noviembre de 2002 \(TJCE 2002, 333\)](#), Ilumitrónica, C-251/00.

72 [STJUE de 18 de octubre de 2007 \(TJCE 2007, 276\)](#), Agrover, C-173/06.

73 [Auto TJUE de 1 de octubre de 2009 \(TJCE 2009, 377\)](#), Agrar-Invest-Tatschl/Comisión, C-552/08 P en el que se desestima la casación y se confirman los argumentos expuestos en primera instancia (T-51/07).

74 [STJUE de 15 de diciembre de 2011 \(TJCE 2011, 408\)](#), Afasia Knits Deutschland, C-409/10.

75 Auto TJUE de 17 de enero de 2013, Verenigde Douaneagenten/Comisión, C-173/12 P.

76 STGUE de 19 de marzo de 2013, Firma Van Parys/Comisión, T-324/10.

77 STGUE de 5 de junio de 2003, Recombined Dairy System/Comisión, T-65/11.

78 STGUE de 12 de noviembre de 2013, Wünsche Handelsgesellschaft International/Comisión, T-147/12.

79 Para exponer estos requisitos nos apoyamos en el resumen que sobre los mismos se puede encontrar en las conclusiones del AG (Sr. Paolo Mengozzi), Stoilov i Ko, C-180/12, ap. 50-54 de sus conclusiones. En relación con la jurisprudencia del TJUE en la que se fundamentan vid., por todas, Ilumitrónica, ap. 37, 38, 42, 45, 56 y 61.

1º.-Existencia de un error de las autoridades competentes. El primer requisito es que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes. Solamente aquellos errores imputables a una conducta activa de las autoridades aduaneras dan derecho a que no se efectúe la recaudación a posteriori de los derechos de aduana. No puede considerarse que exista un error cuando el operador induce a error a las autoridades como consecuencia de sus declaraciones inexactas o falsas (Ilumitrónica, ap. 43-44). En cambio, puede apreciarse la existencia de un error cuando las autoridades no han formulado objeción alguna acerca de la clasificación arancelaria efectuada por el operador y las declaraciones presentadas por éste son lo suficientemente completas. Esto es lo que sucede cuando todas las declaraciones aduaneras presentadas por el operador están completas y cuando las importaciones controvertidas son numerosas y se efectúan durante un período relativamente largo sin que la partida arancelaria sea discutida (Hewlett Packard, ap. 19-21).

2º.-Magnitud del error. El error cometido por dichas autoridades ha de ser de tal naturaleza que el deudor no pueda conocerlo razonablemente actuando de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y de la diligencia con la que debe actuar. Para apreciar si un error cometido por las autoridades aduaneras podía ser conocido por el operador económico es necesario tener en cuenta la naturaleza concreta del error, la experiencia profesional y la diligencia del operador (Deutsche Fernsprecher, ap. 19). En relación con la naturaleza concreta del error, debe evaluarse en particular la complejidad de la normativa de que se trate y el lapso de tiempo en el que las autoridades persistieron en su error (Ilumitrónica, ap. 56). El deudor no puede invocar la buena fe cuando la Comisión ha ...

ya publicado en el DOUE un aviso en el que se señalen dudas fundadas en relación con la correcta aplicación del régimen preferencial por parte del país beneficiario. En la sentencia Agrar-Invest-Tatschl se planteó si era posible reestablecer la buena fe cuando con posterioridad a dicho aviso las autoridades competentes confirmaran la autenticidad y exactitud de los certificados de origen en el curso de la investigación llevada a cabo a raíz de la publicación del citado aviso. El TJUE señaló que resultaba irrelevante que con posterioridad a las importaciones se actuara de

buena fe y se declarara por parte de las autoridades la autenticidad de los certificados presentados (ap. 61). De ello se deriva que el artículo 220 del [CAC \(LCEur 1992, 3275\)](#) no permite un reestablecimiento retroactivo de la buena fe. La sentencia Agrar-Invest-Tatschl justifica la exclusión absoluta de la buena fe en caso de publicación de un aviso a los importadores en la necesidad de garantizar un nivel muy elevado de seguridad jurídica. Sin embargo, esta doctrina parece que deja abierta la puerta a casos excepcionales cuando señala que en determinadas circunstancias se podría matizar esta posición absoluta sobre los efectos del aviso en la buena fe de los importadores, por ejemplo, cuando un operador económico alegue que, tras la publicación de un aviso de este tipo, pero con anterioridad a la importación, tomó medidas de verificación adicionales que confirmaban el origen de la mercancía (ap. 63-65).

3º.-Cumplimiento de la normativa vigente. El deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana. Este tercer requisito podemos ponerlo en conexión con el criterio relativo a la diligencia con la que debe actuar un profesional. Según el mismo, un profesional está obligado a facilitar a las autoridades aduaneras competentes todos los datos necesarios previstos por las normas del Derecho de la Unión y por las normas nacionales que, en su caso, las completen o transpongan en lo que respecta al tratamiento aduanero solicitado para la mercancía en cuestión (Ilumitrónica, ap. 61).

## **7.2 . La problemática del origen de las mercancías**

En relación con el error de las autoridades competentes, como causa de condonación o devolución, debe examinarse también la problemática que se deriva de la determinación del origen de las mercancías. Como hemos visto, el artículo 119.3 CAU considera que existe un error de las autoridades competentes cuando se concede un trato preferencial a las mercancías con arreglo a un sistema de cooperación administrativa en que participan las autoridades de un tercer Estado y tales autoridades expiden un certificado incorrecto. Esta regla general encuentra una excepción cuando el certificado se base en una relación de hechos incorrecta aportada por el exportador. Y, a su vez, una excepción de la excepción, en cuya virtud, se considera que existe un error cuando sea evidente que las autoridades expedidoras sabían o debían haber sabido que las mercancías no cumplían las condiciones establecidas para tener derecho al tratamiento preferencial. En este contexto, resulta fundamental la cuestión relativa al origen de las mercancías, por lo que nos referimos a continuación a dos temas que han planteados varios problemas en la práctica: por un lado, las normas que regulan la determinación del origen de las mercancías y, por otro, las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras en relación con dicho origen.

