

LAS DEUDAS ADUANERAS NACIDAS POR INCUMPLIMIENTO

Alejandro García Heredia
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Cádiz

Sumario:

1. Introducción.
2. La codificación de la normativa aduanera: situación actual.
3. El hecho imponible de los impuestos aduaneros.
 - 3.1. Delimitación.
 - 3.2. Circunstancias que determinan el nacimiento de una deuda aduanera.
 - 3.2.1. Inclusión de mercancías en un régimen aduanero.
 - 3.2.2. Incumplimiento de la normativa aduanera.
 - 3.3. La configuración del incumplimiento como hecho imponible.
4. El lugar en el que se origina la deuda aduanera por incumplimiento y las autoridades competentes para su recaudación.
 - 4.1. Reglas para determinar el lugar de realización del hecho imponible.
 - 4.2. La competencia territorial en materia de recaudación.
5. La condición de deudor aduanero.
 - 5.1. Inclusión de mercancías en un régimen aduanero.
 - 5.2. Incumplimiento de la normativa aduanera.
6. La problemática especial de la determinación del deudor en los casos de incumplimiento.
 - 6.1. Los deudores por incumplimiento.
 - 6.2. La participación en los actos que originan el incumplimiento.
 - 6.2.1. Condición objetiva.
 - 6.2.2. Condición subjetiva.
 - 6.3. El momento en que se comenten las irregularidades.
7. El representante aduanero.
 - 7.1. Concepto y modalidades de representación.
 - 7.2. La prueba del poder de representación.
 - 7.3. El ejercicio de las funciones de representación en otro Estado miembro.
8. La solidaridad de deudores.
 - 8.1. La co-obligación en el pago de la deuda aduanera.
 - 8.2. Los efectos de la solidaridad en la extinción de la deuda aduanera.
9. Extinción de las deudas nacidas por incumplimiento
 - 9.1. Incumplimientos sin consecuencias relevantes para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros.
 - 9.1.1. Circunstancias que determinan la extinción de la deuda aduanera.
 - 9.1.2. Interpretación finalista.
 - 9.2. Confiscación y decomiso de mercancías.
 - 9.3. Efectos en relación con el IVA y los IIEE.
10. Conclusiones.

RESUMEN: Las deudas aduaneras de importación surgen como consecuencia de la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión. El código aduanero contempla dos circunstancias que dan lugar al pago de derechos de importación: la inclusión de mercancías en un régimen aduanero y el incumplimiento de determinadas obligaciones o condiciones previstas en la normativa aduanera. El objetivo del presente trabajo es analizar los elementos que configuran la denominada “deuda aduanera nacida por incumplimiento”, con especial referencia a las circunstancias que originan la misma, el momento y lugar en los que se considera que ha nacido, las personas que tienen la condición de deudor aduanero y la extinción de la deuda.

ABSTRACT: Import customs debts arise from the introduction of goods into the customs territory of the Union. The Customs Code provides for two circumstances giving rise to the payment of import duties:

placing goods under a customs procedure and the failure of certain obligations or conditions provided for in the customs legislation. The aim of this paper is to analyze the elements that constitute the so-called "customs debt incurred through non-compliance" with special reference to the circumstances giving rise to it, the time and place in which it is considered that is born, persons who have the status of a customs debtor and the debt extinguishment.

PALABRAS CLAVE: deuda aduanera, derechos de importación, deuda aduanera nacida por incumplimiento, deudor aduanero, representante aduanero, extinción de la deuda aduanera.

KEYWORDS: customs debt, import duty, customs debt incurred through non-compliance, customs debtor, customs representative, extinguishment of a customs debt.

1. INTRODUCCIÓN

El código aduanero contempla dos circunstancias que dan lugar al pago de derechos de importación: la inclusión de mercancías en un régimen aduanero y el incumplimiento de determinadas obligaciones o condiciones previstas en la normativa aduanera. En el primer caso, la deuda se origina por la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de manera regular, esto es, incluyendo y declarando las mismas en un régimen aduanero (despacho a libre práctica o importación temporal). En el segundo caso, la deuda surge porque se ha cometido alguna irregularidad en la introducción de las mercancías o en un momento posterior a la misma. El incumplimiento de determinadas obligaciones o condiciones se configura por tanto como una de las causas que origina el nacimiento de una deuda aduanera (*customs debt incurred through non-compliance*). La normativa aduanera contempla varios supuestos en los que se origina una deuda por incumplimiento, tales como la introducción irregular de mercancías en el territorio aduanero, la sustracción de éstas a la vigilancia aduanera o la inobservancia de los requisitos para beneficiarse de determinados regímenes aduaneros. Esto nos lleva a plantearnos las razones por las que el incumplimiento se regula como uno de los supuestos que da lugar a una deuda y a examinar los elementos que delimitan esta clase deudas frente a las originadas en situaciones normales de importación.

El TJUE ha señalado en reiteradas ocasiones que las deudas por incumplimiento se configuran como una medida de protección del circuito económico de los Estados miembros y garantía de la correcta aplicación de la normativa aduanera¹. Debido a los riesgos que entraña el hecho de que las mercancías acaben siendo comercializadas en los Estados miembros sin pagar derechos de aduana, el código aduanero contiene disposiciones específicas destinadas a regular las deudas por incumplimiento. Las irregularidades que dan lugar al nacimiento de esta clase de deudas exigen un marco normativo distinto del que se establece para las deudas aduaneras que nacen por la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero. Por ello, son objeto de una regulación diferenciada algunos de los elementos esenciales que componen la relación obligacional de las deudas por incumplimiento: circunstancias que originan las mismas; momento y lugar en el que nacen; determinación de los deudores aduaneros o, incluso, disposiciones específicas en materia de extinción de la deuda. Utilizando las categorías de nuestro ordenamiento interno, podemos afirmar que la normativa aduanera configura el incumplimiento como uno de los hechos imponderables de los impuestos aduaneros y

¹ Así se desprende, entre otras, de las SSTJUE de 2 de abril de 2009, Elshani, C-459/07 (ap. 32 y 37) y de 15 de julio de 2010, DSV Road, C-234/09 (ap. 30-34).

regula con detalle el devengo, el lugar de realización y los sujetos pasivos de las deudas por incumplimiento.

En cuanto a las deudas aduaneras que constituyen nuestro objeto de estudio debemos precisar algunas cuestiones. En primer lugar, en la normativa aduanera se regulan de forma conjunta y paralela las deudas de importación y exportación, no obstante, nos referiremos exclusivamente a las deudas de importación, ya que en la práctica la exportación implica obligaciones formales pero no una obligación material de pago. En segundo lugar, aunque el objeto principal de nuestro estudio son las deudas por incumplimiento, también es necesario en ocasiones referirse a las deudas nacidas en circunstancias normales de importación a fin de apreciar la singularidad de las deudas por incumplimiento en el contexto de los impuestos aduaneros. Esto exige por tanto un examen general de las deudas aduaneras y de sus elementos personales y un estudio detallado de su especial regulación en los casos de incumplimiento. Finalmente, debemos también distinguir la deuda aduanera de los procedimientos aduaneros, diferenciando un derecho material y otro formal², siendo objeto de nuestro estudio la obligación material de pago y no las relaciones procedimentales.

Teniendo en cuenta esta delimitación, analizaremos en primer lugar las circunstancias que determinan el nacimiento de una deuda aduanera, así como el momento y lugar en el que nace, con especial referencia a la configuración del incumplimiento como hecho imponible. El lugar en que surgen las deudas por incumplimiento es objeto de estudio en un apartado independiente dada su especial regulación y los problemas que puede plantear en la determinación de las autoridades competentes para la recaudación de este clase de deudas. En segundo término, abordaremos los sujetos pasivos en el ámbito aduanero, analizando las figuras del declarante, representante –que también puede ser sujeto pasivo en el Derecho aduanero- y la regla de la solidaridad en caso de pluralidad de deudores. El estudio de los sujetos pasivos adquiere una especial importancia en las deudas por incumplimiento y por ello dedicamos un apartado específico para analizar los principales problemas que se plantean en este ámbito. En tercer lugar, analizaremos las causas de extinción de las deudas aduaneras por incumplimiento, prestando especial atención a los incumplimientos que no tienen consecuencias significativas para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros, a la confiscación y decomiso de mercancías y a los efectos que dicha extinción puede tener en relación con otros tributos del comercio exterior, como el IVA o los IIEE a la importación.

2. LA CODIFICACIÓN DE LA NORMATIVA ADUANERA: SITUACIÓN ACTUAL

Debemos referirnos con carácter previo a la normativa en la que se regula la deuda aduanera y que constituye el objeto de estudio del presente trabajo. En los últimos años la normativa aduanera básica de la UE se ha establecido a través de cuatro reglamentos:

² Distinción efectuada por Hans Nawiasky y citada por el profesor Ramallo Massanet a fin de señalar la importancia que los conceptos del Derecho aduanero han tenido en la construcción de los conceptos generales del Derecho tributario. (“Los procedimientos aduaneros simplificados”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011, pp. 714 y 715).

tres códigos aduaneros (CAC³, CAM⁴ y CAU⁵) y el reglamento de aplicación del primero de ellos (RACAC⁶). La aprobación del nuevo código aduanero de la Unión (CAU) ha supuesto la derogación del código aduanero modernizado (CAM). 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. El CAM tenía por objeto sustituir al CAC el 24 de junio de 2013, fecha prevista para su derogación y la total aplicabilidad del CAM (artículo 188 CAM). El 20 de febrero de 2012, la Comisión presentó la propuesta del reglamento por el que se establecía el CAU, en forma de versión refundida del CAM, para sustituirlo antes de su fecha límite de aplicación de 24 de junio de 2013. Sin embargo, el procedimiento legislativo ordinario no pudo concluirse a tiempo para permitir la adopción y entrada en vigor del CAU antes de dicha fecha. Por ello se pospuso la fecha límite de aplicación del CAM hasta el 1 de noviembre de 2013, evitando así un vacío legislativo y una inseguridad jurídica sobre la normativa aduanera aplicable⁷. De este modo, se pudo aprobar en plazo el CAU y derogar el CAM antes de dicha fecha.

Sin embargo, aunque el CAU ya entró en vigor el 30 de octubre de 2013, la mayor parte de sus disposiciones no son aplicables hasta 2016. Es necesario distinguir en este punto entre entrada en vigor y aplicabilidad⁸. Mientras que la entrada en vigor del CAU se produjo el 30 de octubre de 2013 (artículo 287 CAU), 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 (normas materiales o de contenido) que no son aplicables hasta el 1 de junio de 2016,

³ Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, *por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario* (DOUE, 19 de octubre de 1992).

⁴ Reglamento (CE) n° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, *por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado)* (DOUE, 4 de junio de 2008).

⁵ Reglamento (UE) n° 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, *por el que se establece el código aduanero de la Unión* (DOUE, 10 de octubre de 2013).

⁶ Las disposiciones de desarrollo del CAC se encuentran en el Reglamento (CEE) n° 2454/1993 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, *por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del CAC* (DOUE, 11 de octubre de 1993).

⁷ Vid. Reglamento 528/2013, de 12 de junio, por el que se modifica la fecha de aplicación del CAM. La exposición de motivos del citado Reglamento señala que a falta de una acción legislativa correctora, el CAM hubiera sido aplicable desde el 24 de junio de 2013 y el CAC habría quedado derogado. Esto habría generado incertidumbre jurídica en torno a la legislación aduanera realmente aplicable a partir de esa fecha y hubiera sido un obstáculo al mantenimiento de un marco jurídico completo y coherente de la Unión para los asuntos aduaneros a la espera de la adopción del CAU. Para evitar estos graves problemas relativos a la legislación aduanera de la Unión y dar tiempo suficiente para completar el procedimiento de adopción del texto refundido del CAU, se pospuso la fecha límite de aplicación del CAM hasta el 1 de noviembre de 2013.

⁸ Vid. en este mismo sentido Ibáñez Marsilla, S., "El Código Aduanero Modernizado. Principales novedades", *Tribuna Fiscal*, núm. 226, 2009, pp. 10 y 11, donde se distinguen los conceptos de entrada en vigor y aplicabilidad en relación con el CAM.

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).

Esto significa que actualmente y hasta 2016 continúan aplicándose las disposiciones del CAC y del RACAC. En el presente trabajo, teniendo en cuenta la vigencia temporal de las normas del CAC y la reciente aprobación del nuevo código aduanero de la Unión (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.

3. EL HECHO IMPONIBLE DE LOS IMPUESTOS ADUANEROS

3.1. DELIMITACIÓN

El CAU 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). 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 pagado⁹ y forman parte del sistema de recursos propios¹⁰. Desde una perspectiva conceptual los derechos de aduana no deben limitarse al arancel aduanero común sino que abarcan toda una serie de figuras tributarias que gravan la importación de mercancías y que su gestión corresponde a las autoridades aduaneras del Estado miembro en el que se lleva a cabo la importación¹¹. No obstante, en el presente trabajo nos referimos a los derechos de aduana en el sentido de arancel de aduanas, por lo que no son objeto de estudio otras figuras tributarias que se aplican en el ámbito de las importaciones (IVA e IIEE a la importación, derechos antidumping o derechos de importación en determinados sectores).

