

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 14 de enero de 2010*

En los asuntos acumulados C-430/08 y C-431/08,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el VAT and Duties Tribunal, Edinburgh (Reino Unido), y el VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland (Reino Unido), mediante resoluciones de 23 de septiembre de 2008, recibidas en el Tribunal de Justicia el 29 de septiembre de 2008, en los procedimientos entre

Terex Equipment Ltd (asunto C-430/08),

FG Wilson (Engineering) Ltd (asunto C-431/08),

Caterpillar EPG Ltd (asunto C-431/08)

y

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis, J. Malenovský y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de septiembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Terex Equipment Ltd, por el Sr. J. White, Barrister;

- en nombre de FG Wilson (Engineering) Ltd y Caterpillar EPG Ltd, por los Sres. G. Salmond, Solicitor, y R. Cordara, QC;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por la Sra. S. Moore, Barrister;

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

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Bouyon y el Sr. R. Lyal, 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 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 78, 203, 204 y 239 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 lo sucesivo, «Código aduanero»), y del artículo 865 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° 1677/98 de la Comisión, de 29 de julio de 1998 (DO L 212, p. 18; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»).
- ² Estas peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios entre, por un lado, Terex Equipment Ltd (en lo sucesivo, «Terex»), FG Wilson (Engineering) Ltd (en lo sucesivo, «Wilson») y Caterpillar EPG Ltd (en lo sucesivo, «Caterpillar») y, por otro, los Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, en relación con las consecuencias de la mención, en las declaraciones de reexportación de las mercancías de que se trata en los litigios principales, que estaban sujetas al régimen de perfeccionamiento activo, de un código de régimen aduanero incorrecto, que designa la exportación de mercancías comunitarias.

Marco jurídico

3 El artículo 4, apartados 7, 8 y 13, del Código aduanero establece:

«A efectos del presente Código, se entenderá por:

[...]

7) “mercancías comunitarias”: las mercancías:

— [...]

— importadas de países o territorios que no formen parte del territorio aduanero de la Comunidad y despachadas a libre práctica,

— [...]

8) “mercancías no comunitarias”: las mercancías no contempladas en el punto 7.

Sin perjuicio de los artículos 163 y 164 las mercancías comunitarias perderán este estatuto aduanero al salir efectivamente del territorio aduanero de la Comunidad;

[...]

13) “vigilancia por las autoridades aduaneras”: las medidas que, de una manera general, lleva a cabo dicha autoridad para garantizar el respeto de la normativa aduanera y, en su caso, de las demás disposiciones aplicables a las mercancías bajo vigilancia aduanera».

4 El artículo 37 de dicho Código establece:

«1. Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad estarán bajo vigilancia aduanera desde su introducción. Podrán ser sometidas a controles por parte de las autoridades aduaneras, de conformidad con las disposiciones vigentes.

2. Permanecerán bajo vigilancia aduanera todo el tiempo que sea necesario para determinar su estatuto aduanero y en lo que se refiere a mercancías no comunitarias y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 82, hasta que o bien cambien de estatuto aduanero, o bien pasen a una zona franca o depósito franco o bien se reexporten o destruyan, de conformidad con el artículo 182.»

5 El artículo 59, apartado 2, del Código aduanero dispone:

«Las mercancías comunitarias declaradas para el régimen de exportación, de perfeccionamiento pasivo, de tránsito o de depósito aduanero estarán bajo vigilancia aduanera desde la admisión de la declaración en aduana y hasta el momento en que salgan del territorio aduanero de la Comunidad o se destruyan, o bien quede invalidada la declaración en aduana.»

6 A tenor del artículo 78 de dicho Código:

«1. Tras la concesión del levante de las mercancías, las autoridades aduaneras podrán, por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración.

2. Las autoridades aduaneras, después de haber concedido el levante de las mercancías y con objeto de garantizar la exactitud de los datos de la declaración, podrán proceder al control de los documentos y datos comerciales relativos a las operaciones de importación o de exportación de las mercancías de que se trate así como a las operaciones comerciales ulteriores relativas a las mismas mercancías. [...]