### **7.2.1 . La determinación del origen de las mercancías**

La determinación del origen de las mercancías resulta esencial para la aplicación de los derechos de aduana. Se distingue a estos efectos entre un origen no preferencial (artículos 60 y 61 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 22-26 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ) y un origen preferencial (artículo 64 CAU y 27 CAC). Se considera que las mercancías enteramente obtenidas en un solo país tienen su origen en dicho país. El problema se plantea cuando en la producción de las mercancías intervienen varios países. En tal caso las mercancías se consideran originarias del país en el que haya tenido lugar su última transformación o elaboración sustancial, económicamente justificada, efectuada en una empresa equipada a tal efecto, y que haya conducido a la fabricación de un producto nuevo o que represente un grado de fabricación importante (artículo 60 CAU y 24 CAC)<sup>80</sup>. El concepto de transformación o elaboración sustancial de un producto adquiere una gran importancia a los efectos de determinar el origen de aquellas mercancías en cuya producción intervienen varios países. Teniendo en cuenta la jurisprudencia HEKO<sup>81</sup> y Hoesch<sup>82</sup> podemos señalar las siguientes cuestiones en relación con el concepto de transformación y elaboración sustancial y con la utilización de las denominadas reglas de lista a efectos de determinar el origen de las mercancías:

<sup>80</sup> En los Anexos 9, 10 y 11 [RACAC \(LCEur 1993, 3180\)](#) se contienen las listas de las elaboraciones o transformaciones que confieren o no el carácter originario a los productos fabricados cuando se llevan a cabo en materias no originarias. El TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones para señalar la compatibilidad de estas disposiciones con el artículo 24 [CAC \(LCEur](#)

[1992, 3275](#)) (vid. [STJUE de 13 de diciembre de 2007 \[TJCE 2007, 367\]](#) , Asda Stores, C-372/06, ap. 73, en la que se interpreta el Anexo 11 RACAC –columna 3, partida 8528– y se indica que a fin de calcular el valor adquirido de un bien durante su fabricación no debe determinarse por separado el origen no preferencial de una determinada pieza).

[81 STJUE de 10 de diciembre de 2009 \(TJCE 2009, 383\)](#) , HEKO Industrieerzeugnisse, C-260/08 (en adelante, citada como HEKO).

[82 STJUE de 11 de febrero de 2010 \(TJCE 2010, 30\)](#) , Hoesch Metals and Alloys, C-373/08 (en adelante, citada como Hoesch).

Concepto de elaboración o transformación sustancial. Las sentencias HEKO y Hoesch vienen a confirmar la jurisprudencia que ya se estableció en los años setenta sobre este concepto: para determinar si se ha producido una transformación o elaboración sustancial es necesario considerar las cualidades del producto transformado, siendo necesario que exista una modificación cualitativa importante<sup>83</sup>. La determinación del origen de las mercancías debe basarse en una distinción objetiva y real entre el producto base y el producto transformado, referida esencialmente a las cualidades materiales específicas de cada uno de esos productos<sup>84</sup>. No es suficiente un cambio en la presentación del producto, sino que se exige que el producto resultante presente unas propiedades y composición específicas y propias que no posea antes ( [HEKO \[TJCE 2009, 383\]](#) , ap. 28 y [Hoesch \[TJCE 2010, 30\]](#) , ap. 46). Lo fundamental es atender a las cualidades materiales específicas de los productos y esto exige, en consecuencia, un análisis caso por caso de cada una de las operaciones de transformación<sup>85</sup>.

Efectos de la clasificación arancelaria. Este criterio ha llevado al TJUE a considerar que la mera clasificación arancelaria no es un dato suficiente para determinar si la transformación o elaboración tienen carácter sustancial, ya que la clasificación arancelaria fue concebida en función de exigencias propias y no en función de la determinación del origen de los productos (HEKO, ap. 29 y Hoesch, ap. 42 y 45). El cambio de partida arancelaria no se fundamenta en una distinción objetiva y real entre producto base y producto transformado (HEKO, ap. 33). El artículo 24 [CAC \(LCEur 1992, 3275\)](#) puede abarcar tanto casos en los que exista un cambio de partida arancelaria como aquellos en los que no exista dicho cambio (HEKO, ap. 35 y Hoesch, ap. 43).

Validez de las reglas de lista. Las denominadas reglas de lista se publican en la página Web de la Comisión a efectos de interpretar el origen de las mercancías, no figuran en el DOUE ni tienen efectos vinculantes y han sido acordadas con los representantes de los Estados miembros en el Comité del CAC. La Comisión sugiere tenerlas en cuenta para asegurar la conformidad de la aplicación de la legislación aduanera con las obligaciones contraídas por la Comunidad en el marco de la OMC. El TJUE ha confirmado que dichas reglas carecen de fuerza obligatoria en Derecho, si bien los Estados miembros pueden aplicarlas para interpretar el concepto de elaboración o transformación sustancial siempre que ello no conduzca a modificar el contenido de dicho precepto (HEKO, ap. 20 y 21 y Hoesch, ap. 39). Tales reglas se configuran de este modo como un criterio interpretativo de *soft law* que, en todo caso, debe respetar la legislación aduanera vigente (artículo 24 CAC y 60 CAU).