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:

⁹ Vid. Rodrigo Serradilla, F. y De la Ossa Martínez, A., *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*, Taric, Madrid, 2009, p. 162.

¹⁰ Artículo 2.1 a) Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas.

¹¹ Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 24.

1. Inclusión de mercancías en un régimen aduanero.
2. Incumplimiento de determinadas circunstancias previstas en la normativa aduanera.

Una deuda aduanera se puede originar por tanto de dos formas¹². 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. Aunque ni el CAC ni el CAU utilicen el término hecho imponible, sino el de origen o nacimiento de la deuda aduanera, podemos considerar ambos supuestos, de acuerdo con las categorías de nuestro Derecho interno, como el hecho imponible de los impuestos aduaneros. En sentido estricto, es posible afirmar que solamente existe un hecho imponible: la introducción de mercancías en el territorio aduanero, ya sea dicha introducción o los actos posteriores a la misma legales o ilegales. Esta es la postura mayoritaria entre la doctrina que configura el paso de la línea aduanera como el hecho imponible de los impuestos aduaneros¹³. Ahora bien, puesto que cada una de las circunstancias que dan lugar al nacimiento de una deuda aduanera se regulan de forma 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, hemos optado por referirnos a ellas como hechos imponibles de los impuestos aduaneros.

A continuación, comentaremos brevemente estas circunstancias o hechos imponibles, señalando elementos esenciales como el momento y lugar en el que se origina la deuda aduanera, en otras palabras, el devengo y el lugar de realización del hecho imponible de acuerdo con nuestras categorías tributarias. El devengo tiene una gran relevancia en la determinación del importe de los derechos de aduana ya que éste determina con arreglo a las reglas vigentes en el momento en que nace la deuda aduanera (artículo 85 CAU y 214 CAC). El devengo de las deudas aduaneras por incumplimiento adquiere también gran importancia en la determinación de los elementos personales. Como analizaremos más adelante, el momento en que se cometen las irregularidades se puede utilizar como criterio para atribuir a una persona la condición de deudor aduanero por incumplimiento (vid. apartados 5 y 6). Por su parte, la determinación del lugar en el que surge la deuda aduanera adquiere una gran importancia a fin de 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).

¹² También se regula como supuesto que origina una deuda aduanera, la admisión de la declaración de reexportación en los casos de mercancías no originarias (artículo 78 CAU y 216 CAC). Se trata de una disposición especial prevista para los supuestos en los que aplique una prohibición de devolución o de exención de derechos de importación a mercancías no originarias utilizadas en la fabricación de productos para los que se expida o se establezca una prueba de origen en el marco de un acuerdo preferencial entre la Unión y determinados países o territorios situados fuera de su territorio aduanero o grupos de dichos países o territorios. En el supuesto de mercancías no originarias se aplican las mismas normas (sobre el devengo, lugar de realización del hecho imponible y determinación de los deudores aduaneros) que en las deudas nacidas por la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero, si bien referidas a la declaración de reexportación.

¹³ Así lo pone de manifiesto 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. 108.

3.2. CIRCUNSTANCIAS QUE DETERMINAN EL NACIMIENTO DE UNA DEUDA ADUANERA

3.2.1. Inclusión de mercancías en un régimen aduanero

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):

- 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).

- 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).

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 el hecho imponible se considera realizado en el lugar en que se haya presentado dicha declaración (artículo 87.1 CAU y 215.1 CAC).

3.2.2. Incumplimiento de la normativa aduanera

El hecho imponible se realiza cuando se incumple alguna de las siguientes circunstancias establecidas en la legislación aduanera (artículo 79 CAU y 202-206 CAC):

- 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.

- 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.

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). En cuanto al lugar de realización del hecho imponible de las deudas por incumplimiento, nos remitimos a un apartado específico del presente trabajo ya que esta cuestión se regula con detalle en la normativa aduanera y adquiere una especial importancia a los efectos de determinar las autoridades competentes para la recaudación de esta clase de deudas (vid. apartado 4).

3.3. LA CONFIGURACIÓN DEL INCUMPLIMIENTO COMO HECHO IMPONIBLE

La deuda aduanera por incumplimiento tiene lugar cuando se produce alguna irregularidad en la introducción de las mercancías o en el régimen aduanero al que están sometidas. Cuando surge una deuda por incumplimiento debemos tener en cuenta que previamente las mercancías han atravesado la frontera de la Unión y ese incumplimiento puede producirse en el momento de la introducción o en una fase posterior. Así, el incumplimiento origina la obligación de pagar derechos de aduana ya que en cualquier caso las mercancías han sido introducidas en el territorio aduanero de la Unión. En este sentido, señala PELECHÁ ZOZAYA¹⁴ que el nacimiento de una deuda aduanera por una introducción irregular de mercancías está describiendo lisa y llanamente un supuesto de contrabando, en el que como es lógico requiere que las mercancía hayan previamente entrado en el territorio de la Unión. De igual forma, indica este autor, que cuando una deuda por incumplimiento nace por una sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera es porque hay una presunción *iuris et de iure* de que las mercancías no declaradas han sido introducidas en el territorio aduanero.

Por tanto, consideramos que la introducción de mercancías es el denominador común de las deudas aduaneras de importación ya tengan su origen en situaciones legales o ilegales. Esto lleva a afirmar que desde un punto vista dogmático solamente existe un hecho imponible de los derechos de importación, como es la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión¹⁵. Además, el incumplimiento no

¹⁴ Vid. Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., pp. 34 y 35. En apoyo de esta postura, señala el propio autor que cuando se incumple una de las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en un determinado régimen aduanero y surge una deuda por incumplimiento, los tipos de gravamen aplicables son los que estaban en vigor cuando se produjo la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Unión y no –en caso de ser diferentes– los que estaban en vigor cuando se incumplió la condición.

¹⁵ En este sentido ya señalaban Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M. que “en líneas generales puede decirse que el hecho imponible de este impuesto consiste en la importación de las mercancías” (*Ordenamiento Tributario Español I*, Civitas, Madrid, 1977, p. 177).

constituye manifestación alguna de capacidad económica. No obstante, el Derecho positivo ha regulado el incumplimiento como una de las circunstancias que originan una deuda aduanera y ha configurado con detalle el devengo de esta clase de deudas y la determinación de los deudores por incumplimiento (artículo 79 CAU y 202-206 CAC), así como la determinación del lugar en el que surgen las mismas (artículo 87 CAU y 215 CAC) o disposiciones especiales sobre la extinción de la deuda cuando el incumplimiento no tenga consecuencias relevantes para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros (artículo 124.1 h CAU y 204 CAC). De acuerdo con esta regulación y la jurisprudencia aplicable, podemos apuntar las siguientes cuestiones sobre la delimitación del incumplimiento como hecho imponible de los impuestos aduaneros:

- *Finalidad y naturaleza jurídica.* La razón de ser de las deudas aduaneras por incumplimiento debemos buscarla en evitar el riesgo que supondría la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en el circuito económico de los Estados miembros, así como en garantizar la aplicación diligente de un determinado régimen aduanero¹⁶. Por este motivo, como veremos más adelante, cuando el incumplimiento no tiene consecuencias relevantes para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros, se produce la extinción de la deuda siempre que se regularice la situación y no exista ánimo de fraude (artículo 124.1 h CAU y 204 CAC). Las deudas por incumplimiento no tienen un carácter sancionador sino que en general son el resultado de haber introducido mercancías sin declararlas o de haber aplicado determinados beneficios fiscales sin tener derecho a ellos. El TJUE indicó que en tales casos el nacimiento de una deuda aduanera no tenía el carácter de sanción sino que era la consecuencia de que no concurrían los requisitos exigidos para la obtención de la ventaja que resultaba de aplicación¹⁷. Se trataría, en definitiva, de una regularización de la situación tributaria del importador. La configuración del incumplimiento como uno de los supuestos que origina una deuda aduanera responde al riesgo eventual de que las mercancías puedan acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin pagar derechos de aduana.

- *Concepto de incumplimiento.* A efectos del nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento, la mera intención de utilizar las mercancías de forma ilegal no constituye por sí misma una infracción, siempre y cuando esa intención no se materialice en una acción u omisión que constituya objetivamente una infracción de las normas aplicables¹⁸. La deuda por incumplimiento surge cuando se incumplen determinadas obligaciones o condiciones establecidas en la legislación aduanera. Las obligaciones pueden referirse a materias muy diversas (introducción de mercancías;

¹⁶ Vid, entre otras, SSTJUE de 2 de abril de 2009, Elshani, C-459/07 (ap. 32 y 37) y de 15 de julio de 2010, DSV Road, C-234/09 (ap. 30-34).

¹⁷ SSTJUE de 6 de septiembre de 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10 (ap. 43) y Eurogate Distribution, C-28/11 (ap. 32). Más adelante volveremos sobre esta jurisprudencia para comentar dos cuestiones. En primer lugar, en relación con el momento en que se comenten las irregularidades a efectos de determinar la persona que tiene la condición de deudor aduanero. Y, posteriormente, para analizar la extinción de las deudas aduaneras cuando el incumplimiento no tiene consecuencias relevantes para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros.

¹⁸ Vid., entre otras, SSTJUE de 1 de febrero de 2001, D. Wandel, C-66/99 (ap. 48) y de 16 de junio de 2011, Laki, C-351/10 (ap. 35).

sustracción a la vigilancia aduanera; circulación, transformación, depósito, etc.)¹⁹. Las condiciones afectan a la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero o a la concesión de beneficios fiscales en virtud del destino final de las mismas. Por su parte, el CAC contempla varios supuestos de incumplimiento que dan lugar al nacimiento de una deuda aduanera en diferentes disposiciones (artículos 202-205 CAC): introducción irregular de mercancías (artículo 202), sustracción a la vigilancia aduanera (artículo 203) o incumplimiento de determinadas obligaciones y condiciones en el ámbito de los regímenes aduaneros (artículos 204 y 205). El CAU ha refundido estos supuestos de incumplimiento en un solo artículo distinguiendo entre obligaciones y condiciones (artículo 79).

- *Sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera.* En relación con la configuración del hecho imponible, debemos referirnos también a los problemas de interpretación que se han planteado en torno al concepto de sustracción o retirada a la vigilancia aduanera para determinar el nacimiento de una deuda por incumplimiento (artículo 79 CAU y 203 CAC). Se considera que existe una sustracción a la vigilancia aduanera cuando la declaración aduanera (o cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos), así como la presentación a las autoridades de un documento para su refrendo, tenga como consecuencia conferir indebidamente a dicha mercancía el estatuto aduanero de mercancía comunitaria (artículo 865 RACAC)²⁰. La jurisprudencia ha precisado que este concepto incluye cualquier acción u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera (aún cuando solo sea momentáneamente) acceder a una mercancía y efectuar los controles correspondientes²¹. De acuerdo con esta jurisprudencia, son varios los casos en los que se ha considerado que se produce una sustracción a la vigilancia aduanera y, en consecuencia, el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento: la ausencia física de la mercancía del lugar de depósito autorizado en el momento en que la autoridad aduanera quiera realizar la inspección de dicha mercancía²²; el hecho de que el documento de tránsito T1 se retire temporalmente de las mercancías a que se refiere²³; la utilización de un código incorrecto en las declaraciones²⁴ o el robo de mercancías incluidas en un régimen aduanero suspensivo²⁵.

¹⁹ No obstante, cuando la declaración sumaria de entrada se haya modificado y el comportamiento del interesado no sugiera actuaciones fraudulentas, no surgirá una deuda aduanera por incumplimiento como resultado de la introducción irregular de mercancías no declaradas correctamente antes de modificar la declaración (artículo 865 bis RACAC).

²⁰ Se exceptúa del concepto de sustracción a la vigilancia aduanera el supuesto particular de compañías aéreas autorizadas para utilizar un procedimiento de tránsito simplificado a través de un manifiesto electrónico, en tal caso la mercancía no se considera como sustraída a la vigilancia aduanera si se cumplen dos requisitos: i) que a iniciativa del interesado dicha mercancía sea tratada de acuerdo con su estatuto no comunitario antes de que las autoridades aduaneras hayan comprobado la existencia de una situación irregular y ii) siempre que el comportamiento del interesado no suponga ninguna maniobra fraudulenta (artículo 865 RACAC, segundo párrafo).

²¹ Vid., entre otras, SSTJUE de 20 de enero de 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03 (ap. 18) y 15 de septiembre de 2005, United Antwerp Maritime Agencies y Seaport Terminals, C-140/04 (ap. 28).

²² STJUE de 11 de julio de 2002, Liberexim, C-371/99, ap. 60.

²³ STJUE de 29 de abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, ap. 53.

²⁴ STJUE de 14 de enero de 2010, Terex Equipment y otros, C-430/08 y C-431/08, en la que se consideró sustracción a la vigilancia aduanera la utilización de un código erróneo en las declaraciones de exportación (las empresas declararon erróneamente el código 10 00, que se aplica a las mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, que deberían haber declarado al tratarse de mercancías en régimen de perfeccionamiento activo).