3. Cuando de la revisión de la declaración o de los controles *a posteriori* resulte que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos, las autoridades aduaneras, dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.»

7 Según el artículo 79, párrafo primero, del Código aduanero, «el despacho a libre práctica confiere el estatuto aduanero de mercancía comunitaria a una mercancía no comunitaria».

8 El artículo 161, apartado 5, del Código aduanero dispone:

«La declaración de exportación se depositará en la aduana competente para la vigilancia del lugar en que esté establecido el exportador o bien en que se embalen o carguen las mercancías para el transporte de exportación. Las excepciones se determinarán con arreglo al procedimiento del Comité.»

9 El artículo 182, apartado 3, de dicho Código establece:

«[...] Cuando se solicite la reexportación de mercancías que durante su estancia en el territorio aduanero de la Comunidad estuvieran incluidas en un régimen aduanero económico, deberá presentarse una declaración en aduana de conformidad con los artículos 59 a 78. En este caso se aplicarán los apartados 4 y 5 del artículo 161.

[...]»

10 El artículo 203, apartado 1, del Código aduanero enuncia:

«Dará origen a una deuda aduanera de importación:

— la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.»

11 El artículo 204 del Código aduanero establece:

«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.

2. La deuda aduanera se originará o bien en el momento en que deje de cumplirse la obligación cuyo incumplimiento da lugar al origen de la deuda aduanera, bien en el momento en que se ha incluido la mercancía en el régimen aduanero considerado cuando *a posteriori* se descubra que no se cumplía efectivamente alguna de las condiciones establecidas para la inclusión de dicha mercancía en el régimen o para la concesión del derecho de importación reducido o nulo por la utilización de la mercancía para fines especiales.

[...]»

12 El artículo 236 del Código aduanero dispone:

«1. [...]

Se procederá a la devolución de los derechos de importación o de los derechos de exportación siempre que se compruebe que en el momento en que se pagaron su importe no era legalmente debido o que fue contraído en contra de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220.

No se concederá ninguna devolución ni condonación cuando los hechos que hayan dado lugar al pago o a la contracción de un importe que no era legalmente debido, sean el resultado de una maniobra del interesado.

2. La devolución o la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación se concederá, previa petición presentada ante la aduana correspondiente

antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Este plazo se prorrogará si el interesado aporta la prueba de que no pudo presentar su solicitud en dicho plazo por caso fortuito o de fuerza mayor.

Las autoridades aduaneras procederán de oficio a la devolución o a la condonación cuando comprueben por sí mismas, durante este plazo, la existencia de cualquiera de los casos descritos en los párrafos primero y segundo del apartado 1.»

13 El artículo 865 del Reglamento de aplicación dispone:

«Se considerará que existe sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera, a los efectos del apartado 1 del artículo 203 del Código, cuando la declaración aduanera de dicha mercancía, cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos, así como la presentación a las autoridades competentes de un documento para su refrendo, tengan por consecuencia conferir indebidamente a dicha mercancía el estatuto aduanero de mercancía comunitaria.»

No obstante, en el caso de compañías aéreas autorizadas para utilizar un procedimiento de tránsito simplificado a través de un manifiesto electrónico, la mercancía no se considerará como sustraída a la vigilancia aduanera si, a iniciativa del interesado o por su cuenta, dicha mercancía es tratada de acuerdo con su estatuto no comunitario antes de que las autoridades aduaneras hayan comprobado la existencia de una situación irregular y siempre que el comportamiento del interesado no suponga ninguna maniobra fraudulenta.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-430/08