[83](#) STJUE de 26 de enero de 1977, Gesellschaft für Überseehandel, C-49/76, ap. 6.

[84](#) El TJUE fundamenta este criterio en una norma derogada pero redactada en idénticos términos al artículo 24 [CAC \(LCEur 1992, 3275\)](#) (artículo 5 del Reglamento nº 802/68, de 27 de junio de 1968). En dicho precepto se afirmaba que existía transformación sustancial si el producto resultante presentaba cualidades y una composición específica propias que no poseía antes de esa transformación ( [HEKO \[TJCE 2009, 383\]](#) , ap. 28).

[85](#) Así, por ejemplo, la molienda para obtener diferentes grados de finura de un producto base no puede considerarse una transformación o elaboración sustancial de éste (STJUE de 26 de enero de 1977, Gesellschaft für Überseehandel, C-49/76). Aplicando este mismo criterio, en [Hoesch \(TJCE 2010, 30\)](#) se consideró que las operaciones de cribado, clasificado y embalaje del granulado de silicio obtenido por el triturado no suponían una modificación de las propiedades o composición del producto, ya que tras dichas operaciones el silicio seguía estando destinado a las aleaciones de aluminio (ap. 55).

## 7.2.2 . Facultades de comprobación de las autoridades aduaneras y carga de la prueba

La carga de la prueba del origen de la mercancía incumbe al deudor (artículo 61 CAU y 26 CAC). Las facultades de comprobación acerca del origen de las mercancías parten de un reconocimiento

mutuo entre el Estado importador y exportador. Las autoridades del Estado de importación no están vinculadas por la prueba de origen presentada, ni por la respuesta de las autoridades del Estado de exportación cuando dicha respuesta no incluya información suficiente para determinar el origen real de los productos (Brita<sup>86</sup>, ap. 65). De acuerdo con una reiterada jurisprudencia, cuando en un control a posteriori no se pueda confirmar el origen de las mercancías, procede concluir que su origen es desconocido y que por tanto se ha concedido indebidamente el arancel preferencial (Afasia<sup>87</sup>, ap. 44 y jurisprudencia allí citada). Con ello se pretende evitar que el importador pueda eludir la liquidación a posteriori de los derechos aduaneros alegando el origen desconocido de las mercancías.

<sup>86</sup> [STJUE de 25 de febrero de 2010 \(TJCE 2010, 43\)](#), Brita, C-386/08.

<sup>87</sup> [STJUE de 15 de diciembre de 2011 \(TJCE 2011, 405\)](#), Afasia Knits Deutschland, C-409/10.

En este contexto se plantea un problema relativo a la carga de la prueba. La cuestión consiste en determinar si son las autoridades aduaneras del Estado de importación las que deben probar que los certificados se expidieron sobre la base de declaraciones falsas o si, por el contrario, es el importador quien debe probar que la información facilitada era correcta. El TJUE ya indicó en *Beemsterboer*<sup>88</sup> que no podía exigirse a las autoridades del Estado de importación la carga de la prueba cuando el exportador no había conservado los documentos relativos a las mercancías durante al menos tres años. En el asunto *Afasia*, los recurrentes alegaron que no podían cumplir con esta obligación porque dichos documentos habían sido destruidos por un huracán en Jamaica. El TJUE no tuvo en cuenta esta circunstancia debido a que la empresa no cooperó en la investigación llevada a cabo por la OLAF y por tanto se tuvo que acudir a otros documentos en posesión de las autoridades jamaicanas. Del examen de los mismos se llegó a la conclusión de que la información facilitada por las empresas del grupo *Afasia* sobre el origen de las mercancías era necesariamente falsa. El TJUE concluyó que el importador no podía oponerse a una recaudación a posteriori alegando que, en realidad, no podía excluirse que algunas de esas mercancías tuvieran origen preferencial.

<sup>88</sup> [STJUE de 9 de marzo de 2006 \(TJCE 2006, 67\)](#), *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04.

Esta importante jurisprudencia sobre la obligación del deudor de probar el origen de las mercancías se confirma también en *Lagura*<sup>89</sup>. La carga probatoria se exige a pesar de los inconvenientes que pueda ocasionarle a un deudor cuando las mercancías han sido importadas de buena fe (*Lagura*, ap. 39). Como viene señalando el TJUE, un agente económico diligente y conocedor de la normativa, al evaluar las ventajas del comercio de mercancías que pueden beneficiarse de preferencias arancelarias, debe también tener en cuenta los riesgos inherentes al mercado objeto de prospección y aceptarlos como parte de los inconvenientes habituales de ese comercio (*Lagura*, ap. 40). En este sentido, se ha considerado que la inclusión de la recaudación a posteriori entre los posibles riesgos que debe asumir un importador es «una postura un tanto hipócrita cuando se trata de fomentar las relaciones comerciales de los Estados miembros con los países y territorios de ultramar»<sup>90</sup>. En definitiva, la onerosidad que puede conllevar la carga de la prueba en tales circunstancias se justifica en la necesidad de verificar la exactitud del origen de las mercancías a fin de recaudar los derechos de aduana correspondientes.

<sup>89</sup> [STJUE de 8 de noviembre de 2012 \(PROV 2012, 351095\)](#), *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, en la que se confirma una abundante jurisprudencia sobre la carga de la prueba y la importancia de la exactitud de los certificados de origen (entre otras, [Beemsterboer \[TJCE 2006, 67\]](#) y [Afasia \[TJCE 2011, 405\]](#)).

<sup>90</sup> Grau Ruiz, A., «La asistencia mutua en materia de recaudación de derechos de aduana», *Impuestos*, I/1999, p. 1044.

