

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 15 de julio de 2010 *

En el asunto C-234/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Vestre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 24 de junio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de junio de 2009, en el procedimiento entre

Skatteministeriet

y

DSV Road A/S,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis, J. Malenovský y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: danés.

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de abril de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DSV Road A/S, por los Sres. A. Hedetoft y L. Kjær, advokater;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. R. Holdgaard, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Biering, advokat;

- en nombre del Gobierno checo, por el Sr. M. Smolek, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Hornstrup Bengtsson y los Sres. B.-R. Killmann y H. Støvlbæk, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda danés) y DSV Road A/S (en lo sucesivo, «DSV») relativo a las consecuencias derivadas del hecho de que se inicien dos regímenes de tránsito externo para la misma mercancía.

Marco jurídico

- 3 El artículo 1 del Código aduanero dispone:

«El presente Código, junto con las normas de desarrollo adoptadas tanto en el ámbito comunitario como en el nacional, constituyen la normativa aduanera. Sin perjuicio de las disposiciones particulares adoptadas en otros ámbitos, se aplicará:

- a los intercambios entre la Comunidad y países terceros;

- a las mercancías objeto de cualquiera de los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, de la Comunidad Económica Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.»

4 El artículo 4 del Código aduanero dispone en sus puntos 9 y 10:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

9) “deuda aduanera”: la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación (deuda aduanera de importación) o los derechos de exportación (deuda aduanera de exportación) aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes;

10) “derechos de importación”:

- los derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente establecidos para la importación de las mercancías,

- los gravámenes a la importación establecidos en el marco de la política agrícola común o en el de los regímenes específicos aplicables a determinadas mercancías resultantes de la transformación de productos agrícolas».

5 El artículo 91, apartado 1, del Código aduanero es del siguiente tenor:

«1. El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial;

[...].»

6 Según el artículo 92 del Código aduanero:

«1. El régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino, de conformidad con lo dispuesto en el régimen de que se trate.

2. Las autoridades aduaneras liquidarán el régimen de tránsito externo cuando estén en condiciones de determinar, sobre la base de la comparación de los datos disponibles en la aduana de origen y de los disponibles en la aduana de destino, que el régimen ha finalizado correctamente.»

7 El artículo 96, apartado 1, del Código aduanero dispone lo siguiente:

«1. El obligado principal es el titular del régimen de tránsito comunitario externo. El obligado principal deberá:

- a) presentar las mercancías intactas en la oficina de aduana de destino, en el plazo señalado y habiendo respetado las medidas de identificación tomadas por las autoridades aduaneras;

- b) respetar las disposiciones relativas al régimen de tránsito comunitario.

[...]»

8 Según el artículo 204, apartado 1, del Código aduanero:

«1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

- a) el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, o

[...]

en casos distintos de los contemplados en el artículo 203, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado.

[...]»

- 9 El artículo 859 del Reglamento (CEE) n° 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n° 2913/92 (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 2286/2003 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2003 (DO L 343, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), dispone:

«Se considerarán que quedan sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado, tal como se define en el apartado 1 del artículo 204 del Código [aduanero], los incumplimientos siguientes, siempre que:

- no constituyan una tentativa de substraerse a la vigilancia aduanera de la mercancía;
- no impliquen negligencia manifiesta por parte del interesado;
- se hayan cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía:

[...]

- 2) en el caso de una mercancía incluida en un régimen de tránsito, la no ejecución de una de las obligaciones que implica la utilización del régimen cuando se cumplan las condiciones siguientes:
- a) la mercancía incluida en el régimen se haya presentado efectivamente intacta en la oficina de destino;
 - b) la oficina de destino haya podido garantizar que esa misma mercancía ha recibido un destino aduanero o se ha incluido en depósito temporal tras la operación de tránsito, y
 - c) cuando el plazo establecido con arreglo al artículo 356 no se haya respetado y el apartado 3 de dicho artículo no sea aplicable, pero la mercancía se haya presentado en la oficina de destino en un plazo razonable;

[...].»

¹⁰ A tenor del artículo 860 del Reglamento de aplicación, «las autoridades aduaneras considerarán nacida una deuda aduanera de conformidad con el apartado 1 del artículo 204 del Código [aduanero], a menos que la persona que pueda ser deudora demuestre que se cumplen las condiciones del artículo 859».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 DSV es una empresa danesa de transporte y logística a la que se ha reconocido el estatuto de expedidor autorizado con arreglo al artículo 372, apartado 1, letra e), del Reglamento de aplicación.