- 14 Terex es una empresa que fabrica máquinas de explanación. Importa varios componentes que se integran en estas máquinas. Los componentes importados son objeto de una suspensión de derechos arancelarios con arreglo al régimen de perfeccionamiento activo definido por los artículos 114 a 129 del Código aduanero. Estas máquinas se venden a compradores dentro y fuera de la Comunidad.
- 15 Cuando estas mercancías se reexportan cumpliéndose los requisitos del régimen de perfeccionamiento activo, no se exige el pago de ningún derecho.
- 16 De enero de 2000 a julio de 2002, los agentes de aduanas que actuaban por cuenta de Terex o de compradores utilizaron, en las declaraciones de exportación, el código de régimen aduanero 10 00, que designa la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, que es el que se aplica a la reexportación de mercancías que son objeto de una suspensión de derechos.
- 17 Las autoridades aduaneras consideraron entonces que estas declaraciones de reexportación con un código erróneo tuvieron por efecto conferir indebidamente a las mercancías de que se trata en el litigio principal el estatuto aduanero de mercancías comunitarias, lo cual implica una deuda aduanera, de conformidad con el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero y con el artículo 865 del Reglamento de aplicación. Según dichas autoridades se originó, en cualquier caso, una deuda aduanera en virtud del artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero, puesto que no había habido notificación previa a la reexportación de las máquinas, siendo ésta una obligación del régimen de perfeccionamiento activo.

- 18 Con arreglo al artículo 78, apartado 3, del Código de aduanas, Terex intentó hacer revisar sus declaraciones de exportación con el fin de regularizar la situación. Las autoridades aduaneras se negaron a modificar estas declaraciones debido a que, por una parte, la solicitud de Terex tenía por objeto cambiar el régimen aduanero aplicable y, por otra, la situación no podría regularizarse ya que era imposible presentar retroactivamente una notificación previa a la reexportación de las mercancías de que se trata en el litigio principal.
- 19 Terex solicitó, además, la condonación de la deuda aduanera con arreglo al artículo 239 del Código aduanero. Las autoridades aduaneras se negaron a estimar su solicitud debido a que Terex había demostrado una negligencia manifiesta al excluir la aplicación de esta disposición.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 203 del Código aduanero no puede originar una deuda aduanera en el asunto principal. Las mercancías exportadas por Terex no adquirieron el estatuto de mercancías comunitarias en el sentido del artículo 4, apartado 7, del Código aduanero por el mero hecho de que se hubiera indicado, en las declaraciones de exportación, un código de régimen aduanero incorrecto, en concreto, el código 10 00. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 204 del Código aduanero puede originar, en el asunto principal, una deuda aduanera y que ésta ni se elimina por la aplicación del artículo 859 del Reglamento de aplicación ni prescribe. En cuanto a la aplicación del artículo 78, apartado 3, del Código aduanero a dicho asunto, el órgano jurisdiccional remitente considera que esta disposición permite regularizar la situación, a pesar de que el artículo 182, apartado 3, del Código aduanero exija una notificación previa a la reexportación de las mercancías.
- 21 Por último, el órgano jurisdiccional remitente considera que no puede reprocharse a Terex una negligencia manifiesta en el sentido del artículo 239 del Código aduanero. A este respecto, estima que el comportamiento de las autoridades aduaneras contribuyó, durante el período de referencia, a que se utilizara un código de régimen aduanero erróneo.

22 En estas circunstancias, el VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Permite el Código aduanero, y en particular su artículo 78, la revisión de la declaración para corregir el código de régimen aduanero y, en caso de respuesta afirmativa, están obligadas las autoridades aduaneras del Reino Unido a modificar la declaración y regularizar la situación?

- 2) En las circunstancias resumidas en los puntos 3 a 21 de la resolución de remisión, ¿quedaron las mercancías de que se trata en el asunto principal sustraídas a la vigilancia aduanera a efectos del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero en virtud de la aplicación del artículo 865 del Reglamento de aplicación?

- 3) En caso de respuesta afirmativa, ¿originó esta sustracción una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero?

- 4) Aunque no existiera una deuda aduanera en virtud del artículo 203 del Código aduanero, ¿se originó una deuda aduanera en virtud del artículo 204 habida cuenta de
 - a) las conclusiones sobre “negligencia manifiesta” de los puntos 34 a 43 de la resolución de remisión y

 - b) la cuestión de si las autoridades aduaneras del Reino Unido incumplieron las obligaciones que les incumbían en virtud del artículo 221, apartado 3, del

Código aduanero al no comunicar la deuda aduanera prevista en el artículo 204 dentro del plazo previsto?

