Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILO JÄÄSKINEN
presentadas el 8 de marzo de 2012 [1]

Asunto C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
contra
Hauptzollamt Oldenburg

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Código aduanero comunitario — Régimen de perfeccionamiento activo — Sistema de suspensión — Reglamento (CEE) nº 2913/92 — Artículo 204 — Nacimiento de una deuda aduanera de importación por el incumplimiento de una obligación — Falta de presentación del estado de liquidación en los plazos previstos»

I. Introducción

1. El régimen de perfeccionamiento activo, previsto en el Código aduanero, [2] permite a los fabricantes comunitarios transformar, en el territorio de la Comunidad Europea, mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores, sin que esas mercancías estén sujetas a derechos de importación.

2. La utilización de este régimen aduanero económico de suspensión requiere una autorización cuya concesión está supeditada a las condiciones previstas en el Código aduanero. [3] En particular, las autoridades aduaneras fijan el plazo (en lo sucesivo, «plazo de ultimación») en el que los productos transformados (en lo sucesivo, «productos compensadores») deben haber sido reexportados o haber recibido otro destino aduanero. Ese nuevo destino aduanero autorizado equivale a la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo. [4]

3. En los 30 días siguientes a la finalización del plazo de ultimación, deben entregarse a las autoridades aduaneras una serie de indicaciones relativas al desarrollo del régimen de perfeccionamiento activo (en lo sucesivo, «estado de liquidación»).

1 — Lengua original: francés.

2 — Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005 (DO L 117, p. 13) (en lo sucesivo, «Código aduanero»). El Código aduanero fue derogado por el Reglamento (CE) nº 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) (DO L 145, p. 1), y algunas de sus disposiciones entraron en vigor el 24 de junio de 2008. Teniendo en cuenta la fecha de los hechos del litigio principal, éste sigue rigiéndose por las normas previstas en el Código aduanero. Volveré posteriormente sobre la cuestión de si la solución propuesta en las presentes conclusiones sería también válida según el régimen del Código aduanero modernizado.

3 — Véanse los artículos 84, apartado 1, 85 y 87 del Código aduanero.

4 — Véase el artículo 89, apartado 1, del Código aduanero.

4. En el asunto principal, la sociedad Döhler Neuenkirchen GmbH (en lo sucesivo, «Döhler Neuenkirchen») se acogió al régimen de perfeccionamiento activo para la importación de mercancías no comunitarias.

5. Una vez finalizado el plazo de ultimación, los productos compensadores eran reexportados o recibían un nuevo destino aduanero autorizado, es decir, eran despachados a libre práctica conforme a dichas condiciones. Sin embargo, Döhler Neuenkirchen no cumplió su obligación de presentar el estado de liquidación en los 30 días siguientes a la expiración del plazo de ultimación.

6. El Bundesfinanzhof (Alemania) desea que se dilucide si tal incumplimiento genera una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero, en particular cuando la mayor parte de las mercancías han sido reexportadas.

7. Al igual que en el asunto Eurogate Distribution (C-28/11), pendiente ante el Tribunal, sobre el que también presento mis conclusiones en este mismo día, que se refiere en cambio al incumplimiento de obligaciones en el marco del régimen de depósito aduanero, el presente asunto permitirá al Tribunal de Justicia precisar los requisitos para el nacimiento de la deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero. Aunque los hechos y el incumplimiento que puede generar una deuda conforme a dicho artículo sean distintos en estos dos asuntos, hay que señalar que tales asuntos tienen por objeto la interpretación de la misma disposición legal y que versan, en los dos casos, sobre regímenes aduaneros de suspensión, a saber, el régimen de perfeccionamiento activo en el asunto C-262/10 y el régimen de depósito aduanero en el asunto C-28/11.

II. Marco jurídico

A. *Código aduanero*

8. Según el artículo 4 del Código aduanero, a efectos del mismo, por «deuda aduanera de importación» se entenderá la obligación que tiene una persona de pagar los derechos de importación aplicables a una determinada mercancía con arreglo a las disposiciones comunitarias vigentes. El «destino aduanero de una mercancía» se refiere en particular la inclusión de las mercancías en un régimen aduanero y su reexportación fuera del territorio aduanero de la Comunidad. El régimen aduanero, por su parte, se refiere en particular al despacho a libre práctica o al perfeccionamiento activo.

9. Sobre el régimen de perfeccionamiento activo, el artículo 114 del Código aduanero prevé:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 115, el régimen de perfeccionamiento activo permitirá elaborar en el territorio aduanero de la Comunidad, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento:

a) mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores, sin que las mercancías estén sujetas a derechos de importación ni a medidas de política comercial;

[…].