- *Deudas por incumplimiento y mercancías ilegales.* Por último, debemos apuntar algunas cuestiones en relación con el nacimiento de una deuda aduanera en el ámbito de prohibiciones o restricciones (artículo 83 CAU y 212 CAC). La deuda aduanera nace incluso cuando se refiera a mercancías sujetas a medidas de prohibición o restricción de cualquier tipo. Sin embargo, una deuda aduanera no nace ante la introducción de mercancías ilegales, como moneda falsa o estupefacientes. Ahora bien, a efectos de las sanciones aplicables en estos casos, se considera que ha nacido una deuda aduanera cuando, con arreglo a la normativa de un Estado miembro, los derechos de aduana o la existencia de una deuda constituyan la base para determinar las sanciones correspondientes (penales o administrativas)²⁶. Esta disposición nos permite puntualizar que el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento no está vinculado a la introducción de mercancías ilegales sino a la introducción ilegal de mercancías. En otras palabras, el incumplimiento que da lugar a una deuda aduanera no se refiere al ilícito que conlleva en sí mismo la introducción de mercancías ilegales sino a la inobservancia de las normas que regulan el tráfico aduanero de mercancías legales, con independencia de que su comercialización pueda estar sujeta a ciertas prohibiciones o restricciones. Téngase en cuenta que determinadas mercancías pueden ser comercializadas aunque estén sujetas a ciertas prohibiciones (tabaco, alcohol, armamento, etc.), sin embargo, los estupefacientes o sustancias psicotrópicas no pueden ser legalmente comercializados salvo que tengan fines médicos o científicos. Así, por ejemplo, la introducción de estupefacientes en el territorio aduanero no origina una deuda aduanera ya que se trata de una mercancía ilegal, sin embargo, la introducción irregular de mercancías que pueden ser legalmente comercializadas (aunque estén sujetas a determinadas prohibiciones o restricciones) origina una deuda por incumplimiento. El TJUE ha venido manteniendo este planteamiento en numerosos pronunciamientos afirmando que “no da lugar a ninguna deuda aduanera la importación de los estupefacientes que no forman parte del circuito económico rigurosamente controlado por las autoridades competentes para su utilización con fines médicos y científicos” (Einberger²⁷, ap. 16).

En un estudio más exhaustivo podríamos plantearnos la conexión que pudiera existir entre las deudas por incumplimiento y el denominado problema de la tributación de los actos ilícitos²⁸. Por lo que aquí respecta podemos señalar que el problema de la

²⁵ Según el TJUE la razón que justifica el nacimiento de una deuda aduanera en las referidas circunstancias es que las mercancías que físicamente se encontraban en un depósito aduanero estarían sujetas a derechos de aduana si no disfrutaran del régimen suspensivo. Por tanto, el robo cometido en un depósito aduanero hace que, sin que las mercancías hayan sido despachadas, sean trasladadas fuera del depósito aduanero (STJUE de 11 de julio de 2013, Harry Winston, C-273/12, ap. 31).

²⁶ Nótese que la redacción del CAC solamente hace referencia a la legislación penal, mientras que el CAU alude genéricamente a sanciones, ampliando así el ámbito de aplicación (vid. Rodrigo Serradilla, F. y De la Ossa Martínez, A., *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*, ob. cit., p. 255).

²⁷ STJUE de 26 de octubre de 1982, Einberger/Hauptzollamt Freiburg, C-240/81. Esta jurisprudencia no es exclusiva de los impuestos aduaneros sino que también se ha aplicado en relación con el IVA (tanto en la importación como en operaciones interiores) y en este sentido se ha planteado si también puede ser extrapolable a todo tipo de actividades ilícitas y no solamente a aquellas afectadas por una prohibición total o absoluta (vid. Soler Roch, M. T. “La tributación de las actividades ilícitas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, p. 29).

²⁸ Sobre la tributación de los actos ilícitos nos remitimos al trabajo de Galarza, C. J., *La tributación de los actos ilícitos*, Aranzadi, Pamplona, 2005.

tributación de los actos ilícitos no se plantea en las deudas por incumplimiento en el sentido de que la propia normativa regula expresamente el incumplimiento como una de las causas que da lugar al nacimiento de una deuda aduanera, por lo que una importación ilícita (introducción irregular de mercancías o retirada de éstas a la vigilancia aduanera) siempre estará sujeta al pago de derechos de aduana cuando sea descubierta. Por otro lado, la obligación de pago surge como hemos visto incluso cuando las mercancías importadas puedan estar sujetas a determinadas prohibiciones, salvo en supuestos en los que debido a su ilegalidad (estupefacientes o moneda falsa) no se genera el pago de derechos de aduana al no poder las mercancías ser incorporadas al circuito económico – legal- de los Estados miembros. Además, como veremos, la confiscación y decomiso de las mercancías se regula como una de las causas de extinción de una deuda aduanera (artículo 233 d) CAC y 124.1 e) CAU).

4. EL LUGAR EN EL QUE SE ORIGINA LA DEUDA ADUANERA POR INCUMPLIMIENTO Y LAS AUTORIDADES COMPETENTES PARA SU RECAUDACIÓN

4.1. REGLAS PARA DETERMINAR EL LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

En las deudas aduaneras nacidas por incumplimiento, el lugar de realización del hecho imponible se rige de acuerdo con las siguientes reglas (artículo 87 CAU y 215 CAC):

- 1ª. El lugar en que se produzcan los hechos de los que derive la deuda aduanera.
- 2ª. Si no es posible determinar dicho 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.
- 3ª. Regla especial para mercancías incluidas en un régimen aduanero que no ha sido ultimado o si el depósito temporal no terminó correctamente. En estos casos, si no puede determinarse el lugar conforme a los criterios anteriores, se considera que la deuda nace en alguno de los siguientes lugares: a) donde las mercancías hayan sido incluidas en el régimen de que se trate o introducidas en el territorio aduanero con arreglo a dicho régimen o b) donde las mercancías hayan estado en depósito temporal.
- 4ª. Si las autoridades aduaneras tienen información que les permita comprobar que la deuda pudo haber nacido en varios lugares, se considera que la deuda aduanera ha nacido en el primero de ellos.
- 5ª. Regla especial para deudas inferiores a 10.000 euros (5.000 en el CAC). Si una autoridad aduanera comprueba que una deuda de esta cuantía nació en otro Estado miembro, se considera que el hecho imponible se ha realizado en el Estado miembro en que se efectuó la verificación.

4.2. LA COMPETENCIA TERRITORIAL EN MATERIA DE RECAUDACIÓN

El lugar en el que se origina la deuda aduanera tiene gran importancia a los efectos de determinar las autoridades competentes para su recaudación. Así, las reglas analizadas en el epígrafe anterior no establecen las condiciones previas para el nacimiento de la deuda sino que tienen por objeto “determinar la competencia territorial en materia de recaudación del importe de la deuda aduanera”²⁹. En relación con esta cuestión debemos destacar dos pronunciamientos del TJUE. Por un lado, la sentencia Laki³⁰, sobre el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento de las obligaciones del régimen de importación temporal con exención total de derechos (el camión de la empresa no disponía de autorización para el transporte de mercancías en Austria). Por otro, la sentencia M & M³¹, sobre la determinación del lugar en el que se origina una deuda por incumplimiento cuando las infracciones o irregularidades se han producido en varios Estados miembros.

En Laki se trataba de determinar si la utilización indebida de dicho vehículo se producía donde se habían cargado las mercancías (Suecia) o donde el vehículo circulaba sin permiso y se había producido la descarga de éstas (Austria). La determinación de las autoridades competentes para recaudar los derechos de importación dependía del lugar en que se considerara producida la utilización indebida del vehículo. En Laki se consideró que la irregularidad en la utilización del vehículo se originó en el momento en que atravesó la frontera del Estado miembro por el que circulaba infringiendo la normativa nacional en materia de transporte (Austria), con independencia del origen o destino final de las mercancías (ap. 36 y 41). La sentencia Laki es el resultado, por un lado, de la doctrina del TJUE en relación con el concepto de irregularidad que da lugar a una deuda aduanera por incumplimiento (Wandel³²) y, por otro, de las condiciones en las que la utilización de un vehículo puede beneficiarse del régimen de importación temporal con exención total de derechos (Siig³³). En Wandel, el TJUE señaló que a efectos del nacimiento de una deuda aduanera, la mera intención de utilizar una mercancía sin sujetarse a las condiciones del régimen de importación temporal, no constituía en sí misma una infracción siempre y cuando esa intención no se materializara en un acción u omisión que constituyera objetivamente una infracción de las normas aplicables (ap. 48). En Siig, el TJUE declaró que el elemento determinante no era el destino de las mercancías ni las intenciones eventuales del transportista, sino el transporte de las mismas (ap. 20). Por tanto, en Laki se concluyó que las autoridades competentes para recaudar los derechos de importación eran las autoridades del Estado miembro en el que las mercancías se descargaron de forma ilegal, es decir, donde se cometieron las irregularidades que dieron lugar al nacimiento de la deuda aduanera.

Por su parte, la doctrina M & M (ap. 28-35) consolida una importante jurisprudencia sobre las autoridades competentes para recaudar una deuda aduanera cuando los incumplimientos han tenido lugar en Estados miembros diferentes³⁴. En estos casos, la competencia para recaudar la deuda corresponde al Estado miembro en cuyo territorio

²⁹ STJUE de 13 de diciembre de 2007, *Road Air Logistic Customs*, C-526/06, ap. 26.

³⁰ STJUE de 16 de junio de 2011, *Laki*, C-351/10.

³¹ STJUE de 3 de abril de 2008, *Militzer & Münch*, C-230/06.

³² STJUE de 1 de febrero de 2001, *D. Wandel*, C-66/99.

³³ STJUE de 15 de diciembre de 2004, *Siig*, C-272/03.

³⁴ SSTJUE de 14 de noviembre de 2002, *SPKR*, C-112/01, ap. 35; de 20 de enero de 2005, *Honeywell Aerospace*, C-300/03, ap. 21 y de 14 de abril de 2005, *Comisión/Alemania*, C-104/02, ap. 86.

se cometió la primera infracción o irregularidad que pueda calificarse de sustracción a la vigilancia aduanera. Si no puede determinarse el lugar de la infracción o irregularidad, la normativa aduanera permite atribuir al Estado miembro del que dependa la oficina de partida la competencia para proceder a la recaudación de los derechos de aduana. Corresponde a los jueces nacionales decidir si puede o no determinarse el lugar en que se cometió la primera infracción o irregularidad. Se establece así una presunción de competencia *iuris tantum* a favor del Estado miembro del que dependa la oficina de partida. Esta presunción solo puede destruirse a favor de la competencia de otro Estado miembro si se demuestra que la primera infracción o irregularidad se cometió efectivamente en el territorio de este último. Esta prueba debe presentarse a satisfacción de las autoridades del Estado miembro del que dependa la oficina de partida conforme al procedimiento y plazos previstos (artículos 365 bis y 450 bis RACAC).

5. LA CONDICIÓN DE DEUDOR ADUANERO

De acuerdo con las categorías de nuestro Derecho interno, los deudores aduaneros son sujetos pasivos en virtud del artículo 36.1 LGT³⁵. En la normativa aduanera se considera deudor a “toda persona responsable de una deuda aduanera” (artículo 5.19 CAU y 4.12 CAC) y se regulan expresamente los supuestos en los que una persona adquiere dicha condición. El TJUE ya señaló en *Spedition Ulustrans*³⁶ que la evolución de la normativa aplicable permitía deducir que el legislador de la Unión había deseado determinar las personas que tenían la condición de deudor aduanero a fin de garantizar cada vez mayor grado de armonización (ap. 32) y que, por tanto, se habían pretendido establecer de forma exhaustiva los requisitos para determinar dicha condición (ap. 39). Esta jurisprudencia permite concluir que los Estados miembros no pueden crear categorías de deudores aduaneros que no se ajusten al Derecho de la Unión³⁷. La normativa de la Unión regula las personas que adquieren la condición de deudor en función del origen de la deuda aduanera, siendo necesario distinguir los diferentes hechos imponderables analizados en el apartado anterior. De este modo, para analizar la figura del deudor aduanero nos referiremos, por un lado, a la introducción regular de las mercancías a través de su inclusión en un régimen aduanero (despacho a libre práctica e importación temporal) y, por otro, al nacimiento de la deuda en caso de incumplimiento de determinadas obligaciones o condiciones previstas en la normativa aduanera.

5.1. INCLUSIÓN DE LAS MERCANCÍAS EN UN RÉGIMEN ADUANERO

En relación con este hecho imponderable es posible distinguir varios supuestos a fin de analizar las personas que tienen la condición de deudor aduanero (artículo 77.3 CAU y 201.3 CAC):

- Regla general. La condición de deudor recae en el declarante. De acuerdo con las definiciones del CAU, 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). Por

³⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³⁶ STJUE de 23 de septiembre de 2004, *Spedition Ulustrans*, C-414/02. Este criterio se reitera en abundantes pronunciamientos (vid. por todos Jestel, ap. 12 y jurisprudencia allí citada).