5) Dado que:

- a) no puede darse una regularización conforme al artículo 78 del Código aduanero,
- b) existió una deuda aduanera y
- c) se daba una situación especial prevista en el artículo 899 del Reglamento de aplicación,

en las circunstancias recogidas en los puntos 3 a 22 de la resolución de remisión, ¿podía el órgano jurisdiccional remitente llegar a la conclusión de que no existía una negligencia manifiesta, de suerte que la deuda aduanera debió ser condonada en virtud del artículo 239 del Código aduanero?»

Asunto C-431/08

²³ Wilson y Caterpillar fabrican grupos electrógenos. Importan componentes que se integran en estos grupos, así como otros elementos de origen comunitario. La posesión

de estos elementos importados se beneficia de la suspensión de derechos de aduanas con arreglo al régimen de perfeccionamiento activo. Los grupos electrógenos se venden esencialmente a compradores fuera de la Comunidad.

- 24 De octubre de 2002 a febrero de 2005, los agentes de aduanas que actuaban por cuenta de Wilson y por la de Caterpillar o por cuenta de compradores utilizaron, en las declaraciones de exportación de las mercancías de que se trata en el litigio principal, el código de régimen aduanero 10 00, que se aplica a la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, que indica la reexportación de mercancías que son objeto de una suspensión de derechos.
- 25 El 21 de febrero de 2005, Wilson y Caterpillar informaron a las autoridades aduaneras del Reino Unido de que habían utilizado un código de régimen aduanero incorrecto, lo que provocó las decisiones de dichas autoridades de emitir requerimientos de pago *a posteriori*.
- 26 Como en el caso de Terex, las autoridades aduaneras consideraron que la utilización de un código erróneo daba lugar a la obligación de pagar derechos de aduana en relación con las mercancías que eran objeto de la suspensión, que la situación no podía regularizarse con arreglo al artículo 78 del Código aduanero y que tampoco existía una razón que permitiera conceder una condonación de derechos en aplicación del artículo 239 del Código aduanero.
- 27 El órgano jurisdiccional remitente estima que las mercancías de que se trata en el litigio principal siempre han sido «mercancías no comunitarias», en el sentido del artículo 4, apartado 8, del Código aduanero y que la indicación de un código aduanero incorrecto no podía sujetarlas al régimen de exportación, que está exclusivamente reservado a las mercancías comunitarias. Así, la mera utilización de un código de régimen aduanero incorrecto no puede conferir el estatuto de mercancías comunitarias a las mercancías de que se trata en el litigio principal, como presupone el artículo 865 del Reglamento de aplicación.

- 28 Según el órgano jurisdiccional remitente, las mercancías de que se trata en el litigio principal permanecían siempre bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras en el sentido del artículo 4, apartado 13, del Código aduanero, y ello aunque la utilización de un código de régimen aduanero erróneo hubiera podido obstaculizar los procedimientos de control de dichas autoridades. La interpretación defendida por las autoridades aduaneras atribuye a los artículos 203 del Código aduanero y 865 del Reglamento de aplicación el carácter de una sanción por la utilización de un código incorrecto, lo que, según el órgano jurisdiccional remitente, es contrario a la voluntad del legislador comunitario.
- 29 Por lo que se refiere a la aplicación del artículo 78 del Código aduanero a la situación de que se trata en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente considera que la situación puede regularizarse de conformidad con el apartado 3 de dicho artículo.
- 30 Por último, tras examinar las circunstancias del litigio pendiente ante él, el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que no puede reprocharse a Wilson y a Caterpillar una «negligencia manifiesta» en el sentido del artículo 239 del Código aduanero. A este respecto, se basa en particular en la complejidad de las normas aplicables y en el hecho de que las autoridades aduaneras del Reino Unido no cumplieron la obligación que les incumbía de advertir a los operadores económicos de las implicaciones de la utilización de un código de régimen aduanero incorrecto.
- 31 En estas condiciones, el VAT and Duties Tribunal, Northern Ireland, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) En las circunstancias resumidas en la resolución de remisión, ¿quedaron las mercancías de que se trata ilegalmente sustraídas a la vigilancia aduanera a efectos

del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero en virtud de la aplicación del artículo 865 del Reglamento de aplicación?