## 8 . La cláusula general de equidad

### 8.1 . Ámbito de aplicación y requisitos

La equidad está prevista como causa de condonación o devolución para aquellos casos en los que

una deuda aduanera haya nacido en circunstancias especiales y no quepa atribuir al deudor ningún tipo fraude ni negligencia manifiesta (artículo 120 [CAU \[LCEur 2013, 1409\]](#) y 239 [CAC \[LCEur 1992, 3275\]](#) ). Así, para condonar o devolver una deuda aduanera en aras de la equidad se exige la concurrencia de dos requisitos:

El nacimiento de una deuda aduanera en circunstancias especiales. Se considera que existen circunstancias especiales cuando en un caso concreto se den dos condiciones:

Que el deudor se halle en una situación excepcional con relación a otros operadores que ejercen la misma actividad.

Que de no haber mediado tales circunstancias, el deudor no habría sufrido el perjuicio ocasionado por el cobro de los derechos.

La ausencia de fraude y negligencia manifiesta del deudor.

De acuerdo con una reiterada jurisprudencia, el artículo 239 CAC contiene una cláusula general de equidad («*general fairness clause*») destinada a cubrir las situaciones excepcionales en las que se encuentre el declarante en relación con los demás operadores que desarrollan la misma actividad. El TJUE reconoce que el sujeto pasivo tiene derecho al reembolso o condonación de los derechos de aduana siempre que se cumplan dos requisitos: la existencia de una situación especial y la inexistencia de negligencia manifiesta o intento de fraude por su parte (De Haan<sup>91</sup>, Söhl y Söhlke<sup>92</sup>, Aslantrans<sup>93</sup>, British American Tobacco<sup>94</sup>, Nordspedizionieri<sup>95</sup>, CAS<sup>96</sup>, Bolton<sup>97</sup>, Transnautica<sup>98</sup>, Saupiquet<sup>99</sup> o Firma Van Parys<sup>100</sup>). La Comisión y las autoridades judiciales disponen de una importante facultad de apreciación a fin de determinar el cumplimiento de ambos requisitos. Como veremos en los siguientes epígrafes, el problema principal de los operadores es demostrar y argumentar correctamente en los recursos y reclamaciones la existencia de una situación especial y la ausencia de fraude.

91 [STJUE de 7 de septiembre de 1999 \(TJCE 1999, 176\)](#) , De Haan, C-61/98, ap. 52.

92 [STJUE de 11 de noviembre de 1999 \(TJCE 1999, 263\)](#) , Söhl & Söhlke, C-48/98, ap. 51.

93 [STPI de 12 de febrero de 2004 \(TJCE 2004, 43\)](#) , Aslantrans/Comisión, T-282/01, ap. 52 y 53.

94 [STJUE de 29 de abril de 2004 \(TJCE 2004, 107\)](#) , British American Tobacco, C-222/01, ap. 62.

95 [STJUE de 18 de octubre de 2007 \(TJCE 2007, 274\)](#) , Nordspedizionieri di Danielis Livio y otros/Comisión, C-62/05 P, ap. 30 y 41.

96 [STJUE de 25 de julio de 2008 \(TJCE 2008, 186\)](#) , C.A.S./Comisión, C-204/07 P., ap. 85 y 86.

97 [STJUE de 17 de febrero de 2011 \(TJCE 2011, 21\)](#) , Bolton Alimentari, C-494/09, ap. 54.

98 [STJUE de 22 de marzo de 2012 \(TJCE 2012, 63\)](#) , Portugal/Transnautica, C-506/09 P, ap. 65.

99 Auto TJUE de 21 de febrero de 2013, Saupiquet/Comisión, C-37/12, ap. 3.

100 Ap. 77.

Es posible apreciar una estrecha conexión entre esta causa de condonación y la analizada en el apartado anterior relativa al error de las autoridades competentes (artículos 239 y 220 CAC). En primer lugar, porque ambas constituyen excepciones a la liquidación a posteriori de los derechos aduaneros y por ello son objeto de una interpretación estricta por parte de la jurisprudencia. Como ya hemos apuntado, la jurisprudencia ha señalado en reiteradas ocasiones el objetivo común que persiguen ambos procedimientos: limitar el pago a posteriori de los derechos aduaneros a los casos en que dicho pago está justificado y es compatible con un principio fundamental como es el principio de protección de la confianza legítima. En segundo lugar, la conexión teleológica entre ambos procedimientos se traslada también a su interpretación. El TJUE ha indicado que deben interpretarse de la misma manera los siguientes requisitos: el requisito de la falta de negligencia manifiesta del interesado previsto para apreciar la equidad (artículo 239.1 segundo guión CAC) y el requisito

relativo a la ausencia de un error razonablemente detectable por el importador (artículo 220 CAC). Por tanto, a fin de determinar si un operador ha demostrado negligencia grave en el sentido del artículo 239 CAC, deben aplicarse por analogía los criterios utilizados en el contexto del artículo 220 CAC para comprobar si un agente económico diligente podría haber detectado un error de las autoridades aduaneras (Wünsche, ap. 93 y 94, [Söhl y Söhlke \[TJCE 1999, 263\]](#), ap. 54-56). En ambas excepciones se exige una ausencia de negligencia, por lo que debido a su ámbito común de aplicación es posible aplicar los criterios establecidos para determinar dichos factores tanto al procedimiento del error de las autoridades competentes como al de la equidad. En tercer lugar, la condonación por equidad, al igual que sucedía con el error de las autoridades competentes, plantea también un problema de interpretación y aplicación casuística para determinar los supuestos en los que se produce una situación especial que justifique el perdón de la deuda aduanera.