2. Se entenderá por:

a) “sistema de suspensión”: el régimen de perfeccionamiento activo tal como se prevé en la letra a) del apartado 1;

[…];

c) “operaciones de perfeccionamiento”:

— la elaboración de mercancías, incluso su montaje, su ensamblaje, su adaptación a otras mercancías,

— la transformación de mercancías,

[…]»

10. El artículo 118, apartados 1 y 2, del Código aduanero establece:

«1. Las autoridades aduaneras fijarán el plazo durante el cual los productos compensadores deberán ser exportados o reexportados o haber recibido otro destino aduanero autorizado. […].

2. El plazo se contará a partir de la fecha en que las mercancías no comunitarias se incluyan en el régimen de perfeccionamiento activo. Las autoridades aduaneras podrán prorrogarlo a petición, debidamente justificada, del titular de la autorización.

Por razones de simplificación, se podrá decidir que los plazos que empiecen a contarse durante un mes civil o un trimestre finalicen el último día, según el caso, de un mes natural o de un trimestre ulterior.».

11. El título VII del Código aduanero, con la rúbrica «Deuda aduanera», recoge, en su capítulo 2, disposiciones relativas al origen de la deuda aduanera.

12. El artículo 201 del Código aduanero establece la norma de principio en los siguientes términos:

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

a) el despacho a libre práctica de una mercancía sujeta a derechos de importación, o

[…]

2. La deuda aduanera se originará en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate.

[…]»

13. El artículo 204 de dicho Código prevé una categoría residual en los términos siguientes:

«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.

[…]»

B. *Reglamento de aplicación*

14. El Código aduanero se completa con el Reglamento de aplicación (CEE) nº 2454/93. [5]

15. El artículo 496, letra m), del Reglamento de aplicación prevé que por «plazo de ultimación» debe entenderse «el plazo en el que las mercancías o productos […] deben haber recibido un destino aduanero autorizado […]».

16. El artículo 521 del Reglamento de aplicación se refiere en particular al estado de liquidación y dispone lo siguiente:

«1. Independientemente de la aplicación o no de la globalización prevista en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 118 del Código y, a más tardar, en la fecha de expiración del plazo de ultimación:

— en el caso de perfeccionamiento activo (sistema de suspensión) […], el estado de liquidación deberá presentarse en la aduana de control en el plazo de treinta días,

[…].

Cuando circunstancias especiales lo justifiquen, las autoridades aduaneras podrán conceder una prórroga del plazo incluso después de la expiración del mismo.

2. La solicitud de reembolso o el estado de liquidación deberán incluir las siguientes indicaciones, salvo que la aduana de control disponga otra cosa:

[…]

3. La aduana de control podrá establecer el estado de liquidación.»

17. El artículo 546 del Reglamento de aplicación establece:

«La autorización indicará si los productos compensadores o las mercancías sin perfeccionar pueden ser despachados a libre práctica sin declaración aduanera, sin perjuicio de las medidas de prohibición o restricción aplicables. En este caso, se considerarán despachadas a libre práctica cuando no hubieran recibido un destino aduanero a la expiración del plazo de ultimación.

A los efectos de la aplicación del primer párrafo del apartado 1 del artículo 218 del Código [aduanero], la declaración de despacho a libre práctica se considerará presentada y aceptada, y el levante concedido, en el momento de la presentación del estado de liquidación.

5 — Reglamento de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 (DO L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 993/2001 de la Comisión, de 4 de mayo de 2001 (DO L 141, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»).

[…]».

18. El artículo 859 del Reglamento de aplicación enumera los casos en los que el incumplimiento de una obligación prevista en el artículo 204, apartado 1, del Código aduanero no da origen a una deuda aduanera, por carecer los incumplimientos de consecuencias reales sobre el funcionamiento del régimen aduanero considerado.

III. Litigio principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. En el primer trimestre del año 2006, la sociedad Döhler Neuenkirchen importó concentrados de zumos de fruta, que transformaba en régimen de perfeccionamiento activo, tal como le permitía la autorización que se le había concedido. Conforme a dicha autorización, el plazo de ultimación del régimen de perfeccionamiento activo finalizaba en el cuarto trimestre natural siguiente, es decir, el 31 de marzo de 2007.