- 2) En caso de respuesta afirmativa, ¿originó esta sustracción una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero?

- 3) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones primera y segunda, ¿permite el Código aduanero, y en particular su artículo 78, apartado 3, la revisión de la declaración para corregir el código de régimen aduanero y, en tal caso, están obligadas las autoridades aduaneras del Reino Unido a modificar la declaración y regularizar la situación?

- 4) Si no cabe una regularización conforme al artículo 78 del Código aduanero, y dado que existía una deuda aduanera en virtud del artículo 203 del Código aduanero y puesto que consta que se daba una situación especial de las previstas en el artículo 899 del Reglamento de aplicación, a la vista de las circunstancias y a la luz de las comprobaciones que siguen, ¿podía el órgano jurisdiccional remitente llegar a la conclusión de que no existió una negligencia manifiesta, de suerte que la deuda aduanera debería ser condonada conforme al artículo 239 del Código aduanero y el requerimiento de pago de derechos de aduana habría de ser revocado? En particular, al examinar si existió una negligencia manifiesta por parte del operador de que se trata, ¿están facultadas las autoridades competentes para tener en cuenta el hecho de que el incumplimiento por parte de la propia autoridad tributaria de su obligación de diligencia y de gestión contribuyó al error que dio lugar a la deuda aduanera?»

32 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 13 de noviembre de 2008, se ordenó la acumulación de los asuntos C-430/08 y C-431/08 a los efectos de la fase escrita, de la fase oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones segunda y tercera del asunto C-430/08 y las cuestiones primera y segunda del asunto C-431/08

- 33 Mediante estas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan, en esencia, si la utilización en las declaraciones de exportación del código de régimen aduanero 10 00, que designa la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, aplicable a la reexportación de mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo, debe considerarse una sustracción a la vigilancia aduanera y origina, en virtud del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, una deuda aduanera.
- 34 De conformidad con el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero, la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de aduana aplicables a la importación origina una deuda aduanera de importación.
- 35 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe entenderse que el concepto de sustracción a la vigilancia aduanera incluye cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos en la normativa aduanera comunitaria (véanse las sentencias de 1 de febrero de 2001, D. Wandel, C-66/99, Rec. p. I-873, apartado 47; de 11 de julio de 2002, Liberexim, C-371/99, Rec. p. I-6227, apartado 55; de 12 de febrero de 2004, Hamann International, C-337/01, Rec. p. I-1791, apartado 31, y de 29 abril de 2004, British American Tobacco, C-222/01, Rec. p. I-4683, apartado 47).
- 36 Al no estar definido este concepto en la normativa comunitaria, el artículo 865 del Reglamento de aplicación contiene ejemplos de hechos que deben considerarse constitutivos de sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero (véase la sentencia D. Wandel, antes citada, apartado 46).

37 Con arreglo al párrafo primero del artículo 865 del Reglamento de aplicación, se considerará que existe sustracción de una mercancía a la vigilancia aduanera, a los efectos del apartado 1 del artículo 203 del Código aduanero, cuando la declaración aduanera de dicha mercancía o cualquier otro acto que tenga los mismos efectos jurídicos, tengan por consecuencia conferir indebidamente a dicha mercancía el estatuto aduanero de mercancía comunitaria.

38 A este respecto, los órganos jurisdiccionales remitentes, Terex, así como Wilson y Caterpillar estiman que la indicación del código de régimen aduanero 10 00, que designa la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, aplicable a la reexportación de las mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo, no modificó el estatuto aduanero de las mercancías de que se trata, que debían por tanto seguir siendo consideradas mercancías no comunitarias. En este sentido, no fueron despachadas a libre práctica, lo cual les habría conferido, según el artículo 79 del Código aduanero, el estatuto de mercancías comunitarias. Ahora bien, para la aplicación del artículo 865 del Reglamento de aplicación, no basta con que la indicación del código de régimen aduanero 10 00 sólo haya creado la falsa impresión de que se trataba de mercancías comunitarias.