³⁷ Vid. Ibáñez Marsilla, S., “Novedades en la regulación del derecho a efectuar declaraciones en aduana y en la figura del representante aduanero”, *Tribuna Fiscal*, núm. 237, 2010, p. 21.

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.

- Representación indirecta. 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 y 5.1 CAC). La representación es indirecta cuando el representante actúa en su propio nombre pero por cuenta de otra persona (artículo 18.1 CAU). En este caso, la condición de deudor recae también en la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana. Esto significa que en caso de representación indirecta, son deudores aduaneros tanto el representante (declarante) como su representado, siendo ambos sujetos pasivos en el sentido del artículo 36.1 LGT.

- Informaciones falsas. Por último, se regula la condición de deudor cuando la declaración en aduana haya sido formulada sobre la base de una información que lleve a no percibir todos o parte de los derechos exigibles. En tal caso, se establece que también será deudor la persona que suministró dicha información y que supiera o debiera razonablemente saber que la misma era falsa.

5.2. INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA ADUANERA

En los artículos 202-205 CAC se regula la figura del deudor aduanero en cada uno de los casos de incumplimiento que originan una deuda aduanera: introducción irregular de mercancías (artículo 202.3), sustracción a la vigilancia aduanera (artículo 203.3) o incumplimiento de determinadas obligaciones y condiciones en el ámbito de los regímenes aduaneros (artículos 204.3 y 205.3). El CAU refunde estas normas en una sola (artículo 79, apartados 3 y 4) sin que se produzcan cambios significativos en la determinación de las personas que adquieren la condición de deudor por incumplimiento. La regulación del CAU distingue entre obligaciones y condiciones y establece un supuesto particular para los casos de suministro de informaciones falsas a las autoridades aduaneras. Tanto el CAC como el CAU determinan de forma amplia y exhaustiva las personas que tienen la condición de deudor aduanero. De acuerdo con la nueva regulación-refundición del CAU podemos distinguir tres supuestos:

- Incumplimiento de una obligación. La condición de deudor aduanero puede recaer en cualquiera de las siguientes personas:

a) Toda persona a la que se hubiera exigido el cumplimiento de las obligaciones en cuestión.

b) Toda persona que supiera o debiera razonablemente haber sabido que no se había cumplido una obligación con arreglo a la legislación aduanera y que, además, hubiera actuado por cuenta de la persona que estaba obligada a cumplir la obligación o hubiera participado en el acto que condujo al incumplimiento de la obligación.

c) Toda persona que hubiera adquirido o poseído las mercancías en cuestión y que supiera o debiera razonablemente haber sabido en el momento de adquirir o recibir las mercancías que no se había cumplido una obligación establecida por la legislación aduanera.

- Incumplimiento derivado de una condición. Cuando el incumplimiento derive de una condición se considera deudor a la persona que deba cumplir las condiciones cuyo incumplimiento ha dado lugar a la deuda aduanera. La condición puede referirse a 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.

- Informaciones falsas. Al igual que se establece en relación con el primero de los hechos imponderables comentados (inclusión de mercancías en un régimen aduanero), cuando se presente una declaración en aduana respecto de uno de los regímenes aduaneros y se suministre a las autoridades cualquier información relativa a las condiciones que regulan la inclusión de las mercancías en ese régimen aduanero, de modo que ello conduzca a la no percepción de la totalidad o parte de los derechos exigibles, el deudor será también la persona que suministró la información requerida para formular la declaración en aduana y que sabía o debería razonablemente haber sabido que dicha información era falsa.

6. LA PROBLEMÁTICA ESPECIAL DE LA DETERMINACIÓN DEL DEUDOR EN LOS CASOS DE INCUMPLIMIENTO

6.1. LOS DEUDORES POR INCUMPLIMIENTO

Tras el examen de los supuestos analizados en el apartado anterior, podemos concluir que una persona adquiere la condición de deudor aduanero por incumplimiento 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.

1º Una persona adquiere la condición de deudor aduanero cuando es el *realizador o responsable directo del incumplimiento*. Así sucede, por ejemplo, cuando una persona introduce irregularmente mercancías, sustrae éstas a la vigilancia aduanera o incumple obligaciones o condiciones de las que es responsable. Se trata de una responsabilidad que podríamos calificar de objetiva y que tiene su fundamento en la protección de los intereses financieros de la Unión y de los Estados miembros. En el asunto Pascoal³⁸ el TJUE señaló que la responsabilidad del sujeto pasivo de la deuda aduanera era una situación jurídica claramente definida que permitía al operador conocer los riesgos inherentes al mercado y que formaba parte de las circunstancias que un importador debía considerar al celebrar un contrato (ap. 52). Por tanto, exigir a un importador de buena fe el pago de los derechos devengados por una mercancía en relación con la cual el exportador cometió una infracción aduanera, no resulta contrario a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad ni a ningún otro principio general del Derecho (ap. 54).

³⁸ STJUE de 17 de julio de 1997, Pascoal & Filhos/Fazenda Pública, C-97/95.

En este sentido, en el asunto M & M³⁹ se consideró responsable al comisionista de aduanas, como obligado principal, de las consecuencias de una operación de tránsito comunitario externo viciada por un fraude que no le era imputable (la mercancía no había llegado a su destino, debido a un fraude al que era ajena la sociedad comisionista y en el que podrían haber sido cómplices miembros del personal de las aduanas italianas). El TJUE señaló que no era contrario al principio de proporcionalidad el hecho de que el obligado principal lo fuera de buena fe ni que la infracción derivara de un fraude que le era ajeno. De no ser así, el obligado principal ya no se sentiría tan firmemente incentivado para garantizar que las operaciones de tránsito se desarrollen correctamente (ap. 49). Por tanto, considerar al comisionista de aduanas responsable de la deuda aduanera, en su calidad de obligado principal, no se estimó contrario al principio de proporcionalidad, ni siquiera a pesar de que la deuda aduanera fuera en aquel caso muy superior a la remuneración que percibía por sus servicios. Estamos así ante un supuesto objetivo de la condición de deudor aduanero. Este planteamiento, cuyo fundamento no es otro que garantizar la recaudación de la deuda aduanera aunque sea en perjuicio de operadores de buena fe, ha sido criticado por la doctrina debido a las dificultades y riesgos que entraña para los importadores⁴⁰. No obstante, como fórmula de reparación del perjuicio causado y a fin de reestablecer el justo equilibrio entre los intereses financieros de la UE y las situaciones particulares de los importadores, debemos referirnos a la posibilidad que ofrece el ordenamiento aduanero – y que también se indicó en M & M (ap. 50)- de acudir a la vía de la condonación por equidad, siempre que se pueda demostrar la ausencia de fraude y negligencia manifiesta por parte del interesado.

2º Una persona también puede adquirir la condición de deudor aduanero debido a su *participación o implicación en el incumplimiento* que origina la deuda. En estos casos se exige no solamente un requisito de carácter objetivo (la participación en el incumplimiento) sino también un requisito subjetivo (que sabía o debía saber que se trataba de un incumplimiento). En la jurisprudencia *Spedition Ulustrans* (ap. 29) se apuntó sucintamente la diferencia entre el caso en el que un empresario procedía a la introducción irregular y aquel otro en el que participaba en dicha introducción con carácter subjetivo (sabiendo o debiendo haber sabido). La determinación de la participación o implicación de determinadas personas en el nacimiento de la deuda aduanera y, especialmente, el análisis del requisito subjetivo que se exige en tales casos es objeto de estudio en la jurisprudencia *Jestel*, que dada su importancia analizamos con detalle en el siguiente epígrafe.

6.2. LA PARTICIPACIÓN EN LOS ACTOS QUE ORIGINAN EL INCUMPLIMIENTO

Las personas que participan en la introducción de mercancías o en los actos posteriores a la misma, sabiendo o debiendo saber razonablemente que se trata de un incumplimiento, tienen la condición de deudores aduaneros (artículo 79 CAU y 202,

³⁹ STJUE de 3 de abril de 2008, *Militzer & Münch*, C-230/06.

⁴⁰ Vid. Grau Ruiz, M. A., “La asistencia mutua en materia de recaudación de derechos de aduana”, *Impuestos*, I/1999, pp. 1044 y 1045.

203 y 205 CAC). La sentencia Jestel⁴¹ interpreta en qué casos se debe considerar que una persona ha participado en el acto que condujo al incumplimiento y consolida una importante doctrina ya iniciada en pronunciamientos anteriores (Spedition Ulustrans). El caso se refería a la actuación del Sr. Jestel como intermediario para la conclusión de los contratos de venta a través de Internet (eBay) y su posible participación en la introducción irregular de las mercancías. La especialidad de este asunto consistía en que la introducción irregular de las mercancías se realizó a través de Internet y la irregularidad en cuestión tuvo lugar en el ámbito del tráfico postal. Por ambas circunstancias, el AG (Sr. Cruz Villalón) apuntó que la solución de este litigio podía afectar a un número potencialmente elevado de personas, debido al desarrollo sin precedentes de los intercambios por correspondencia realizados a través de Internet (ap. 1). La cuestión fundamental era si podía considerarse que una persona había participado en la introducción irregular de mercancías aunque no hubiera contribuido directamente a la misma, sino por el hecho de haber actuado como intermediaria en la conclusión de los contratos de venta de las mercancías. En Jestel (ap. 15), el TJUE indicó que la calificación como deudor se subordinaba a dos condiciones: una objetiva (la participación en dicha introducción) y otra subjetiva (que la persona haya participado a sabiendas en las operaciones de introducción irregular). Veamos en qué consiste cada una de ellas.

6.2.1. Condición objetiva

Se puede considerar que han participado en una introducción irregular las personas que de alguna forma han tomado parte en la misma (ap. 16). El TJUE, siguiendo las conclusiones del AG, indicó que el legislador no precisaba que esta disposición tuviera que referirse solamente a personas que participaran de forma directa (ap. 17). Se trataría en definitiva de un concepto amplio en el que también tendrían cabida las personas implicadas en actos ligados a esa introducción. Aplicando estos planteamientos, el TJUE observó que tanto la conclusión de los contratos de venta celebrados por Jestel como la entrega de las mercancías objeto de ellos constituían elementos de una sola operación: la venta de esas mercancías. Por consiguiente, consideró que el Sr. Jestel, sin contribuir de forma directa a la introducción irregular y habiendo actuado como intermediario, había participado en dicha introducción (ap. 18).

6.2.2. Condición subjetiva

La condición subjetiva consiste en analizar si es necesario que la persona tenga la certeza de que esa mercancía se va a introducir irregularmente o si basta con que se imagine esa contingencia. El TJUE ya señaló la importancia de este elemento subjetivo en anteriores pronunciamientos para indicar que la condición de deudor no podía extenderse automáticamente a un empresario por la introducción irregular de mercancías de su empleado (Spedition Ulustrans, ap. 25). En ese mismo asunto, se consideró que aunque la introducción irregular no fuera imputable al empresario, sino que resultaba de un acto de un empleado, el empresario podía ser deudor de la deuda aduanera (solo o solidariamente con su empleado) si había participado en dicha introducción. El TJUE indicó que esto podía ocurrir, en particular, si la introducción

⁴¹ STJUE de 17 de noviembre de 2011, Jestel, C-454/10.

irregular se había efectuado con los medios o el personal de su empresa y, por otra parte, si el empresario sabía o debía razonablemente saber que tal operación de introducción era irregular (ap. 30). En esta línea, en *Jestel* el TJUE afirmó que la condición subjetiva tenía su fundamento en el hecho de que las personas que habían participado en la introducción irregular “sabían o debían saber razonablemente que era irregular”, es decir, “que tenían conocimiento o debían tenerlo razonablemente de la existencia de una o varias irregularidades” (ap. 20). Como es habitual en estos casos, el TJUE proporcionó algunos indicios destinados a orientar a los jueces nacionales en su apreciación, indicando que era necesaria una apreciación global de las circunstancias y que el comportamiento que se debía valorar era el de un operador perspicaz y diligente (ap. 22). En particular, de la jurisprudencia *Jestel* se pueden extraer los siguientes factores para determinar la condición subjetiva de un intermediario (ap. 24-26):

a) Actuación. Saber si el intermediario llevó a cabo todas las gestiones que se podían esperar razonablemente de él para asegurarse que las mercancías en cuestión no se introducirían de forma irregular y, en especial, si informó al proveedor de su obligación de declararlas en aduana.

b) Conocimiento. Conocer las informaciones que estaban a disposición del intermediario o de las que debía razonablemente tener conocimiento, en especial, en virtud de sus obligaciones contractuales. En este contexto es relevante saber si los derechos de importación que debían pagarse se indicaban en los contratos de venta o en otros documentos a disposición del intermediario, de modo que reflejaran que la introducción de las mercancías en el territorio aduanero se realizaba de forma regular.

c) Frecuencia o habitualidad de las operaciones. Determinar el período durante el que el intermediario realizó sus prestaciones para el vendedor de las mercancías en cuestión. En efecto, si el intermediario realizó sus prestaciones durante un largo período de tiempo se considera poco probable que no tuviera ocasión de llegar a conocer las prácticas de ese vendedor en relación con la entrega de las mercancías.