20. En el régimen de perfeccionamiento activo, el estado de liquidación debe presentarse en los 30 días siguientes a la expiración del plazo de ultimación. En el caso de autos, el estado de liquidación debía presentarse por tanto a más tardar el 30 de abril de 2007, lo cual no efectuó Döhler Neuenkirchen, pese al requerimiento realizado por el Hauptzollamt Oldenburg (en lo sucesivo, «Hauptzollamt»), que reclamó dicho estado de liquidación para el 20 de junio de 2007.

21. Ante la falta de presentación del estado de liquidación, el Hauptzollamt impuso derechos de importación sobre todas las mercancías de importación cuyo plazo de ultimación hubiera finalizado el 31 de marzo de 2007, por su importe total, es decir 1 403 188,49 euros.

22. El 10 de julio de 2007, Döhler Neuenkirchen presentó finalmente el estado de liquidación en el que se especificaban unos derechos de importación con un importe inferior, esto es 217 338,39 euros, diferencia debida a una cantidad sustancialmente menor de mercancías de importación no exportadas en el plazo fijado, es decir antes del 31 de marzo de 2007.

23. Döhler Neuenkirchen impugnó la diferencia entre la cuantía de los derechos de importación fijada por el Hauptzollamt y la resultante de su estado de liquidación, antes de plantear el asunto ante el Finanzgericht Hamburg.

24. El Finanzgericht Hamburg desestimó tal recurso por considerar que, al superar el plazo fijado para la presentación del estado de liquidación, Döhler Neuenkirchen había incumplido sus obligaciones, lo que dio origen a una deuda aduanera con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero. Ese órgano jurisdiccional consideró asimismo que la presentación extemporánea del estado de liquidación no podía reputarse un incumplimiento sin consecuencias reales sobre el funcionamiento correcto del régimen aduanero en el sentido del artículo 859, punto 9, del Reglamento de aplicación. [6]

25. A este respecto, el Finanzgericht Hamburg señaló, por una parte, que el plazo de presentación del estado de liquidación no podría haberse prorrogado aun cuando la solicitud hubiese sido presentada a tiempo, pues no concurrían circunstancias especiales que lo justificasen en el sentido del artículo 521, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento de aplicación, y por otra parte que Döhler Neuenkirchen actuó con negligencia manifiesta, pues, como operador económico con experiencia en el régimen de perfeccionamiento activo, conocía la obligación de presentar liquidaciones en determinadas fechas y, además, había sido advertida por el Hauptzollamt de dicho requisito.

6 — Dicho apartado 9 versa sobre, en el caso de operaciones de perfeccionamiento activo y de transformación bajo control aduanero, la superación del plazo autorizado para la presentación del estado de liquidación, siempre que el plazo hubiera sido prorrogado si la solicitud hubiese sido presentada a tiempo.

26. Döhler Neuenkirchen interpuso entonces un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof alegando que la ultimación del régimen aduanero había tenido lugar el 31 de marzo de 2007 y que cualquier incumplimiento de una obligación que tuviera lugar después de esa fecha, como la presentación fuera de plazo del estado de liquidación, no podía tener influencia sobre el régimen ni, con mayor motivo, originar una deuda aduanera en una fase posterior.

27. El Bundesfinanzhof, después de analizar la tesis de Döhler Neuenkirchen según la cual un incumplimiento cometido después de la ultimación del régimen aduanero considerado no podía originar una deuda aduanera, señaló que, si se siguiera este planteamiento, habría que admitir que la Comisión Europea creó, en el artículo 859, punto 9, del Reglamento de aplicación, un supuesto en el que se excluye el nacimiento de la deuda aduanera sin un alcance efectivo. En cuanto a la tesis defendida por el Hauptzollamt, que sostiene que del artículo 521, apartado 1, párrafo primero, primer guión, del Reglamento de aplicación se deduce que el régimen de perfeccionamiento activo no se ultima al recibir las mercancías de importación un nuevo destino aduanero autorizado, como se describe en el artículo 89, apartado 1, del Código aduanero, sino sólo con la presentación del estado de liquidación, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la Comisión se ha excedido, con esta disposición, de su facultad de adoptar normas de desarrollo del Código aduanero, y subraya el riesgo de un doble devengo de la deuda aduanera en los casos en que se registre un déficit de mercancías.