39 No puede seguirse esta interpretación.

40 En efecto, el artículo 865 del Reglamento de aplicación se refiere a la situación en que las declaraciones atribuyen a las mercancías el estatuto de mercancías comunitarias, que supuestamente no han de tener, de manera que las mercancías no comunitarias escapan a la vigilancia aduanera a la que las sujeta el Código aduanero, y en particular su artículo 37.

41 A este respecto, procede destacar las particularidades que caracterizan el régimen de perfeccionamiento activo y, más concretamente, el papel que desempeña en este

contexto la indicación del código aduanero correcto para apreciar si la indicación de un código que designa la exportación de mercancías comunitarias causa o no un perjuicio a la capacidad de control de las autoridades aduaneras.

- 42 En primer lugar, procede observar, como señala la Comisión Europea, que el régimen de perfeccionamiento activo, que lleva consigo la suspensión de derechos de aduana, es una medida excepcional destinada a facilitar el ejercicio de determinadas actividades económicas. Dado que este régimen supone riesgos evidentes para la aplicación correcta de la normativa aduanera y la percepción de derechos, sus beneficiarios están obligados al estricto cumplimiento de las obligaciones que derivan de él. Del mismo modo, debe procederse a una interpretación estricta de las consecuencias para dichos beneficiarios en caso de que no respeten sus obligaciones.
- 43 La obligación que se deriva del artículo 182, apartado 3, del Código aduanero de presentar una declaración de aduana que mencione el código de régimen aduanero correcto, que indica si se trata de la reexportación de una mercancía en régimen de perfeccionamiento activo, reviste una importancia particular para la vigilancia aduanera en el marco de dicho régimen aduanero.
- 44 En efecto, la indicación del código de régimen aduanero que designa la reexportación de mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo tiene por objeto garantizar una vigilancia efectiva de las autoridades aduaneras permitiendo a éstas identificar, únicamente sobre la base de la declaración en aduana, el estatuto de las mercancías de que se trata sin necesidad de recurrir a exámenes o a comprobaciones ulteriores. Este objetivo es aún más importante debido a que las mercancías que se introducen en el territorio aduanero comunitario, de conformidad con el artículo 37, apartado 2, del Código de aduanas, sólo permanecen bajo vigilancia aduanera hasta el momento en que se exportan.
- 45 Así, la indicación del código de régimen aduanero que designa la reexportación de las mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo tiene por objeto permitir a las autoridades aduaneras decidir, en el último momento, proceder a un control aduanero en virtud del artículo 37, apartado 1, del Código aduanero, es decir,

verificar si las mercancías reexportadas corresponden efectivamente a las mercancías en régimen de perfeccionamiento activo.

46 Por consiguiente, la indicación del código de régimen aduanero 10 00 en las declaraciones de exportación que son objeto de los litigios principales confirió indebidamente a las mercancías de que se trata el estatuto de mercancías comunitarias y afectó así directamente a la facultad de las autoridades aduaneras de efectuar controles con arreglo al artículo 37, apartado 1, del Código aduanero.

47 En estas circunstancias, la utilización en las declaraciones de exportación del código de régimen aduanero 10 00, que designa la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, aplicable a la reexportación de mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo, debe calificarse de «sustracción» de dichas mercancías a la vigilancia aduanera (véase, por analogía, la sentencia *British American Tobacco*, antes citada, apartado 53).

48 Por lo que se refiere, por otra parte, a la eventual falta de control de las autoridades aduaneras durante el período de referencia, tal circunstancia no puede constituir un factor que excluya la aplicación de dicho concepto de sustracción a la vigilancia aduanera. En efecto, según la jurisprudencia, para que se produzca una sustracción a la vigilancia aduanera basta con que se sustraiga objetivamente la mercancía a los posibles controles, con independencia de que la autoridad competente los practique efectivamente (véase la sentencia *British American Tobacco*, antes citada, apartado 55).