En resumen, un intermediario, que no ha participado directamente en la introducción irregular de las mercancías, puede ser deudor si concurre además un elemento subjetivo: que sabía o debía saber razonablemente que la introducción era irregular. Puesto que esta condición se relaciona con apreciaciones de hecho, corresponde a los jueces nacionales determinar en cada caso si la misma concurre en el litigio de que se trate, si bien, teniendo en cuenta los criterios comentados que derivan de la jurisprudencia *Jestel*. Estamos de acuerdo con IBÁÑEZ MARSILLA⁴² cuando afirma que esta doctrina genera una cierta inquietud (incluso, diríamos, inseguridad jurídica) entre los operadores que actúan como intermediarios en la venta de mercancías importadas, puesto que cumpliendo las condiciones establecidas en *Jestel* podrían ser considerados deudores aduaneros. Así, por un lado, estos operadores tendrán que valorar en cada caso su implicación en dicha venta (condición objetiva) y, por otro, deberán tener en cuenta los procedimientos establecidos en sus relaciones con proveedores a fin de acreditar su diligencia en caso de que les fuera requerida (condición subjetiva)⁴³.

⁴² 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”, ob. cit., pp. 113 y 114.

⁴³ Ídem.

6.3. EL MOMENTO EN EL QUE SE COMETEN LAS IRREGULARIDADES

Como hemos visto, se consideran deudores aduaneros las personas a las que resulte exigible el cumplimiento de las obligaciones o condiciones cuya inobservancia ha dado lugar a una deuda aduanera (artículo 79 CAU y 202-205 CAC). En este sentido, el momento en el que se cometan las irregularidades que originan la deuda puede ser relevante a efectos de determinar la persona en la que recae la condición de deudor aduanero. En Döhler⁴⁴ y Eurogate⁴⁵, las irregularidades que dieron lugar al nacimiento de la deuda se cometieron cuando las mercancías ya habían recibido un destino aduanero. Por ello, se consideró que el deudor era la persona que debía llevar a cabo las obligaciones que implicaban la utilización del régimen aduanero en cuestión: el perfeccionamiento activo en Döhler y el depósito aduanero en Eurogate. Por el contrario, en Codirex⁴⁶, las irregularidades se produjeron cuando las mercancías todavía se encontraban en depósito temporal, debiendo analizarse si ya habían recibido un destino aduanero en el momento del levante de las mismas⁴⁷. En este sentido en Codirex se plantearon dos posibilidades en el momento de la sustracción a la vigilancia aduanera de las mercancías controvertidas. Una, que las mercancías ya estuvieran incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo, en cuyo caso, el deudor sería el titular de dicho régimen. Otra, que las mercancías no estuvieran aún incluidas en dicho régimen sino que siguieran en depósito temporal, en cuyo caso, el deudor sería la persona que estuviera en posesión de las mercancías, después de su descarga, para proceder a su traslado o almacenamiento.

Planteado el asunto en estos términos, el TJUE se pronunció en Codirex sobre el momento en que terminaba el depósito temporal de una mercancía y ésta pasaba a incluirse en el régimen de tránsito comunitario externo. El problema se plantea porque el código aduanero no define con precisión el momento en que finaliza el depósito temporal ni el momento en el que se inicia el régimen de tránsito comunitario externo. Así, aplicando la jurisprudencia Wandel, se infirió que dichas mercancías permanecían en depósito temporal hasta que se les concediera el levante y que solo cambiaban de estatuto aduanero cuando eran las autoridades quienes concedían dicho levante (Codirex, ap. 36-38). De la jurisprudencia Codirex y de las disposiciones pertinentes del CAC (artículos 50 y 4, números 15, 16 y 20), podemos extraer los siguientes planteamientos. Primero, la mera admisión de la declaración no basta para que finalice el depósito temporal. Segundo, las mercancías presentadas en aduana se consideran en depósito temporal a partir de dicha presentación y hasta que reciban un destino aduanero. Tercero, la inclusión de una mercancía en un régimen aduanero constituye ya un destino aduanero. Cuarto, el levante se define como la puesta a disposición de una mercancía a los fines previstos en el régimen aduanero a que esté sometida. En aplicación de estos criterios, en Codirex se declaró que las mercancías controvertidas permanecían en depósito temporal hasta que estuvieran sujetas al tránsito comunitario externo; siendo necesario para ello que se reunieran todas las condiciones de dicho

⁴⁴ STJUE de 6 de septiembre de 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10.

⁴⁵ STJUE de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution, C-28/11.

⁴⁶ STJUE de 27 de junio de 2013, Codirex Expeditie, C-542/11.

⁴⁷ Vid. en este sentido las conclusiones del AG (Sr. Niilo Jääskinen) en Codirex, nota 4.

tránsito (ap. 47-50)⁴⁸. Cuando las mercancías reúnan las condiciones de inclusión en el régimen aduanero controvertido, las autoridades aduaneras concederán el levante de las mismas en cuanto se hayan comprobado, o admitido sin comprobación, los datos de la declaración (ap. 52). Por el contrario, cuando se constaten deficiencias al comprobar las declaraciones, no se respeten las obligaciones derivadas de la adopción de las medidas de identificación o no se deposite la garantía exigida, las mercancías no podrán ser objeto de tránsito comunitario externo. La necesidad o la posibilidad por parte de las autoridades aduaneras de aplicar las medidas de comprobación, identificación o garantía, no permite considerar que con la mera admisión de la declaración en aduana se cumplan todas las condiciones del régimen de tránsito comunitario externo (ap. 53).

A la luz de estas consideraciones, en Codirex se concluyó que las mercancías que habían sido objeto de una declaración aduanera admitida por las autoridades para su inclusión en el régimen de tránsito comunitario externo y que tenían el estatuto de mercancías en depósito temporal, se incluían en dicho régimen aduanero y, por tanto, recibían un destino aduanero desde el momento de la concesión del levante de las mismas (ap. 55). Recordemos que el CAU considera deudor por incumplimiento, entre otras, a toda persona a la que se le exija el cumplimiento de las obligaciones en cuestión (artículo 79.3 a)). En este sentido, pero de forma más concreta y en relación con la sustracción de mercancías a la vigilancia aduanera, el CAC atribuye la condición de deudor a la persona que deba cumplir las obligaciones que implique la permanencia en depósito temporal de una mercancía o la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre dicha mercancía (artículo 203.3, cuarto guión). Por este motivo, si las mercancías se pierden cuando tienen el estatuto de mercancías en depósito temporal, la condición de deudor podrá recaer en la persona que debía cumplir las obligaciones relativas al depósito temporal de las mercancías. Si, por el contrario, las mercancías se pierden cuando ya están incluidas en un régimen aduanero de tránsito comunitario externo, la condición de deudor podrá recaer en la persona que debía cumplir las obligaciones relativas a la utilización de dicho régimen aduanero. En consecuencia, las cuestiones que se plantearon en la sentencia Codirex relativas al momento en el que se inicia un régimen aduanero, despliegan también sus efectos sobre la determinación de la persona que tiene la condición de deudor aduanero en función del momento en el que las mercancías hayan sido sustraídas a la vigilancia aduanera.

7. EL REPRESENTANTE ADUANERO

7.1. CONCEPTO Y MODALIDADES DE REPRESENTACIÓN

⁴⁸ Según el TJUE estas condiciones eran básicamente las siguientes: 1ª verificar las declaraciones en aduana (artículo 68 CAC), 2ª tomar las medidas de identificación de las mercancías controvertidas (artículos 71-73 CAC) y 3ª exigir la constitución de una garantía de pago de la eventual deuda aduanera (artículo 91 CAC). En cuanto a la primera condición, el TJUE señaló que después de haberse admitido la declaración en aduana, las autoridades podían efectuar una comprobación de las declaraciones admitidas por ellas mismas mediante controles documentales o examen de las mercancías. En lo que concierne a la segunda condición, el TJUE recordó como las autoridades precintaron el contenedor a fin de garantizar el respeto de la regularidad del tránsito comunitario externo. Por último, en cuanto a la tercera condición, el TJUE reiteró las siguientes cuestiones: la obligación de presentar la garantía para asegurar el pago de la deuda que pueda surgir por tales mercancías, la necesidad de que éstas se presenten intactas en la oficina aduanera en el plazo señalado y el respeto de las medidas de identificación que hayan sido adoptadas.

El representante aduanero se define 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 y 5.1 CAC). Toda persona tiene derecho a nombrar un representante aduanero⁴⁹. La figura del representante se encuentra básicamente en los artículos 18 y 19 CAU (artículo 5 CAC) en los que se regulan cuestiones como las modalidades de representación, la prueba del poder de representación o las condiciones en las que un representante puede prestar servicios en un Estado miembro. En nuestro Derecho, el representante aduanero se regula en el R.D. 335/2010, de 19 de marzo, en el que están previstos los requisitos necesarios para actuar como representante aduanero y los medios para acreditar la representación. Esta norma suprime la reserva de la representación directa que existía a favor de los agentes de aduanas y exige una serie de requisitos genéricos para actuar como representante aduanero, tanto en régimen de representación directa como indirecta⁵⁰.

El código aduanero no se refiere al concepto de agente de aduanas⁵¹, si bien debemos considerarlo como un representante aduanero y distinguirlo del propio importador, tal y como indicó el TJUE en la sentencia *Trespa*⁵². El hecho de que la normativa aduanera hiciera referencia alternativamente a “la persona que importe o haga importar”, significa que cabe importar mercancías por medio de un representante, pero la persona “que hace importar” es en todo caso el propio importador (ap. 49 y 50). La persona que importa las mercancías no puede ser otra más que el propio importador y no el representante. También puede suceder que el propio agente de aduanas, cuando no declare que actúa como tal o cuando declarándolo no tenga poder de representación para ello, sea considerado un importador (ap. 54). Así pues, un agente de aduanas que despacha mercancías por cuenta del importador “es el representante de éste ante las autoridades aduaneras (...), mientras que el importador es la persona que hace importar las mercancías para su despacho a libre práctica (...)” (ap. 73).

La representación aduanera puede ser de dos clases:

- Representación directa. El representante aduanero actúa en nombre y por cuenta de otra persona.
- Representación indirecta. El representante aduanero actúa en su propio nombre pero por cuenta de otra persona.

⁴⁹ El concepto de persona en el Derecho aduanero comprende tanto personas físicas, jurídicas, como cualquier asociación de personas que no sea una persona jurídica pero cuya capacidad para realizar actos jurídicos esté reconocida por el Derecho de la Unión o el nacional (artículo 5.4 CAU y 4.1 CAC). Por tanto, se reconoce el derecho de todas a ellas a nombrar un representante aduanero.

⁵⁰ Vid. Ibáñez Marsilla, S., “Novedades en la regulación del derecho a efectuar declaraciones en aduana y en la figura del representante aduanero”, ob. cit., pp. 21-23.

⁵¹ El CAC indica que los Estados miembros pueden limitar el derecho a efectuar declaraciones con arreglo a las modalidades de representación (directa e indirecta) de forma que el representante deba ser un agente de aduanas en el ejercicio de su profesión en dicho país (artículo 5.2). Por su parte, el CAU solamente se refiere al agente cuando define el concepto de comisión de compra como el importe pagado por un importador a un agente por referirlo en la compra de las mercancías objeto de valoración (artículo 5.41).

⁵² STJUE de 6 de noviembre de 2008, *Trespa International*, C-248/07, ap. 40.

La importancia de actuar de una u otra forma radica en que la normativa aduanera establece que, en caso de representación indirecta, el representante es deudor solidario de la deuda aduanera junto con la persona por cuya cuenta se haga la declaración (artículos 77.3 y 84 CAU y 201.3 CAC). Esto significa que cuando el declarante actúa como representante indirecto del importador, tanto el propio representante (declarante) como su representado (importador) son deudores solidarios. Por ello, la Administración puede dirigir la acción de cobro indistintamente contra cualquiera de ellos, sin que sea necesario un procedimiento de derivación de responsabilidad puesto que no hay un deudor principal y un responsable sino codeudores o coobligados. Ambos tienen la condición de sujeto pasivo de acuerdo con las categorías de nuestro Derecho interno (artículo 36.1 LGT). En este sentido se ha pronunciado también la DGT en una consulta de 12 de septiembre de 2013 (0019-13), en el caso de un transitario que actuaba en la modalidad de representación indirecta: “el transitario, sujeto pasivo y deudor de los derechos de importación está obligado, junto con el importador, al pago de la deuda aduanera, sin que esto pueda quedar desvirtuado por las relaciones comerciales entre el transitario y su cliente, que son estrictamente de derecho privado y no pueden afectar a la obligación del pago de la deuda aduanera que surge de la importación”.