28. Por considerar que la solución del litigio del que conoce depende de la interpretación del Derecho comunitario, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 204, apartado 1, letra a), del [Código aduanero], en el sentido de que también comprende el incumplimiento de aquellas obligaciones que no deben cumplirse sino tras la ultimación del régimen aduanero de que se trate, de manera que, cuando se trate de mercancías de importación parcialmente reexportadas en el plazo previsto en el marco del régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, el incumplimiento del deber de presentar el estado de liquidación a la aduana de control en un plazo de 30 días una vez expirado el plazo de ultimación del régimen origina una deuda aduanera por la cantidad total de las mercancías de importación que se han de liquidar, siempre que no concurran los requisitos del artículo 859, punto 9, del [Reglamento de aplicación]?»

29. Han presentado observaciones escritas Döhler Neuenkirchen, el Hauptzollamt, el Gobierno checo y la Comisión.

30. El Tribunal de Justicia atribuyó el asunto a la Sala Séptima, que celebró una vista el 13 de abril de 2011. Sin embargo, el 22 de septiembre de 2011 la Sala Séptima decidió, con arreglo al artículo 44, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, devolver el asunto al Tribunal para su atribución a una formación más importante. El Tribunal de Justicia decidió atribuir el asunto C-262/10 a la Tercera Sala y resolver después de oír las conclusiones del Abogado General.

31. Por tanto, la Sala Tercera del Tribunal de Justicia, mediante un auto de 25 de octubre de 2011, ordenó la reapertura de la fase oral y convocó a las partes a una nueva vista. El 1 de diciembre de 2011, Döhler Neuenkirchen, el Gobierno italiano y la Comisión asistieron a esa segunda vista, celebrada en común con el asunto C-28/11.

IV. Análisis

A. *Consideraciones introductorias*

32. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia ha de pronunciarse sobre los factores que pueden dar origen a una deuda aduanera y, más concretamente, en qué medida el incumplimiento de las condiciones prescritas en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo origina una deuda aduanera.

33. En el asunto principal, no se trata de un incumplimiento completo de las disposiciones, y aún menos una negativa a cooperar con las autoridades aduaneras. En efecto, el régimen de perfeccionamiento activo controvertido en el litigio principal se desarrolló correctamente, con la excepción significativa de la fecha de presentación del estado de liquidación.

34. Con objeto de analizar la situación, propongo proceder del siguiente modo. En primer lugar, recordaré el contexto normativo en el que se inscribe el artículo 204 del Código aduanero por lo que respecta al nacimiento de la deuda aduanera y la cuestión de la acumulación de deudas aduaneras. A continuación, analizaré las «obligaciones» previstas en el artículo 204 del Código aduanero en el marco de un sistema de suspensión, como el perfeccionamiento activo en el caso de autos. Por último, abordaré la cuestión de si una deuda aduanera puede ser considerada una sanción, incluso una sanción desproporcionada, como sostiene Döhler Neuenkirchen, así como la cuestión de los efectos del Código aduanero modernizado.

B. *Nacimiento de la deuda aduanera*

35. En una situación «normal», como la prevista en el artículo 201 del Código aduanero, una deuda aduanera de importación nace en el momento de la admisión de la declaración en aduana de que se trate y del despacho a libre práctica de las mercancías. El hecho generador de la deuda es el despacho a libre práctica regular y, por consiguiente, el cambio de estatuto legal de la mercancía de que se trate. [7]

36. En cambio, por lo que respecta a los artículos siguientes del Código aduanero, la Abogado General Kokott señaló acertadamente que «el nacimiento de la deuda aduanera de importación se rige por los artículos 202 a 205 del Código aduanero cuando se han cometido determinadas irregularidades aduaneras. Dependiendo de los hechos, dichos artículos establecen, en sus apartados 2 y 3, distintas fechas para el nacimiento de la deuda aduanera y distintos deudores aduaneros.» [8]

37. Así, la deuda aduanera nace en virtud del artículo 202 del Código aduanero en caso de la introducción irregular en el territorio aduanero de la Comunidad de una mercancía sujeta a derechos de importación. Por lo demás, la deuda aduanera se origina en virtud del artículo 203 de dicho Código en caso de sustracción a la vigilancia aduanera. Por último, la deuda aduanera nace sobre la base del artículo 204 del Código aduanero, en particular por «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».

38. Por lo tanto, cada artículo tiene su propio ámbito de aplicación, sin que existan solapamientos. El Tribunal de Justicia ha declarado expresamente en la sentencia Hamann International [9] que los artículos 203 y 204 del Código aduanero tienen ámbitos de aplicación distintos: «En efecto, mientras el primero tiene por objeto los comportamientos que dan lugar a una sustracción de la mercancía a la vigilancia aduanera, el segundo contempla incumplimientos de obligaciones e inobservancia de condiciones vinculadas a los diferentes regímenes aduaneros sin efecto sobre la vigilancia aduanera.»