- 12 El estatuto de expedidor autorizado permite a DSV aplicar un procedimiento simplificado para expedir mercancías en régimen de tránsito externo. Con arreglo a este procedimiento, el expedidor autorizado no está obligado a presentar físicamente las mercancías en la aduana de origen, debiendo únicamente registrar electrónicamente, antes de la expedición de las mismas, la solicitud de tránsito comunitario en la administración aduanera a través del nuevo sistema informatizado de tránsito (en lo sucesivo, «NSIT»), el cual es un sistema electrónico de tratamiento de los datos relativos a las expediciones de mercancías entre Estados miembros.

- 13 Según las explicaciones facilitadas por la Comisión Europea, el procedimiento simplificado aplicable a los expedidores autorizados consta de las siguientes fases: una vez que ha sido aceptada la declaración electrónica del expedidor autorizado —trámite que permite el levante de las mercancías—, el NSIT le asigna un número de registro único; esto es, el número de referencia del movimiento (NRM). A continuación, las mercancías son incluidas en el régimen de tránsito. El NSIT imprime el documento de acompañamiento de tránsito que debe viajar junto con las mercancías y presentarse en todas las aduanas de paso y en la aduana de destino. En el momento de imprimir este documento, la aduana de origen envía simultáneamente a la aduana de destino declarada un aviso anticipado de llegada en el que constan datos procedentes de la declaración, lo cual permite a esta oficina de aduanas realizar una comprobación de las mercancías a su llegada. En ese momento, las mercancías deben presentarse en la aduana de destino junto con el documento de acompañamiento. Insertando el número de referencia del movimiento, el sistema presenta automáticamente el aviso anticipado de llegada correspondiente a la operación, a partir del cual se decidirá, en su caso, la adopción de medidas o la realización de una comprobación, y envía un «aviso

de llegada» a la aduana de origen. Tras realizar los controles pertinentes, la aduana de destino informa a la aduana de origen de los resultados de estos controles indicando las irregularidades que pudieran haberse detectado. Este mensaje relativo a los resultados de los controles es necesario para la liquidación de la operación de tránsito.

- 14 A lo largo de 2005, DSV envió en régimen de tránsito externo dos lotes de mercancías con destino a Rusia. Por error, la empresa generó, a través del NSIT, dos regímenes de tránsito para cada uno de estos dos lotes. Respecto del primer lote de mercancías, los dos regímenes de tránsito fueron iniciados el mismo día, esto es, el 12 de agosto de 2005, y, por lo que se refiere al segundo lote, el segundo régimen de tránsito fue generado tres días después del primero, esto es, el 10 de octubre de 2005.

- 15 Para el envío de los dos lotes correspondientes a las mercancías existentes, se utilizó en cada ocasión el último documento de tránsito generado por el NSIT. Las mercancías fueron presentadas en la aduana de destino con arreglo a las normas del procedimiento de tránsito externo y, en consecuencia, estos dos regímenes de tránsito fueron regularmente liquidados.

- 16 Por el contrario, los dos regímenes de tránsito duplicados que DSV había generado por error no pudieron ser liquidados regularmente, ya que no existía ninguna mercancía que pudiera presentarse en la aduana de destino. Las autoridades danesas, tras pedir a DSV que presentara una prueba alternativa de que el tránsito había finalizado y sin que esta empresa diera curso a su petición, adoptaron resoluciones por las que se obligaba a ésta a pagar los derechos de aduana y el impuesto sobre el valor añadido correspondientes a esta operación de tránsito. Estas resoluciones estimaban que se había originado una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero respecto de cada uno de estos regímenes.

- 17 DSV impugnó estas resoluciones ante el Landsskatteret (autoridad competente en materia tributaria), el cual las confirmó mediante resoluciones de 11 de junio de 2007 por considerar que la normativa aduanera no ofrecía ninguna base jurídica que permitiera anular un documento de tránsito y que, por lo tanto, se había originado la deuda aduanera en virtud del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero.
- 18 DSV recurrió en apelación dichas resoluciones ante el Byret i Horsens (tribunal de distrito de Horsens), el cual, mediante sentencia de 9 de mayo de 2008, ordenó la devolución de los derechos de aduana y del impuesto sobre el valor añadido. Según dicha sentencia, no se había devengado ninguna deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero ya que, en las circunstancias antes descritas, no había tenido lugar ningún tránsito de mercancías a efectos de este Código.
- 19 El Skatteministeriet sometió el litigio al Vestre Landsret (tribunal de apelación del oeste de Dinamarca), el cual decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 204, apartado 1, letra a), del [Código aduanero], en relación con los artículos 92 y 96 y con los artículos 1 y 4, [puntos] 9 y 10, de este [Código], en el sentido de que
- a) da origen a una deuda aduanera el hecho de que un régimen de tránsito respecto a mercancías que no existen físicamente se inicie en el NSIT por error de un expedidor autorizado y, en consecuencia, el régimen de tránsito no pueda cumplirse de acuerdo con las normas aplicables, o de que