7.2. LA PRUEBA DEL PODER DE REPRESENTACIÓN

El representante aduanero tiene obligación de declarar ante las autoridades aduaneras que actúa en condición de representante e indicar si dicha representación es directa o indirecta (artículo 19.1 CAU y 5.4 CAC). La prueba del poder de representación tiene su importancia a los efectos de determinar la condición de deudor aduanero. Si la persona omite declarar que está actuando como representante aduanero o declara estar actuando en tal condición sin poseer un poder de representación, se considera que actúa en su propio nombre y por cuenta propia. En consecuencia, las autoridades pueden exigir a la persona que actúe como representante la prueba del poder de representación que le haya otorgado la persona representada. No obstante, cuando se trata de un representante que realiza actos y formalidades con carácter habitual, las autoridades no deben exigirle que presente en cada ocasión la prueba del poder de representación, pero sí que esté en condiciones de presentarla a petición de las autoridades. En nuestro Derecho, el artículo 5 del RD 335/2010, de 19 de marzo, establece los medios por los que se puede acreditar la representación en aduanas (documento público o privado con firma legitimada notarialmente; comparecencia personal ante el órgano competente; documento normalizado de representación o documento emitido por medios electrónico que cumpla con las debidas garantías y requisitos).

7.3. EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES DE REPRESENTACIÓN EN OTRO ESTADO MIEMBRO

Los representantes aduaneros deben estar establecidos en el territorio aduanero de la Unión, salvo que actúen por cuenta de personas que no tengan la obligación de estar establecidas en dicho territorio (artículo 18.2 CAU y 5.3 CAC). Se reconoce a los Estados miembros la facultad de determinar las condiciones que debe cumplir un representante aduanero para prestar servicios tanto en el Estado miembro en el que está establecido como en otro Estado miembro. El CAU establece como requisitos

fundamentales para que un representante preste servicios en otro Estado miembro los siguientes:

- a) Inexistencia de infracciones graves o reiteradas de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, en particular que no haya habido condena alguna por un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante
- b) Un nivel adecuado de competencia o de cualificaciones profesionales directamente relacionadas con la actividad que ejerza (artículos 18.3 y 39, letras a y d, CAU).

Además de estos dos requisitos, se reconoce la facultad de los Estados miembros para establecer otros criterios adicionales pero que, en todo caso, deben ser menos estrictos. En nuestro Derecho, los dos requisitos mencionados son los que están previstos para que un representante aduanero establecido legalmente en otro Estado miembro de la UE pueda ejercer como representante en España (artículo 4 RD 335/2010).

8. LA SOLIDARIDAD DE DEUDORES

8.1. LA CO-OBLIGACIÓN EN EL PAGO DE LA DEUDA ADUANERA

Debido a los distintos supuestos de deudor aduanero puede suceder que con respecto a una misma deuda aduanera concurren varios deudores (por ejemplo, en los supuestos de representación indirecta, informaciones falsas o en las deudas por incumplimiento). En tales casos, se establece una obligación conjunta y solidaria de todos ellos respecto del importe total de la deuda (artículo 84 CAU y 213 CAC). Si trasladamos este supuesto de concurrencia de deudores a las categorías de nuestro Derecho interno, debemos preguntarnos si se trata de un caso de responsabilidad solidaria o de un supuesto de solidaridad de obligados tributarios del artículo 35.7 LGT. Esta última opción parece la más coherente de acuerdo con el significado de la categoría de deudor aduanero y debido a la falta de referencia en la normativa aduanera de la Unión a la figura del responsable.

No estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria del representante aduanero ya que no existe un deudor principal y un responsable, sino que ambos (declarante y representante indirecto) son deudores aduaneros y ambos están co-obligados al pago de la deuda aduanera⁵³. El representante se sitúa en la misma situación que el declarante ya que se trata de una auténtica obligación solidaria que no debe confundirse con la responsabilidad solidaria que afecta a la fase recaudatoria y exige un procedimiento de derivación de responsabilidad⁵⁴. La doctrina administrativa también ha señalado que se trata de una responsabilidad directa y no de una derivación de responsabilidad. De este modo, el TEAC afirma que la Administración tributaria puede dirigirse directamente al obligado al pago, es decir, tanto al comitente como al agente de aduanas, exigiéndole el ingreso de la deuda sin que sea necesario seguir el procedimiento de derivación de responsabilidad, por lo que una vez notificada al agente la correspondiente providencia

⁵³ Vid. Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., pp. 55 y 58.

⁵⁴ Vid. Nicolau Reig, N. y Gené, R., "La consideración como codeudor solidario del agente de aduanas: ¿un ataque al principio de capacidad económica?", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 872, 2013.

de apremio y transcurrido el plazo para el ingreso de la deuda sin haberlo efectuado, puede procederse directamente a ejecutar el aval⁵⁵. Por tanto, en el Derecho aduanero de la Unión no se contempla la categoría del responsable (ni solidario ni subsidiario) ni del deudor principal, sino que se utiliza la figura del deudor aduanero, pudiendo existir al mismo tiempo varios deudores aduaneros de una misma deuda aduanera, no como responsables sino como co-obligados.

En el Derecho español la responsabilidad del agente de aduanas ha sido siempre una cuestión conflictiva al tener que adaptar la normativa interna al ordenamiento de la Unión. El origen de la polémica es que la normativa interna española siempre se ha referido a la responsabilidad solidaria y subsidiaria de los agentes de aduanas según las modalidades de representación, mientras que el Derecho de la Unión nunca ha contemplado expresamente la figura del responsable aduanero en términos comparables a nuestra responsabilidad tributaria⁵⁶. La cuestión ha ido evolucionando desde la incorporación de nuestro país a la UE y ha atravesado distintas etapas en las que se ha discutido la compatibilidad de nuestro Derecho con las disposiciones comunitarias. Aunque no vamos a referirnos a esta evolución normativa⁵⁷, si debemos recordar la modificación más reciente que tuvo lugar en nuestro ordenamiento para adaptar al Derecho de la Unión el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los agentes y comisionistas de aduanas (artículo 43.1 e) LGT). Este precepto fue modificado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, con el objeto de excluir a la deuda aduanera de la responsabilidad subsidiaria que se establece, ya que de acuerdo con el código aduanero el agente que actúa en representación directa no puede ser responsable de la deuda al no tener la condición de deudor aduanero⁵⁸. La exclusión afecta solamente al ámbito aduanero y se mantiene la responsabilidad subsidiaria de los agentes y comisionista en representación directa en el ámbito de las deudas tributarias del IVA y de los IIEE a la importación. De este modo, en otros tributos que gravan el comercio exterior sí están previstas las figuras del responsable solidario y subsidiario, por lo que es necesario distinguir la deuda aduanera de la deuda tributaria por el IVA y los IIEE⁵⁹.

⁵⁵ Resolución del TEAC de 9 de octubre de 2003 (JT 2004/313), FD. 2°.

⁵⁶ Así sucedía por ejemplo con el artículo 52 de las ordenanzas generales de la renta de aduanas aprobadas por Decreto de 17 de octubre de 1947 o sucede actualmente con el artículo 4 de Real Decreto Legislativo 1299/1986, de 28 de junio, por el que se modifica el texto refundido de los impuestos integrantes de la renta de aduanas. Por su parte, en las distintas normas del Derecho de la Unión en las que se ha ido regulando esta cuestión no se concibe una responsabilidad tributaria en los términos de nuestro Derecho interno (vid. las ya derogadas Directivas 79/623 en materia de deuda aduanera y 79/695 sobre despacho a libre práctica y los Reglamentos 3632/1985, de 12 de diciembre; 2144/87 del Consejo de 13 de julio y 1031/1988 del Consejo de 18 de abril).

⁵⁷ Para un estudio de esta cuestión pueden consultarse los trabajos de Márquez, Márquez, A., "El agente de aduanas", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 139, 1979; Guardiola Sacarrera, E. "Responsabilidad de los agentes de aduanas según el Derecho comunitario", *Noticias de la Unión Europea*, núms. 79-80, 1991; Galiano Martos, G., "El derecho de representación y sus consecuencias en el pago de las liquidaciones practicadas en la aduana. Posición específica del agente de aduanas", *Crónica Tributaria*, núm. 72, 1994; García Núñez, D., "El agente de aduanas como responsable tributario de los derechos de importación", *Quincena Fiscal*, núm. 15, 1996.

⁵⁸ Para un análisis de los problemas que planteaba la redacción anterior vid. Martín Jiménez, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 302-304.

⁵⁹ Vid. Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., p. 186 en relación con el IVA a la importación y p.195 para los IIEE a la importación.

En el IVA a la importación, si el agente de aduanas actúa bajo la modalidad de representación indirecta (en nombre propio y por cuenta de sus comitentes) es responsable solidario (artículo 87.Dos.3º LIVA⁶⁰), mientras que si la representación es directa (en nombre y por cuenta de sus comitentes) es responsable subsidiario (artículo 43.1 e) LGT), sin que en ningún caso sea sujeto pasivo (artículo 36 LGT). Ahora bien, en una deuda aduanera, si el agente actúa como representante indirecto sería un codeudor aduanero –sujeto pasivo–, mientras que si es representante directo no sería ni sujeto pasivo ni responsable. En aplicación de esta normativa, la DGT ha señalado que cuando el representante actúe en nombre propio pero por cuenta ajena será, en su condición de declarante, deudor solidario de la deuda aduanera junto con la persona por cuya cuenta se haga la declaración, mientras que respecto a la deuda tributaria por IVA el representante solo tendrá el carácter de responsable solidario del pago de la misma⁶¹. Esta paradoja ha llevado a que se deniegue al agente de aduanas que actúa en régimen de representación indirecta, la posibilidad de deducir el IVA a la importación por no tener la condición de sujeto pasivo⁶² y, al mismo tiempo, a que se le exija la deuda aduanera por tener la condición de deudor aduanero, lo que sin lugar a dudas convierte al agente de aduanas en un profesión de alto riesgo⁶³.

Por su parte, en los IIEE a la importación, se establece que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes las personas obligadas al pago de la deuda aduanera (artículo 8.2 b) LIIEE⁶⁴). Además, se indica que responderán solidariamente del pago de los IIEE las personas que resulten obligadas solidariamente al pago de la deuda aduanera (artículo 8.5 LIIEE). En el ámbito de los IIEE existe una mayor coordinación entre la deuda tributaria y la aduanera debido a que la delimitación de los sujetos pasivos de una se realiza por remisión expresa a los sujetos pasivos de la otra. La redacción que utiliza el legislador español es un tanto confusa cuando se refiere a la figura de los responsables solidarios, ya que ésta no existe como hemos visto en el Derecho aduanero de la Unión. Debemos hacer un esfuerzo y presumir que cuando se indica que responden solidariamente no se refiere a una responsabilidad solidaria sino a una solidaridad de codeudores, toda vez que la propia norma afirma que esta responsabilidad solidaria corresponde a las personas que resulten solidariamente obligadas de acuerdo con la normativa aduanera⁶⁵.

En relación con la concurrencia de varios deudores aduaneros debemos también señalar que los acuerdos o pactos entre ellos no producen efectos en la determinación de la persona que tiene la condición de deudor aduanero, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (artículo 17.4 LGT)⁶⁶. Este tipo de acuerdos es frecuente en el comercio internacional en las relaciones entre el declarante y su representante, como

⁶⁰ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶¹ Contestación de la DGT de 12 de septiembre de 2013 (núm. 0019-13).

⁶² Vid. Martín Queralt, J., “Los problemas para el agente de aduanas ante el IVA a la importación”, *Tribuna Fiscal*, núm. 208, 2008, pp. 4-9.

⁶³ Vid. Nicolau Reig, N. y Gené, R., “La consideración como codeudor solidario del agente de aduanas: ¿un ataque al principio de capacidad económica?”, ob. cit.

⁶⁴ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

⁶⁵ En este sentido, vid. Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., p. 195.

⁶⁶ Vid. Pelechá Zozaya, F., *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el Derecho aduanero tributario*, ob. cit., pp. 59 y 60.

puede ser el caso de algunos INCOTERMS en los que se especifica que el vendedor debe correr con los gastos de los derechos de importación (DDP: *delivered duty paid*)⁶⁷. Estos acuerdos no alteran en absoluto la condición de deudor aduanero, por lo que las autoridades aduaneras se dirigirán contra la persona que tenga tal condición de acuerdo con las normas aduaneras comentadas y con independencia de cualquier pacto entre las partes.