## 8.2 . Circunstancias especiales

A título de ejemplo y sin ánimo exhaustivo, podemos indicar algunos asuntos en los que el TJUE ha tenido que aplicar esta cláusula general de equidad en los últimos años<sup>101</sup>. En este apartado nos centramos en el requisito relativo a las circunstancias especiales, en cuya virtud, se exige que el deudor se encuentre en una situación excepcional en comparación con otros operadores que ejerzan la misma actividad y, que de no haber mediado tales circunstancias, el deudor no habría sufrido el perjuicio económico ocasionado por el pago de los derechos aduaneros.

<sup>101</sup> Para una visión general de la jurisprudencia y las decisiones de la Comisión sobre la aplicación de esta cláusula de equidad, fundamentalmente las relativas a la década de los noventa y de los primeros años del siglo actual, nos remitimos al trabajo de la Comisión, *Information paper on the application of Articles 220 (2) (b) and 239 of the Community Customs Code*, ob. cit., pp. 14-24.

### 8.2.1 . Infracciones reiteradas de la normativa aduanera

Una importante jurisprudencia ha analizado el alcance que pueden tener las infracciones reiteradas de la normativa aduanera a los efectos de determinar si concurre una circunstancia especial que permita la condonación por equidad (De Hann, *British American Tobacco*, y *Nordspedizionieri*). En *De Hann*, el TJUE destacó que el buen fin de una investigación orientada a identificar y detener a los culpables de un fraude, podía justificar legítimamente la omisión deliberada de informar al obligado principal de los elementos de la investigación, a pesar de que éste no estuviera en absoluto implicado en la comisión de los actos fraudulentos (ap. 32). De acuerdo con esta doctrina, las autoridades aduaneras que tengan constancia de la posible comisión de un fraude en el marco de un régimen aduanero, no están obligadas a advertir al obligado principal que a causa de ese fraude podría adeudar derechos de aduana, a pesar de haber actuado de buena fe (ap. 36). Por todo ello, en *De Hann* se reconoció la condonación de la deuda por circunstancias especiales, ya que el deudor desconocía que se estaban cometiendo una serie de infracciones y las autoridades aduaneras conocían y permitieron las mismas en aras de una investigación para identificar a los culpables. Esta jurisprudencia se confirma también en *British American Tobacco*, en relación con una reiterada infracción del sistema de tránsito comunitario provocada por la conducta de agentes de aduanas encubiertos con el objeto de dismantelar una red de contrabando y conseguir las pruebas necesarias para ello. El TJUE reconoció que las investigaciones realizadas por las autoridades aduaneras podían ser legítimas y apropiadas para identificar a los delincuentes y dismantelar una red de crimen organizado. Ahora bien, se consideró que las infracciones aduaneras cometidas en el transcurso de las investigaciones no podían dar lugar a una deuda, ya que el deudor se encontraba en una situación especial en comparación con otros operadores económicos de su mismo sector (ap. 65). Por el contrario, en *Nordspedizionieri* no se apreció la existencia de una situación especial al no poder demostrar que las autoridades tuvieran conocimiento previo de las operaciones de contrabando de cigarrillos y que dejaran deliberadamente que se cometieran tales operaciones para dismantelar la red de traficantes (ap. 51).

En definitiva, ante una infracción de la normativa aduanera puede surgir una deuda por incumplimiento que afecte incluso a un deudor de buena fe. Ahora bien, si dicha infracción ha sido

permitida por las autoridades aduaneras en el marco de una investigación, se derivan las siguientes consecuencias en aras tanto del buen fin de la investigación como de la equidad. En aras del buen fin de la investigación, las autoridades no están obligadas a informar de la comisión de un fraude al operador, aunque el operador esté actuando de buena fe y dicho fraude pueda conllevar el nacimiento de una deuda aduanera. En aras de la equidad, cuando no ha existido ningún intento de fraude o negligencia manifiesta del operador, se debe condonar o devolver la deuda aduanera debido a circunstancias especiales que han situado a dicho operador en una situación excepcional en comparación con el resto de operadores. Es importante matizar que la ausencia de fraude o negligencia manifiesta se predica exclusivamente del obligado principal, de modo que un intento de fraude por parte de alguno de sus colaboradores no excluye la aplicación de esta causa de condonación o devolución. Así, la devolución de los derechos al obligado principal no queda excluida por la mera circunstancia de que las personas a las que ha confiado el cumplimiento de las obligaciones aduaneras hayan cometido un intento de fraude o una negligencia manifiesta (De Haan<sup>102</sup> y British American Tobacco, ap. 68). De este modo, no se excluye la devolución de los derechos cuando concurra un intento de fraude o negligencia manifiesta que no sea atribuible al propio obligado principal, sino a las personas a quienes éste confía el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras. Este tipo de irregularidades no impide la devolución de los derechos abonados por el obligado principal cuando no quepa atribuirle ningún intento de fraude ni negligencia manifiesta.