- b) tal hecho no da origen a una deuda aduanera, ya que se presume que el régimen de tránsito se aplica únicamente a mercancías físicamente existentes, de modo que la inscripción por error en el sistema NSIT de un tránsito de mercancías que no existen físicamente no conduce a la imposición de derechos de aduana?

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 1, letra a), ¿debe interpretarse el concepto de “importación de mercancías”, del artículo 4, punto 10 [del Código aduanero], en relación con el concepto de “mercancías” del artículo 204, apartado 1, letra a), del [mismo Código], en el sentido de que el concepto se refiere a mercancías tanto físicamente existentes como a inexistentes?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

²⁰ Mediante sus dos cuestiones, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que un expedidor autorizado haya generado por error dos regímenes de tránsito externo para una misma mercancía conlleva el nacimiento, con arreglo a dicha disposición, de una deuda aduanera respecto del régimen de tránsito duplicado de una mercancía que no existe.

²¹ Según el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, da origen a una deuda aduanera de importación el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, salvo que se pruebe que

esta infracción no ha tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen aduanero considerado.

- 22 Las autoridades aduaneras danesas consideran que, en el presente caso, se ha dado origen a una deuda aduanera con arreglo a lo dispuesto en el mencionado artículo 204.
- 23 A juicio de estas autoridades, el supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de una deuda aduanera, esto es, el incumplimiento de una obligación asociada al régimen de tránsito externo, se produjo en el momento en que DSV no presentó las mercancías sujetas a este régimen de tránsito en la aduana de destino incumpliendo, en consecuencia, las obligaciones que le incumbían en virtud del artículo 96, apartado 1, letra a), del Código aduanero.
- 24 Por otra parte, en el litigio principal no se cumple la condición negativa enunciada en el artículo 859 del Reglamento de aplicación, según la cual no nace una deuda aduanera cuando la infracción no haya tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del régimen de tránsito externo.
- 25 Si bien debe señalarse, a título preliminar, que una situación como la del asunto principal está regulada por las normas del Código aduanero, cabe recordar, por lo que respecta a la interpretación que de estas disposiciones hacen las autoridades aduaneras danesas, que el artículo 859 del Reglamento de aplicación, interpretado en relación con su artículo 860, establece un régimen que regula de forma exhaustiva diez supuestos de incumplimiento, en el sentido del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, que «no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado» (véase la sentencia de 11 de noviembre de 1999, *Söhl & Söhlke*, C-48/98, Rec. p. I-7877, apartado 43).

- 26 Ahora bien, consta que las circunstancias del asunto principal no encajan en ninguno de estos diez supuestos de incumplimiento enumerados en el artículo 859 del Reglamento de aplicación. En efecto, el punto 2, letra a), de este artículo, referente a los incumplimientos relacionados con el uso de un régimen de tránsito, establece que la mercancía incluida en el régimen de tránsito debe presentarse efectivamente en la oficina de destino. De este modo, esta disposición impone una condición equivalente a la que se deriva del artículo 96, apartado 1, letra a), del Código aduanero y que DSV no podía cumplir. En efecto, el error cometido por DSV implica necesariamente que, respecto de uno de los dos regímenes de tránsito generados para la misma mercancía, no existe ninguna mercancía que pueda presentarse en la oficina de aduanas de destino.
- 27 No obstante, el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero supedita el nacimiento de una deuda aduanera a que se produzca un incumplimiento relacionado con una «mercancía sometida a derechos de importación». Así pues, procede analizar si esta disposición permite tomar en consideración las circunstancias que caracterizan la situación particular sobre la que versa el litigio principal, a saber, el hecho de que se hayan generado por error dos regímenes de tránsito para la misma mercancía.
- 28 A este respecto, debe destacarse, por una parte, que de la propia redacción del artículo 204 del Código aduanero se desprende que esta disposición contempla una situación en la que una «mercancía» ha sido incluida en un régimen aduanero y en la que no se ha cumplido una obligación asociada a este régimen.
- 29 Ahora bien, en el asunto principal, en el que consta que se han generado por error dos regímenes de tránsito para la misma mercancía, no existía, en uno de los dos regímenes iniciados por DSV, ninguna «mercancía» respecto de la cual pudieran cumplirse las obligaciones inherentes al régimen de tránsito externo.