49 Por último, no puede admitirse la tesis de que esta interpretación del artículo 203, apartado 1, del Código aduanero atribuye indebidamente a este artículo el carácter de una sanción desproporcionada.

- 50 En efecto, por una parte, como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, los beneficiarios del régimen de perfeccionamiento activo están obligados al estricto cumplimiento de las obligaciones que les incumben en virtud de este régimen. Por otra, al exportarse las mercancías de que se trata en los litigios principales como mercancías comunitarias, podrían reimportarse en la Comunidad como mercancías de retorno en el sentido del artículo 185 del Código aduanero sin que fueran exigibles derechos de importación.
- 51 Atendiendo a las consideraciones precedentes, procede responder a las cuestiones segunda y tercera del asunto C-430/08, así como a las cuestiones primera y segunda del asunto C-431/08, que la indicación, en las declaraciones de exportación que son objeto de los litigios principales, del código de régimen aduanero 10 00, que designa la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, que se aplica a las mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo, origina, de conformidad con el artículo 203, apartado 1, del Código aduanero y del artículo 865, párrafo primero, del Reglamento de aplicación, una deuda aduanera.
- 52 Habida cuenta de esta respuesta, no procede responder a la cuarta cuestión del asunto C-430/08.

Primera cuestión del asunto C-430/08 y tercera cuestión del asunto C-431/08

- 53 Mediante estas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, los órganos jurisdiccionales remitentes desean saber, en esencia, si el artículo 78, apartado 3, del Código aduanero permite revisar las declaraciones de exportación para corregir el código de régimen aduanero indicado y si, en su caso, las autoridades aduaneras están obligadas a modificar dichas declaraciones y a regularizar las situaciones.

- 54 Los órganos jurisdiccionales remitentes indican, a este respecto, que las autoridades aduaneras denegaron la aplicación del artículo 78, apartado 3, del Código aduanero dado que, por una parte, en los asuntos principales se trataba, no de una corrección de las declaraciones de exportación, sino de un cambio del procedimiento aduanero y que, por otra parte, al faltar la notificación previa exigida por el artículo 182, apartado 3, del Código aduanero, las situaciones no podían ser regularizadas.
- 55 En primer lugar, debe señalarse que, como alegan los órganos jurisdiccionales remitentes así como Wilson y Caterpillar, el «régimen aduanero de que se trate» a tenor del artículo 78, apartado 3, del Código aduanero era el régimen de perfeccionamiento activo, que aplicaron las recurrentes en el asunto principal al utilizar indebidamente el código de régimen aduanero 10 00.
- 56 Asimismo, procede descartar la tesis de que el artículo 78, apartado 3, del Código aduanero no puede subsanar la falta de notificación previa exigida por el artículo 182, apartado 3, del Código aduanero. En efecto, tal interpretación sería contraria a la lógica de este artículo que consiste en ajustar el procedimiento aduanero a la situación real. Así, dicho artículo 78, apartado 3, no distingue entre errores u omisiones que puedan ser objeto de corrección y otros que no lo sean. Los términos «elementos inexactos o incompletos» deben interpretarse en el sentido de que se refieren tanto a errores u omisiones materiales como a errores de interpretación del Derecho aplicable (sentencia de 20 de octubre de 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, Rec. p. I-8937, apartado 63).
- 57 Así, contrariamente a la tesis defendida por las autoridades aduaneras y el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones, las situaciones de que se trata en los litigios principales están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 78 del Código aduanero y pueden, en principio, regularizarse en virtud de esta disposición.
- 58 El artículo 78, apartado 1, del Código aduanero dispone que las autoridades aduaneras «podrán», por propia iniciativa o a petición del declarante, proceder a la revisión de la declaración, es decir a su reexamen. Cuando el declarante solicita una revisión, su

solicitud debe ser examinada por las autoridades aduaneras, al menos por lo que se refiere a si procede o no efectuar esta revisión. (sentencia Overland Footwear, antes citada, apartados 45 y 46). Esta disposición somete la realización de una revisión solicitada por el declarante a la apreciación de las autoridades aduaneras en lo que atañe tanto a su principio como a su resultado (véase la sentencia Overland Footwear, antes citada, apartado 66).