<sup>102</sup> En De Haan, el TJUE declaró que concurrían los requisitos para la devolución de los derechos abonados por el obligado principal, al que no podía imputarse ningún intento de fraude ni ninguna negligencia manifiesta, pese a que un miembro de su personal parecía estar implicado en las irregularidades cometidas en el procedimiento de tránsito. Con mayor motivo se llegó a una conclusión similar en British American Tobacco, al ser las irregularidades imputables a personas ajenas a la empresa del obligado principal y a las que éste había confiado el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras

### 8.2.2 . Vigilancia y control de la correcta aplicación de la normativa aduanera

La vigilancia y control de la correcta aplicación de la normativa aduanera también puede ser considerada una circunstancia especial que permita la condonación de la deuda (CAS, Transnautica y Nordspedizionieri). En CAS, el TJUE señaló que la presentación de certificados falsos no era constitutiva en sí misma de una situación especial, mientras que el control deficiente por parte de la Comisión de la correcta aplicación del Acuerdo de Asociación UE-Turquía<sup>103</sup> podía constituir una situación especial. El TJUE recordó las prerrogativas de las que dispone la Comisión en virtud de dicho Acuerdo y de las decisiones adoptadas para su aplicación (recabar y solicitar una abundante información) y concluyó que la Comisión incumplió sus obligaciones de vigilancia y control de la correcta aplicación del Acuerdo de Asociación. El TJUE señaló que si no se hubiera producido este incumplimiento por parte del Comisión, se habrían podido descubrir las falsificaciones de los certificados desde las primeras importaciones y se habrían podido limitar las pérdidas económicas, tanto para el presupuesto comunitario como para la recurrente (ap. 129). Por todo ello, en CAS se declaró que este incumplimiento por parte de la Comisión era constitutivo de una situación especial en el sentido del artículo 239 del CAC.

<sup>103</sup> Acuerdo por el que se crea una Asociación entre la UE y Turquía, firmado el 12 de septiembre de 1963 y concluido, aprobado y confirmado en nombre de la Unión por la [Decisión 64/732/CEE del Consejo, de 23 de diciembre de 1963 \(LCEur 1964, 48\)](#).

En Transnautica, el TJUE desestimó el recurso de casación presentado por Portugal y confirmó los argumentos y conclusiones de la [sentencia del Tribunal de Primera Instancia \(TPI\) en el asunto T-385/05 \(TJCE 2007, 14\)](#). El principal argumento de la sentencia del TPI para reconocer que procedía la condonación de la deuda fue la falta de diligencia de las autoridades portuguesas en el momento de ejercer su función de control sobre las declaraciones falsas que se presentaron. El TPI consideró que esta actuación de las autoridades perturbó el sistema de comprobación previsto en la normativa aduanera para el régimen de tránsito externo e impidió a Transnautica detectar el fraude antes de que se cometiera. Por tanto, la sentencia de instancia concluyó que esta falta de diligencia era imputable a las autoridades aduaneras y puso a la empresa en una situación especial que sobrepasaba el riesgo comercial ordinario inherente a su actividad económica (ap. 32). El TJUE confirmó los argumentos del TPI y consideró que la sentencia de instancia había fundamentado

correctamente que la falta de diligencia de las autoridades condujo a la ineficacia de los procedimientos de control, dando lugar a una situación especial de acuerdo con el artículo 239 CAC.

Por el contrario, en Nordspedizionieri no se consideró que los posibles incumplimientos o la falta de control de la autoridades fueran relevantes para apreciar una situación especial, afirmando que las autoridades no tenían obligación de inspeccionar físicamente todos los transportes que atravesaran las fronteras y que los acuerdos aplicables no exigían a las autoridades de un Estado informar sin demora a las autoridades del otro Estado de todos los transportes de tabaco que dejaran su territorio (ap. 18 y 46). Esta jurisprudencia pone de manifiesto, en primer lugar, la importancia de delimitar correctamente las obligaciones de vigilancia y control que en cada caso la normativa impone a las autoridades aduaneras. Y, en segundo lugar, la necesidad de determinar si el incumplimiento de tales obligaciones por parte de las autoridades aduaneras es lo suficientemente grave como para situar a un operador económico en una situación excepcional con respecto al resto de los operadores o si, por el contrario, los perjuicios ocasionados al mismo no superan el riesgo comercial ordinario inherente a su actividad.

### **8.2.3 . Robo de mercancías**

El robo de mercancías también fue alegado como circunstancia especial para conseguir la condonación, aunque el recurso fue desestimado por el TJUE (Aslantrans). En esta sentencia se consideró que no existía una situación especial en la medida en que todos los empresarios estaban asegurados de estos riesgos y por ello el robo no situaba al deudor en una situación especial en comparación con otros operadores económicos dedicados al transporte de mercancías, con independencia de si dicho robo formaba parte de una red de crimen organizado o del mayor riesgo de robo que existía debido a la ruta de las mercancías. El hecho de que el robo pudiera formar parte de una red criminal no situaban a la empresa en una situación especial con respecto a otros operadores económicos que ejercían su actividad en el transporte de mercancías de gran valor, ya que todos ellos se exponían generalmente al riesgo de actos delictivos por parte de grupos criminales bien estructurados. Tampoco se encontraba la empresa en una situación especial debido al mayor riesgo de una ruta con respecto a otras, en la medida en que el riesgo afectaba de igual manera a todos los operadores que utilizaban esa misma ruta (ap. 58 y 61). Como se desprende de la jurisprudencia analizada resulta esencial, en primer lugar, establecer adecuadamente los términos de la comparación (buscar operadores económicos en situaciones comparables) y, en segundo lugar, fundamentar correctamente los hechos que permitan considerar que la situación es especial debido al perjuicio sufrido con respecto a otros operadores (un perjuicio ajeno a los riesgos ordinarios de su actividad comercial). Debemos tener en cuenta, no obstante, que se trata de factores que implican una gran casuística y que solamente pueden apreciarse a la luz de cada caso concreto y de las circunstancias particulares del mismo.