- 30 Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 204 del Código aduanero tiene por objeto garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera. En efecto, con arreglo a los artículos 96, apartado 1, y 204, apartado 1, de este Código, el obligado principal, en su calidad de titular del régimen de tránsito comunitario externo, es el deudor de la deuda aduanera derivada de la inobservancia de las disposiciones de dicho régimen. La responsabilidad impuesta al obligado principal busca garantizar una aplicación diligente y uniforme de las disposiciones de este régimen y el correcto desarrollo de las operaciones de tránsito en aras de la protección de los intereses económicos de la Unión Europea y de sus Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch, C-230/06, Rec. p. I-1895, apartado 48).
- 31 Además, la presencia en el territorio aduanero de la Unión de mercancías no comunitarias entraña, en sí misma, el riesgo de que tales mercancías acaben integradas en el circuito económico de los Estados miembros sin ser despachadas de aduana (véase, por analogía, la sentencia de 2 de abril de 2009, Elshani, C-459/07, Rec. p. I-2759, apartado 32), riesgo que el artículo 204 del Código aduanero contribuye a evitar, tal como señala la Comisión.
- 32 Ahora bien, en circunstancias como las que concurren en el asunto principal, en el que consta que se han iniciado por error en dos ocasiones dos regímenes de tránsito externo para una misma mercancía, resulta evidente que no quedan afectados estos dos objetivos que constituyen la base del artículo 204 del Código aduanero y justifican el nacimiento de una deuda aduanera.
- 33 En primer lugar, por lo que se refiere al objetivo de evitar el riesgo de que se introduzcan en el circuito económico de la Unión mercancías no comunitarias, cabe afirmar que, en el caso de un régimen aduanero de tránsito externo generado respecto de una mercancía que no existe, no hay ningún riesgo de que tales mercancías se integren en dicho circuito sin ser despachadas de aduana, con la consiguiente posibilidad de que se produzca una competencia desleal y se generen pérdidas fiscales.

34 En segundo lugar, el objetivo de garantizar la aplicación diligente de las normas del régimen aduanero de que se trata no puede alcanzarse en el caso de un régimen de tránsito externo que no se corresponde con una mercancía existente. En efecto, no es posible aplicar correctamente tal régimen cuando tiene por objeto una mercancía que no existe; máxime si tenemos en cuenta que la obligación de presentar las mercancías en la aduana de destino, cuando no existen las mercancías a las que se refiere el régimen de tránsito generado por error, supondría imponer al obligado principal, en contra del principio *ultra posse nemo obligatur*, un deber que no puede cumplirse.

35 Por tanto, si se siguiera la interpretación propuesta por el Gobierno danés, la aplicación del artículo 204 del Código aduanero no tendría otro resultado que el de sancionar al obligado principal por el error cometido al iniciar los regímenes de tránsito externo y no por el incumplimiento de las obligaciones que este régimen le imponía.

36 De las anteriores consideraciones se desprende que el error consistente en iniciar dos regímenes de tránsito externo referidos a una misma mercancía no puede, por su propia naturaleza, comprometer los objetivos perseguidos por dicho artículo 204 y que justifican así el nacimiento de una deuda aduanera. Por otra parte, tampoco resulta necesario sancionar tal error gravando al obligado principal con una deuda aduanera. Como señaló la Comisión, un error de estas características puede, ciertamente,

constituir un elemento relevante de cara a una posible revocación del estatuto de expedidor autorizado, pero no puede traducirse en la imposición de derechos de aduana a cargo de éste.

37 Por consiguiente, el artículo 204 del Código aduanero no tiene por objeto ser aplicado en circunstancias como las que concurren en el asunto principal.

38 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, debe responderse a las cuestiones planteadas que el artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a una situación como la del litigio principal, en la que un expedidor autorizado ha generado por error dos regímenes de tránsito externo para una misma mercancía, ya que el régimen duplicado, referido a una mercancía inexistente, no puede hacer nacer una deuda aduanera con arreglo a dicha disposición.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

El artículo 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, debe interpretarse en el sentido de que no se aplica a una situación como la del litigio principal, en la que un expedidor autorizado ha generado por error dos regímenes de tránsito externo para una misma mercancía, ya que el régimen duplicado, referido a una mercancía inexistente, no puede hacer nacer una deuda aduanera con arreglo a dicha disposición.

Firmas