8.2. LOS EFECTOS DE LA SOLIDARIDAD EN LA EXTINCIÓN DE LA DEUDA ADUANERA

En caso de extinción de una deuda aduanera por condonación, debemos plantearnos si el reconocimiento de la extinción con respecto a uno de los deudores por cumplir los requisitos necesarios para ello puede extenderse automáticamente al resto de los deudores solidarios. El artículo 233 b) CAC establece que la deuda aduanera se extingue por condonación, pero no recoge expresamente si dicha extinción afecta solo al solicitante o se extiende también al resto de los codeudores. El TJUE ha precisado en Berel⁶⁸ que la condonación se debe aplicar a título individual, determinando si se cumplen los requisitos en cada uno de los deudores, analizando tanto las circunstancias específicas del devengo, la obligación de solidaridad de cada uno de ellos y su experiencia profesional y diligencia (ap. 52). La extinción de la deuda en caso de condonación “sólo afecta al solicitante de la condonación de derechos y no se extiende a los demás codeudores” (ap. 65). La regulación prevista en el CAU transcurre en este mismo sentido y deja clara la cuestión, señalando que cuando varias personas sean responsables solidarias del pago la deuda aduanera y se conceda la condonación, la deuda solo se extingue respecto de la persona o personas a las que se conceda la condonación (artículo 124.5 CAU). La solidaridad no implica que la condonación concedida a uno de los deudores pueda ser invocada automáticamente por el resto de los codeudores.

En nuestro Derecho, para las actuaciones de solidaridad está previsto un procedimiento conjunto para los obligados. Este procedimiento produce efectos sobre todos ellos teniendo en cuenta que las resoluciones y liquidaciones dictadas en estas actuaciones se realizan en nombre de todos los obligados tributarios (artículo 106 R.D. 1065/2007, de 27 de julio). Se ha considerado que esta norma podría ser contraria a la doctrina Berel, puesto que el TJUE establece que la extinción de la deuda solo afecta al deudor solicitante que cumpla con los requisitos previstos y no se extiende al resto de los codeudores⁶⁹. Esta posible falta de coordinación podría evitarse si planteamos la cuestión desde la perspectiva de la extinción de la deuda (artículo 59 LGT). Este precepto señala expresamente que las deudas tributarias pueden extinguirse por los medios previstos en la normativa aduanera. La norma española nos remite a la especialidad de la normativa aduanera y, en consecuencia, a la interpretación que de la misma derive de la doctrina del TJUE. Puesto que el artículo 59 LGT afirma que la deuda tributaria puede extinguirse por los medios previstos en la normativa aduanera y

⁶⁷ Para una exposición de las reglas Incoterms, vid. Mascó, B. (Berché Moreno, E., dir.), *Tratado de Aduanas e Impuestos Especiales*, Bosch, Barcelona, 2013, pp. 109-118.

⁶⁸ STJUE de 17 de febrero de 2011, Berel y otros, C-78/10.

⁶⁹ 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”, ob. cit., pp. 111.

–añadimos- tales medios deben aplicarse de acuerdo con la interpretación que realice el TJUE, la doctrina Berel no plantearía así problemas de compatibilidad con la regulación prevista en nuestro ordenamiento para la extinción de las deudas tributarias.

9. EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS NACIDAS POR INCUMPLIMIENTO

El CAU contempla varias causas de extinción de la deuda aduanera (insolvencia, falta de notificación en plazo, pago, condonación, invalidez de la declaración en aduana y varias causas que afectan directamente a las mercancías, tales como su decomiso, destrucción o pérdida). Entre las causas de extinción de la deuda aduanera se encuentran también supuestos expresamente previstos para las deudas nacidas por incumplimiento. Uno de ellos, cuando el incumplimiento no tenga efectos significativos para el correcto funcionamiento del régimen aduanero, se regularice posteriormente la situación y no se haya intentado cometer fraude (artículo 124.1 h CAU y 204 CAC). Otro, cuando se justifique a satisfacción de las autoridades aduaneras que las mercancías no se han utilizado ni consumido, que han salido del territorio aduanero de la Unión y no se ha intentado cometer fraude (artículos 124.1 k y 124.6 CAU). La nota común en ambos casos es la ausencia total de fraude, por lo que el mero intento ya evitaría la extinción de la deuda. Por lo demás, la deuda se extingue bien porque el incumplimiento no tiene consecuencias suficientemente relevantes para el funcionamiento de los regímenes aduaneros, bien porque las mercancías no entran en el circuito económico de los Estados miembros. En las siguientes líneas analizaremos la extinción de la deuda aduanera en los casos en que el incumplimiento no tiene consecuencias relevantes para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros. Igualmente, indicaremos algunas cuestiones sobre el decomiso y confiscación de las mercancías por la relación que esta causa de extinción tiene con las deudas por incumplimiento.

9.1. INCUMPLIMIENTOS SIN CONSECUENCIAS RELEVANTES PARA EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DE LOS REGÍMENES ADUANEROS

9.1.1. Circunstancias que determinan la extinción de la deuda aduanera

De acuerdo con la regulación de esta causa de extinción (artículo 124.1 h CAU y 204 CAC), podemos afirmar que una deuda nacida por incumplimiento se extingue cuando se cumplan conjuntamente las siguientes circunstancias:

- Ausencia de efectos significativos para el correcto funcionamiento del régimen aduanero. Se exige que el incumplimiento que llevó al nacimiento de la deuda aduanera no tenga efectos significativos para el adecuado funcionamiento del régimen aduanero de que se trate. La normativa aduanera regula hasta diez supuestos en los que se considera que no hay consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros, tales como la superación de determinados plazos que podrían haberse prorrogado si la solicitud se hubiera presentado a tiempo o la realización de ciertas actuaciones no autorizadas pero que podrían haberlo sido si se hubiera presentado la correspondiente solicitud (artículo 859 RACAC). La carga de la prueba recae en el interesado, es decir, en el posible deudor, siendo él quien tiene que demostrar que concurre alguno de tales supuestos (artículo 860 RACAC).

- Ausencia de fraude y de negligencia manifiesta. El artículo 859 RACAC exige que los incumplimientos no constituyan una tentativa de sustraer las mercancías a la vigilancia aduanera y no impliquen negligencia manifiesta por parte del interesado. La deuda aduanera solamente se extingue con respecto a la persona cuyo comportamiento no haya incluido ninguna tentativa de fraude y haya contribuido a la lucha contra el fraude (artículo 124.7 CAU). Resulta ciertamente curioso que se exija al posible deudor tanto una conducta negativa (ausencia de tentativa de fraude) como positiva –casi proactiva– (contribuir a la lucha contra el fraude), con las dificultades probatorias que ello implica. La apreciación de ambas circunstancias corresponde a los tribunales nacionales a la luz de cada caso concreto.

- Que posteriormente se lleven a cabo todos los trámites necesarios para regularizar la situación de las mercancías. Puesto que existe un incumplimiento de la normativa aduanera (aunque sin consecuencias reales para el correcto funcionamiento) es necesario que se regularice la situación a fin de cumplir con todos los requisitos exigibles para la operación de que se trate. En este punto debemos señalar la posibilidad de revisar y regularizar las declaraciones aduaneras en un momento posterior al levante de las mercancías, pudiendo ser objeto de la revisión tanto errores materiales como de interpretación del Derecho⁷⁰. En el CAC se establece que las autoridades aduaneras pueden proceder a revisar la declaración de oficio o a instancia del declarante (artículo 78), sin embargo, en el CAU desaparece aparentemente la posibilidad de que los declarantes soliciten la revisión de su declaración (artículo 48 CAU)⁷¹.

Para que tenga lugar la extinción de la deuda es necesario que se cumplan los tres requisitos, siendo insuficiente la presencia de alguno de ellos. Así, por ejemplo, la ausencia de efectos significativos para el correcto funcionamiento de un régimen aduanero, no basta por sí sola para determinar la extinción de la deuda, ya que debe probarse una ausencia de fraude y de negligencia manifiesta así como realizar todos los trámites necesarios para regularizar la situación. Cuando concurren estas circunstancias podemos afirmar que más que extinguirse la deuda puede ser que ni siquiera llegue a nacer, dado que no hay un incumplimiento en los términos que exige la legislación aduanera para que se origine una deuda⁷². Aunque esta clase de incumplimientos no den lugar a una deuda aduanera, no significa que no tengan consecuencias jurídicas para los sujetos infractores, ya que los Estados están facultados para sancionar los mismos y revocar las autorizaciones expedidas en el marco del régimen aduanero de que se trate (artículo 861 RACAC).

⁷⁰ Vid. SSTJUE de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03 y de 14 de enero de 2010, Terex Equipment y otros, C-430/08 y C-431/08.

⁷¹ En este sentido, vid. Rodrigo Serradilla, F. y De la Ossa Martínez, A., *Comentarios al Código Aduanero Modernizado*, ob. cit., p. 225. Señala al respecto Ibáñez Marsilla, S. que, a pesar de que se desconoce el propósito de estos cambios, debemos entender de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE que subsiste la posibilidad de instar la revisión de la declaración por parte del interesado con posterioridad al levante (“El Código Aduanero Modernizado. Principales novedades”, ob. cit., p. 20).

⁷² Mientras que en el CAU estos supuestos se regulan como una forma de extinción de la deuda (artículo 124.1), en el CAC se considera que los mismos no llegan a originar dicha deuda (artículo 204.1): “Dará origen a una deuda aduanera de importación (...) salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento (...)”. El CAU, con una finalidad codificadora, ha preferido reconducir varios supuestos que estaban regulados en distintas partes del CAC a un solo artículo y agruparlos como casos de extinción de la deuda.

9.1.2. Interpretación finalista

La extinción de la deuda aduanera en los casos en que el incumplimiento no ha tenido consecuencias relevantes ha planteado algunos problemas de interpretación que debemos analizar con más detalle. A pesar de que el RACAC regula varios supuestos en los que se considera que no hay consecuencias reales para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros, la jurisprudencia ha tenido que ir matizando este concepto. El TJUE ha interpretado esta causa de extinción de manera finalista, teniendo en cuenta el riesgo eventual de que las mercancías puedan acabar integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin pagar derechos de aduana. Este planteamiento ha llevado en ocasiones a una interpretación estricta para concluir que los incumplimientos son los suficientemente relevantes y no permiten apreciar la extinción de la deuda (Döhler⁷³ y Eurogate⁷⁴). En cambio, esta misma interpretación finalista ha dado lugar en otros casos a la extinción de la deuda –o más bien a declarar que ésta nunca se ha originado– ya que no había riesgo de que las mercancías acabaran integradas en el circuito económico de los Estados miembros puesto que dichas mercancías no habían existido realmente (DSV Road⁷⁵).

En Döhler y Eurogate, el TJUE se mostró especialmente reticente a la hora de aceptar esta causa de extinción en los regímenes aduaneros de suspensión. La razón no es otra que el carácter excepcional de estos regímenes y los riesgos que conlleva el incumplimiento de sus obligaciones, ya que dicho incumplimiento puede comprometer seriamente la vigilancia aduanera. En Döhler, el incumplimiento se refería a la obligación de presentar en plazo el estado de liquidación en el marco del régimen de perfeccionamiento activo. El TJUE señaló que el estado de liquidación constituía un elemento básico en el funcionamiento del régimen de perfeccionamiento activo y revestía una importancia singular para la vigilancia aduanera en el marco de dicho régimen (ap. 42). En Eurogate, se incumplió la obligación de inscribir en la contabilidad de existencias la salida de la mercancía de un depósito aduanero a más tardar en el momento en que se producía dicha salida⁷⁶. El TJUE indicó que se trataba de una

⁷³ STJUE de 6 de septiembre de 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10.

⁷⁴ STJUE de 6 de septiembre de 2012, Eurogate Distribution, C-28/11.

⁷⁵ STJUE de 15 de julio de 2010, DSV Road, C-234/09.

⁷⁶ Los efectos del incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad de existencia también fueron analizados la sentencia Limagrain en relación con restituciones a la exportación concedidas de forma anticipada (STJUE de 27 de octubre de 2011, Societé Groupe Limagrain Holding, C-402/10). El TJUE consideró que este incumplimiento era suficiente para privar al exportador del beneficio del pago anticipado al tratarse de una obligación esencial del régimen de control aduanero (ap. 33). Para ello el TJUE se basó en las características que presentaba el sistema de pagos anticipados e indicó que el buen funcionamiento de este régimen de prefinanciación exigía un mecanismo de vigilancia, como es el control aduanero, a fin de verificar y garantizar que se cumplieran en todo momento los requisitos que exigía el sistema de pago anticipado de la restitución (ap. 31). Así, el cumplimiento de las obligaciones derivadas del régimen de control aduanero era un requisito para poder acogerse al pago anticipado de una restitución a la exportación. Ahora bien, en caso de duda en cuanto a la exactitud de algunos asientos de la contabilidad de existencias, era posible aportar otros documentos complementarios. De acuerdo con este planteamiento, llevar una contabilidad de existencias constituía un requisito para el pago anticipado de la restitución, sin embargo, las dudas que pudieran persistir se podrían aclarar mediante otros documentos complementarios, siempre que las autoridades nacionales competentes los consideraran satisfactorios (ap. 38 y 39). La importancia de la sentencia Limagrain reside, a nuestro juicio, en que el

obligación esencial del régimen de depósito aduanero cuyo incumplimiento comprometía la vigilancia aduanera (ap. 27). En ambos casos, el TJUE precisó que el nacimiento de una deuda aduanera no tenía el carácter de sanción sino que era la consecuencia de que no concurrían los requisitos exigidos para la obtención de la ventaja que resultaba de la aplicación de regímenes de suspensión (Döhler, ap. 43 y Eurogate, ap. 32). La no concurrencia de dichos requisitos hacía que la suspensión resultara inaplicable y justificaba, en consecuencia, la imposición de los derechos de aduana. Por este motivo, el TJUE ha venido exigiendo un respeto estricto las obligaciones establecidas en la normativa aduanera para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros de suspensión.