### **8.2.4 . Cierre dominical de las oficinas aduaneras**

El cierre dominical de las oficinas aduaneras se planteó como una circunstancia especial para obtener la condonación por equidad (Bolton y Saupiquet). En ambos asuntos, el TJUE consideró que el hecho de que las oficinas aduaneras italianas estuvieran cerradas el domingo no permitía exigir a la Comisión ningún tipo de regularización, ni supeditar el régimen de los contingentes arancelarios a las particularidades de cada Estado miembro. Ahora bien, esta situación podía remediarse mediante el procedimiento de devolución de derechos de aduana, puesto que se trataba de una situación excepcional (el importador italiano se encontraba en una situación especial en comparación con los demás importadores de atún establecidos en otros Estados miembros) en la que no existían indicios de maniobras fraudulentas ni negligencia manifiesta del interesado. El TJUE consideró que resultaba conforme con la equidad poner remedio a esta situación desfavorable en la que las declaraciones de los importadores establecidos en un Estado miembro, en el que las oficinas aduaneras estaban cerradas el día de la apertura de un contingente arancelario, no podían admitirse el mismo día que las declaraciones de los operadores establecidos en otros Estados miembros. A pesar de que Bolton se encontraba en la misma situación que los demás importadores de atún establecidos en Italia, el

TJUE entendió no por ello dejaba de encontrarse en una situación excepcional respecto de los importadores de atún establecidos en los demás Estados miembros, dado que la existencia de un territorio aduanero común implica necesariamente que se tenga en cuenta a los importadores afectados en toda la Unión (ap. 61). Este criterio de comparación para determinar la existencia de una situación especial supone una flexibilización de los criterios que venía manteniendo anteriormente el TJUE para apreciar este requisito, conforme a los cuales circunstancias objetivas aplicables a un número indefinido de operadores no podían constituir una situación especial<sup>104</sup>.

<sup>104</sup> Vid. Ibáñez Marsilla, S., «Análisis crítico de cuestiones actuales del Derecho aduanero a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2011», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, p. 138.

### 8.3 . Negligencia manifiesta del importador

El segundo de los requisitos que debe concurrir para condonar una deuda aduanera por equidad es la ausencia de negligencia manifiesta del importador. En relación con la aplicación de este requisito debemos tener cuenta los siguientes planteamientos:

Factores generales para determinar la existencia de negligencia manifiesta del importador. La jurisprudencia exige tomar en consideración tres elementos: la complejidad de las disposiciones cuyo incumplimiento ha originado la deuda aduanera, la experiencia profesional y la diligencia del operador (H & S<sup>105</sup>, ap. 40). En cuanto a la experiencia profesional del operador, se debe determinar si se trata de un operador económico cuya actividad profesional consiste, fundamentalmente, en efectuar operaciones de importación y exportación, y si tiene ya una cierta experiencia en el ejercicio de dichas actividades (Söhl & Söhlke, ap. 57). Por su parte, la diligencia exige que el operador deba informarse (cuando tenga dudas sobre la aplicación exacta de disposiciones cuyo incumplimiento pueda originar una deuda aduanera) y deba buscar todas las aclaraciones posibles para no infringir las disposiciones analizadas (Söhl & Söhlke, ap. 58). Además, como ya hemos señalado, estos criterios pueden aplicarse por analogía al procedimiento para la condonación de la deuda en caso de error de las autoridades competentes a fin de determinar si el deudor pudo haber detectado razonablemente dicho error<sup>106</sup>.

Factores particulares: la importancia de la naturaleza de las mercancías y de los riesgos de su comercio ilegal. A efectos de determinar la ausencia de negligencia manifiesta, debe también prestarse especial atención a la naturaleza de las mercancías transportadas, como es el caso de aquellas mercancías consideradas sensibles desde el punto de vista fiscal. Así, por ejemplo, el TJUE ha señalado en varias ocasiones que el mercado de cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal (British American Tobacco, ap. 72). El problema del comercio ilegal del tabaco es un fenómeno de escala mundial<sup>107</sup> y está siendo objeto de importantes iniciativas para contrarrestarlo<sup>108</sup>. Esto significa que en determinados ámbitos el grado de diligencia exigible al operador puede ser mayor que en el transporte de otro tipo de mercancías, pudiendo aumentar considerablemente su deber de diligencia a fin de apreciar el requisito de la ausencia de negligencia manifiesta que permita la condonación.

Facultad de apreciación de la Comisión. En relación con el procedimiento del artículo 239 CAC también debemos recordar la facultad de apreciación de la que goza la Comisión para determinar si existe negligencia manifiesta y, al mismo tiempo, los límites de dicha facultad de apreciación. La Comisión dispone de un margen de apreciación en la aplicación de este precepto pero no puede incumplir su obligación de ponderar efectivamente los intereses en juego: por una parte, el interés de la Unión en garantizar la plena observancia de la legislación aduanera y, por otra, el interés del importador de buena fe en no soportar perjuicios que superen el riesgo comercial ordinario (Firma Van Parys, ap. 81). La carga de la prueba debe recaer en la Comisión cuando las autoridades aduaneras concluyan que no se ha podido apreciar un intento de fraude ni una negligencia manifiesta por parte del operador económico. En tales casos, corresponde a la Comisión, si pretende distanciarse de esta postura, probar sobre la base de los hechos pertinentes la existencia de un comportamiento manifiestamente negligente del operador (Firma Van Parys, ap. 86).

Interpretación estricta y limitada. Las causas de devolución y condonación, al tratarse de excepciones al régimen normal de los derechos aduaneros, son objeto de una interpretación estricta. La necesidad de limitar el pago de los derechos de importación a situaciones compatibles con el principio fundamental de la protección de la confianza legítima, conlleva que la devolución o condonación solo puedan concederse conforme a determinados requisitos y en los casos previstos específicamente. En este sentido, se ha indicado que la falta de negligencia manifiesta, al ser un requisito *sine qua non*, debe interpretarse de forma que el número de casos de devolución o condonación sea limitado ( [Söhl & Söhlke \[TJCE 1999, 263\]](#) , ap. 52).