- 59 En el marco de esta primera apreciación, las autoridades aduaneras deben tener en cuenta, en particular, la posibilidad de comprobar los datos contenidos en la declaración que haya de revisarse y en la solicitud de revisión (sentencia Overland Footwear, antes citada, apartado 47).
- 60 Si una revisión es en principio posible, las autoridades aduaneras deberán, al término de su apreciación, sin perjuicio de un recurso jurisdiccional, desestimar la solicitud del declarante mediante decisión motivada o bien efectuar la revisión solicitada (véase la sentencia Overland Footwear, antes citada, apartado 50).
- 61 En este último caso, las autoridades aduaneras deberán reexaminar la declaración y apreciar el fundamento de las alegaciones del declarante a la luz de los datos comunicados (sentencia Overland Footwear, antes citada, apartado 51).
- 62 Si la revisión pone de manifiesto que las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos y que los objetivos del régimen de perfeccionamiento activo no se han visto amenazados, en particular porque las mercancías que son objeto de dicho régimen aduanero han sido efectivamente reexportadas, las autoridades aduaneras, conforme al artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, deberán adoptar las medidas necesarias para

regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan (véase, en este sentido, la sentencia *Overland Footwear*, antes citada, apartado 52).

63 Cuando resulte que, en definitiva, los derechos de importación no eran legalmente debidos en el momento en el que se pagaron, la medida necesaria para la regularización de la situación no puede ser otra que la condonación de dichos derechos (véase, en este sentido, la sentencia *Overland Footwear*, antes citada, apartado 53).

64 Se efectuará, en su caso, dicha condonación con arreglo al artículo 236 del Código aduanero, si se cumplen los requisitos previstos en esta disposición, es decir, en particular, que no exista fraude por parte del declarante y que se respete el plazo, en principio de tres años, previsto para la presentación de la solicitud de condonación.

65 A la vista de lo que antecede, procede responder a la primera cuestión del asunto C-430/08 y a la tercera cuestión del asunto C-431/08 que el artículo 78 del Código aduanero permite revisar la declaración de exportación de las mercancías para corregir el código de régimen aduanero que les ha sido atribuido por el declarante y que las autoridades aduaneras están obligadas, por una parte, a examinar si las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos y si los objetivos del régimen de perfeccionamiento activo no se han visto amenazados, en particular porque las mercancías que son objeto de dicho régimen aduanero han sido efectivamente reexportadas así como, por otra parte, a adoptar, en su caso, las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.

66 Habida cuenta de la respuesta dada a estas cuestiones, no procede responder a la quinta cuestión del asunto C-430/08 ni a la cuarta cuestión del asunto C-431/08.

Costas

- ⁶⁷ Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos 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 Cuarta) declara:

- 1) **La indicación, en las declaraciones de exportación que son objeto de los litigios principales, del código de régimen aduanero 10 00, que designa la exportación de mercancías comunitarias, en lugar del código 31 51, que se aplica a las mercancías que son objeto del régimen de perfeccionamiento activo, origina, de conformidad con el artículo 203, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, y con el artículo 865, párrafo primero, 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, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 1677/98 de la Comisión, de 29 de julio de 1998, una deuda aduanera.**

- 2) **El artículo 78 del Reglamento n° 2913/92 permite revisar la declaración de exportación de las mercancías para corregir el código de régimen aduanero que les ha sido atribuido por el declarante y las autoridades aduaneras están obligadas, por una parte, a examinar si las disposiciones que regulan el régimen aduanero de que se trate han sido aplicadas sobre la base de elementos inexactos o incompletos y si los objetivos del régimen de perfeccionamiento activo no se han visto amenazados, en particular porque las mercancías que son objeto de dicho régimen aduanero han sido efectivamente reexportadas, así como, por otra parte, a adoptar en su caso**

las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan.

Firmas