En otras ocasiones, el TJUE ha tenido que acudir a una interpretación finalista de la norma para determinar que no se había originado una deuda aduanera por incumplimiento. La sentencia DSV Road analizó un caso en que la irregularidad se cometió debido a que la empresa había generado por error dos regímenes de tránsito para una misma mercancía. Este hecho llevó a las autoridades aduaneras a exigir el pago de los derechos por tales mercancías, aunque las mismas nunca existieron físicamente, sino que se trató de un error de la empresa en el uso del programa informático. En DSV Road el TJUE analizó si el hecho de que un expedidor autorizado hubiera generado por error dos regímenes de tránsito externo para una misma mercancía, conllevaba el nacimiento de una deuda aduanera respecto del régimen de tránsito duplicado de una mercancía que no existía. El TJUE concluyó que no era posible apreciar el nacimiento de una deuda aduanera respecto de una mercancía que nunca había existido físicamente (ap. 32). La mercancía solamente existía en un soporte informático como consecuencia del error cometido por el agente autorizado, pero no reflejaba la realidad. Este error no podía justificar el nacimiento de una deuda aduanera, en todo caso, podría constituir un elemento relevante de cara a una posible revocación del estatuto de expedidor autorizado (ap. 36). La conclusión es clara: si no hay mercancía no hay incumplimiento. Dado que el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento tiene su razón de ser en evitar el riesgo que supondría la introducción de mercancías no pertenecientes a la Unión en el circuito económico de los Estados miembros, así como en garantizar la aplicación diligente de un determinado régimen aduanero, resulta coherente que ante la ausencia de dicho riesgo no pueda existir una deuda aduanera.

9.2. CONFISCACIÓN Y DECOMISO DE MERCANCÍAS

La confiscación y decomiso de las mercancías es otra de las causas que puede provocar la extinción de una deuda aduanera nacida por incumplimiento. De acuerdo con la sentencia Dansk Transport⁷⁷, podemos afirmar que la confiscación o intervención es la actuación de las autoridades competentes para hacerse con la posesión efectiva de la mercancía, de manera que se confisca y se evita materialmente su entrada en el circuito económico de los Estados miembros. El decomiso se refiere a la retirada definitiva del poder de disposición del propietario inicial y al hecho de evitar la comercialización en el circuito económico de la Unión sin pagar impuestos por las mercancías. La confiscación

TJUE flexibiliza estos planteamientos acudiendo a una interpretación finalista de las normas que regulan este régimen: permitir la verificación de la naturaleza y cantidad exacta de mercancías para las que ha de realizarse una restitución.

⁷⁷ STJUE de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08.

y decomiso se configuran así como medidas distintas pero concomitantes en la práctica (ap. 61, 62 y 63).

La cuestión que debemos plantear es si continúa existiendo una deuda aduanera cuando las mercancías importadas de contrabando han sido intervenidas y, en su caso, destruidas por las autoridades. El CAU considera extinguida la deuda cuando las mercancías son confiscadas (artículo 124.1 e CAU)⁷⁸. Por su parte, el CAC considera que la deuda se extingue cuando las mercancías son decomisadas en el momento de su introducción irregular en el territorio aduanero (artículo 233 d CAC). La regulación del CAC hace así alusión al momento en el que debe producirse el decomiso para que ocasione la extinción de la deuda aduanera y tenga por tanto efectos liberatorios. De acuerdo con esta disposición, el TJUE considera que el decomiso de mercancías producido más allá de la primera oficina aduanera –y que prácticamente se produce por casualidad- no puede suponer la extinción de la deuda aduanera (Elshani, ap. 34 y Dansk Transport, ap. 52 y 53). Este planteamiento se apoya en el objetivo que tiene la extinción de la deuda en tales casos: evitar la imposición de derechos de aduana cuando la mercancía introducida ilegalmente no ha podido ser comercializada y, por tanto, no ha constituido una amenaza en términos de competencia para las mercancías de la Unión.

Por este motivo, para que se produzca una extinción de la deuda aduanera es necesario que el decomiso de mercancías introducidas irregularmente se produzca antes de que tales mercancías pasen la primera oficina aduanera. Aunque la regulación del CAU no alude al momento de la introducción irregular, sino que se refiere genéricamente a la confiscación como forma de extinción de la deuda, consideramos que la misma debe ser igualmente interpretada de acuerdo con la jurisprudencia Elshani y Dansk Transport. Se debe tener en cuenta que, a efectos de las sanciones que resulten aplicables, se considera que la deuda aduanera no se ha extinguido, puesto que con arreglo al Derecho de un Estado miembro los derechos aduaneros pueden constituir la base para determinar el importe de las sanciones (artículo 124.2 CAU).

9.3. EFECTOS EN RELACIÓN CON EL IVA Y LOS IIEE

Debemos plantearnos las repercusiones que tiene la extinción de la deuda aduanera en relación con las deudas tributarias que genera la importación, tales como los impuestos especiales o el IVA a la importación. El TJUE ha procedido a una aplicación analógica de la normativa para garantizar una interpretación coherente del Derecho de la Unión, teniendo en cuenta las similitudes entre los derechos de aduana, los impuestos especiales y el IVA, en la medida que surgen por el hecho de la importación de mercancías y la introducción de las mismas en el circuito económico de los Estados miembros⁷⁹. En lo que se refiere a la introducción irregular de mercancías y su posterior confiscación, se aplican los mismos requisitos de extinción tanto a los derechos de aduana como a los impuestos especiales y el IVA a la importación. A pesar de la aplicación analógica de la norma en materia de extinción de la deuda, no sucede lo mismo cuando se trata de determinar el Estado competente para recaudar los derechos

⁷⁸ Más en concreto, la extinción se produce cuando las mercancías son confiscadas o decomisadas y simultánea o posteriormente confiscadas.

⁷⁹ Vid. Dansk Transport, ap. 84.

de aduana, los impuestos especiales y el IVA. Mientras que en el caso de los derechos de aduana y el IVA, el Estado competente es el Estado en que se produzcan los hechos que originan la deuda (artículos 87 CAU, 215 CAC y 7 y 10 Sexta Directiva), en el caso de los impuestos especiales, cuando los productos son puestos a consumo en un Estado miembro y detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, se considera que este último es el Estado competente para recaudar tales impuestos (artículo 7 de la Directiva)⁸⁰.

10. CONCLUSIONES

La deuda aduanera de importación se origina como consecuencia de la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión. Una deuda aduanera puede tener su origen tanto en un hecho lícito como ilícito. En el primer caso, la deuda se origina por la introducción de mercancías respetando la normativa aduanera, es decir, declarando e incluyendo las mismas en un régimen aduanero. En el segundo, la deuda nace como consecuencia del incumplimiento de las normas que regulan el tráfico aduanero de mercancías. Tanto el CAC como el CAU regulan el incumplimiento como uno de los supuestos que dan lugar al nacimiento de una deuda aduanera. De acuerdo con las categorías de nuestro ordenamiento interno, podríamos afirmar que el incumplimiento se configura normativamente como un hecho imponible de los impuestos aduaneros. En cambio, desde una perspectiva dogmática, solamente existiría un hecho imponible, que es la introducción de mercancías en el territorio aduanero de la Unión, pudiendo constituir dicha introducción o los actos posteriores a la misma un incumplimiento de la normativa aduanera. En sentido estricto una deuda de importación no surge debido a un incumplimiento sino debido a que las mercancías han atravesado la línea aduanera de la Unión. Si la consecuencia del incumplimiento fuera la deuda aduanera entonces ya no sería una deuda sino una sanción. Así, en relación con las deudas que surgen por la aplicación indebida de regímenes aduaneros de suspensión, el TJUE ha indicado que el nacimiento de una deuda aduanera por incumplimiento no tiene el carácter de sanción sino que es la consecuencia de que no concurren los requisitos exigidos para la obtención de un determinado beneficio fiscal⁸¹.

Estos planteamientos nos llevan a concluir que las deudas por incumplimiento se podrían configurar en nuestro Derecho interno como un supuesto de regularización de la

⁸⁰ Vid. Dansk Transport, ap. 116. El Auto del TJUE de 8 de marzo de 2012, Febetra, C-333/11, confirma la jurisprudencia sobre el Estado competente para recaudar la deuda aduanera en el caso de una introducción irregular de mercancías y distingue en los términos de Dansk Transport la competencia para recaudar derechos de aduana, impuestos especiales y el IVA (ap. 28 y 39). De acuerdo con el CAU, la deuda aduanera nace en el lugar en que se produzcan los hechos que originan la misma y las autoridades competentes para su contracción son las del Estado en el que se haya originado la deuda (artículo 87 CAU y 215 CAC). De acuerdo con la Sexta Directiva, la importación de un bien se considera efectuada en el Estado miembro donde se encuentre el bien en el momento de su entrada en el interior de la Comunidad y el devengo se produce en el momento de la importación (artículos 7 y 10). De la combinación de estos preceptos, resulta que en materia de derechos de aduana e IVA, es competente para su recaudación el Estado miembro en el que las mercancías se introdujeron irregularmente, por otro lado, en materia de impuestos especiales, el artículo 7 de la Directiva dispone que, en el caso de productos puestos a consumo en un Estado miembro y detentados con fines comerciales en otro Estado miembro, este último es competente para recaudar los impuestos especiales.

⁸¹ Vidl. Döhler, ap. 43 y Eurogate, ap. 32.

situación tributaria del importador, debiendo éste pagar la deuda correspondiente por las mercancías que no han sido debidamente declaradas o por haber aplicado indebidamente determinados beneficios fiscales. Ahora bien, consideramos que para comprender la finalidad de las deudas por incumplimiento, es necesario valorarlas en su propio contexto aduanero y comprender su significado en este sector concreto del ordenamiento jurídico. En este sentido, debemos resaltar que las deudas por incumplimiento se configuran por la jurisprudencia como una medida de protección y garantía, por un lado, protección del circuito económico de los Estados miembros y, por otro, garantía de la correcta aplicación de la normativa aduanera⁸². El carácter protector y garantista de estas deudas tiene como corolario, en nuestra opinión, asegurar la recaudación de los recursos propios en situaciones irregulares. Este es el motivo por el que el incumplimiento se configura normativamente como un hecho imponible y por el que la normativa aduanera siempre ha regulado con detalle y de forma independiente varios de los elementos que componen la relación obligacional de estas deudas, prestando especial atención al devengo, el lugar de realización del hecho imponible, los sujetos pasivos o la extinción de la deuda cuando el incumplimiento no tiene consecuencias relevantes⁸³. La regulación de estos elementos resulta crucial para garantizar la exigibilidad y cobro de los derechos de aduana en situaciones de incumplimiento.

El devengo tiene una gran relevancia en la determinación del importe de los derechos de aduana, ya que éste se calcula conforme a las reglas vigentes en el momento en que se considera que ha nacido la deuda, mientras que el lugar de realización del hecho imponible se configura como un criterio para determinar las autoridades competentes de su recaudación. La determinación del deudor en los casos de incumplimiento se realiza de forma exhaustiva a fin de garantizar que en todo caso exista una persona obligada al pago de la deuda, utilizando para ello criterios objetivos y subjetivos de amplio alcance. Los primeros, conducen a situaciones en las que un importador de buena fe puede verse obligado al pago de una deuda surgida por un incumplimiento de otro operador al que es totalmente ajeno (si bien, en estos casos, estaría abierta la posibilidad de una condonación por equidad si se demuestra la ausencia de fraude o negligencia manifiesta del importador). Los segundos, generan una importante inseguridad jurídica entre los operadores ya que exigen considerar si éstos sabían o debían saber que se estaba produciendo un incumplimiento. Por último, en consonancia con la finalidad de protección y garantía de esta clase de deudas, cuando la infracción no tiene consecuencias relevantes para el correcto funcionamiento de los regímenes aduaneros y no ha existido ánimo de fraude por parte del operador, no resulta posible exigir una deuda por incumplimiento. De todo ello, se deriva que las deudas por incumplimiento tienen como objetivo evitar el riesgo de que las mercancías puedan acabar integradas y comercializadas en el circuito económico de los Estados miembros sin haber pagado derechos de aduana.

⁸² Vid. Elshani, ap. 32 y 37 o DSV Road, ap. 30-34.

⁸³ La regulación de los supuestos que dan lugar a una deuda por incumplimiento, el momento en el que nace y los deudores aduaneros se encuentran en el artículo 79 CAU (202-206 CAC); las reglas sobre el lugar de nacimiento de la deuda se recogen en el artículo 87 CAU (215 CAC) y los incumplimientos sin consecuencias relevantes como causa de extinción en el artículo 124.1 h CAU (204 CAC).