105 [STJUE de 20 de noviembre de 2008 \(TJCE 2008, 272\)](#) , Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading, C-38/07 P.

106 Vid. supra ap. 7.

107 Vid. Allen, E., «The illicit trade of tobacco products and how to tackle it», *World Customs Journal*, vol. 6, núm. 2, pp. 121-129.

108 En este sentido podemos citar el Protocolo para eliminar el comercio ilegal de productos del tabaco adoptado por la Organización Mundial de la Salud en 2013. Sobre su ámbito de aplicación puede consultarse Sou, G. y Preece, R., «Reducing de illicit trade in tobacco products in the ASEAN Region: a review of the Protocol to Eliminate Illicit Trade in Tobacco Products», *World Customs Journal*, vol. 7, núm. 2, pp. 70-72.

Teniendo en cuenta estos criterios generales, veamos a título particular algunos asuntos en los que el TJUE ha tenido que pronunciarse sobre el requisito de la negligencia manifiesta (entre otros, H & S y Firma Van Parys). En H & S, se pretendía la condonación de los derechos de importación por la vía de la equidad, tratando de demostrar que no existía negligencia manifiesta del importador. El TJUE tuvo que pronunciarse sobre la negligencia del importador en relación con los errores cometidos por su comisionista de aduanas y en relación con la aceptación por parte de las autoridades aduaneras de una clasificación arancelaria incorrecta. En primer lugar, el TJUE señaló que el operador que recurría a un comisionista de aduanas no podía liberarse de la responsabilidad invocando errores cometidos por su comisionista (ap. 52) ni podía alegar su inexperiencia en materia de formalidades aduaneras ya que se beneficiaba de la experiencia profesional del comisionista (ap. 53). En segundo lugar, respecto de los errores cometidos por las autoridades aduaneras al aceptar la clasificación incorrecta declarada por la empresa, el TJUE consideró que un operador diligente debía conocer la existencia del nuevo reglamento de clasificación y no podía limitarse a continuar importando una mercancía bajo un determinado código solo porque la administración lo aceptara. El TJUE afirmó que admitir esta negligencia equivaldría a incitar a los operadores a que se beneficiaran de los errores de sus autoridades aduaneras (ap. 64). Por tanto, en H & S se declaró que había existido una negligencia manifiesta que impedía la condonación.

Por el contrario, en Firma Van Parys, el TGUE concluyó que la Comisión no había probado suficientemente que la empresa hubiera obrado con una falta de diligencia. El TGUE consideró que no podía aceptarse que un operador económico que importaba mercancías y que a tal objeto recurría a los servicios de un intermediario para obtener el uso de certificados de importación, fuera considerado carente de prudencia o diligencia por no efectuar verificaciones con los titulares de los certificados, ya que no podía considerarse que los contactos con los titulares de certificados de importación fueran imprescindible para despachar las mercancías importadas a libre práctica (ap. 102). El TGUE también entendió que no era suficiente para apreciar una falta de diligencia el hecho de haber recibido de España facturas *pro forma* vía fax desde direcciones desconocidas, ya que estos hechos no debían obligar a un operador a aumentar su nivel de diligencia ni debían suscitarle dudas sobre la autenticidad de los certificados (ap. 115). Esta jurisprudencia pone de manifiesto la onerosa carga de la prueba que recae sobre la Comisión en aquellos casos en los que las autoridades aduaneras han considerado que no había negligencia manifiesta y, por tanto, es la Comisión la que debe probar la falta de diligencia a fin de salvaguardar la confianza legítima de los importadores.

## 9 . Conclusión

La normativa aduanera reconoce la posibilidad de efectuar controles posteriores al levante de las mercancías y dichos controles pueden tener como resultado una contracción o liquidación a posteriori. La contracción a posteriori pretende en definitiva una regularización de la situación tributaria de los importadores y es el corolario del deber de liquidar que la normativa atribuye a las autoridades aduaneras. La facultad de liquidar a posteriori presenta dos límites fundamentales. Por un lado, un límite temporal basado en los principios de certeza y seguridad jurídica, en cuya virtud no se puede recaudar una deuda aduanera si han transcurrido más de tres años desde su nacimiento y la misma no ha sido liquidada y notificada al deudor, por lo que las liquidaciones que se notifiquen transcurrido dicho plazo serán nulas de pleno derecho. Por otro lado, la potestad de efectuar liquidaciones a posteriori encuentra una serie de excepciones que se regulan en la normativa aduanera como causas de devolución o condonación y que el TJUE ha ido desarrollando con base en una interpretación estricta y limitada de las mismas al tratarse de excepciones al régimen normal de las importaciones. En este sentido, destacan las causas basadas en el error de las autoridades competentes y la equidad, cuya finalidad, en palabras del TJUE, es limitar el pago de los derechos aduaneros a situaciones compatibles con el principio fundamental de protección de la confianza legítima ( [Agrar-Invest-Tatschl \[TJCE 2009, 377\]](#) , ap. 52). La buena fe de los importadores resulta esencial en la apreciación de estas causas y pone de manifiesto la justicia aduanera que subyace en este régimen de excepciones. Como ha señalado el TJUE, debe ponderarse el interés de la Unión en garantizar la plena observancia de la normativa aduanera y el interés del importador de buena fe en no soportar perjuicios que superen el riesgo comercial ordinario (Firma Van Parys, ap. 81). Así, el deber de los Estados miembros de contribuir a los recursos propios a través de la recaudación de los derechos aduaneros, debe conciliarse con los límites temporales y de buena fe que se imponen a la liquidación a posteriori de la deuda aduanera y que, con fundamento en los principios generales del Derecho, se reconocen expresamente en el Derecho de la Unión y en la jurisprudencia del TJUE.