39. No obstante, si bien es incuestionable que una situación como la del asunto principal está regulada por las normas del Código aduanero, no es menos cierto que el artículo 859 del Reglamento de aplicación, interpretado en relación con su artículo 860, establece un régimen que regula, según la jurisprudencia, de forma exhaustiva diez supuestos de incumplimiento, en el sentido del artículo 204,

7 — Véase, en este sentido, la sentencia de 1 de febrero de 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873), apartados 41 y 42.

8 — Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas el 30 de septiembre de 2004 en el asunto Papismedov y otros (sentencia de 3 de marzo de 2005, C-195/03, Rec. p. I-1667), punto 23.

9 — Sentencia de 12 de febrero de 2004 (C-337/01, Rec. p. I-1791), apartado 28.

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». [10]

40. Pues bien, según el órgano jurisdiccional remitente, no se discute que las circunstancias del litigio principal no se incardinen en ninguno de los diez incumplimientos enumerados en el artículo 859 del Reglamento de aplicación. [11]

41. La importación de mercancías al amparo de un régimen aduanero económico, que da lugar a la suspensión de los derechos aduaneros, presenta un carácter excepcional, motivo por el cual está sometida a condiciones. Como ya he indicado, la deuda aduanera nace, en principio, en virtud del artículo 201 del Código aduanero, en el momento en que la mercancía llega a la Comunidad y se realiza y acepta una declaración aduanera. Por tanto, en esos supuestos, la reexportación ulterior no afecta al nacimiento previo de una deuda aduanera por las mercancías importadas. En el caso de un régimen de suspensión, la deuda aduanera no nace, sin embargo, si la mercancía permanece bajo la vigilancia aduanera respetando las condiciones del régimen aplicable hasta su ultimación.

42. No obstante, si una parte de las mercancías se despacha a libre práctica, conforme a la autorización de perfeccionamiento activo y según los mecanismos previstos en el Código aduanero, se originará una deuda aduanera por esa parte en virtud del principio previsto en el artículo 201 del citado Código.

C. *Deuda aduanera: deudas múltiples, aspecto temporal y doble imposición*

43. En el asunto principal no cabe excluir que se hayan originado varias deudas aduaneras en momentos distintos, de modo que puede plantearse la cuestión de la doble imposición.

44. Debe recordarse en primer lugar que el concepto mismo de unión aduanera se opone a la doble imposición de mercancías con motivo de su introducción en el territorio aduanero comunitario. [12] El Derecho de la Unión prohíbe pues, a modo de principio, que la misma mercancía sea sometida a una doble deuda aduanera. [13]

45. Por ello procede distinguir entre tres conceptos, a saber, el concepto de «mercancía», el de «caso» y el de «hecho generador». Una misma «mercancía» no puede ser gravada varias veces. Un «caso», que consiste en cada hecho particular, [14] no puede estar vinculado a más de una disposición que prevea el nacimiento de una deuda aduanera. Una deuda aduanera global, relativa por tanto a la totalidad de las mercancías, puede derivarse de distintos «hechos generadores», que pueden concurrir. [15]

46. En caso de que existan varios hechos generadores, hay que determinar cuál de ellos provoca el nacimiento de la deuda aduanera. Puede tratarse del primer hecho generador o del hecho generador más grave. Desde el punto de vista cronológico, estimo que el criterio determinante es, a este respecto, el que subyace por ejemplo al artículo 215 del Código aduanero, según el cual, el primer

10 — Véase la sentencia de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Rec. p. I-7877), apartado 43.

11 — Es posible además, con carácter muy excepcional, que los criterios de aplicación del artículo 204 del Código aduanero no concurran, tal como sucedía en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de julio de 2010, DSV Road (C-234/09, Rec. p. I-7333), véanse en particular los apartados 32 y 37. Sin embargo, no es así en el presente asunto.

12 — Véase en este sentido la sentencia de 20 de septiembre de 1988, Kiwall (252/87, Rec. p. 4753), apartado 11.

13 — Véase en este sentido el artículo 208, párrafo primero, del Código aduanero.

14 — Al igual que la Abogado General Kokott, estimo que un «caso» no puede considerarse una remisión global que se extienda a todas las operaciones de importación. Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto en el que recayó la sentencia Papismedov y otros, antes citada.

15 — Los artículos 201 a 205 del Código aduanero prevén los «hechos generadores» que dan origen a una deuda aduanera de importación. Véase la sentencia de 16 de octubre de 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Rec. p. I-12077), apartado 3.

hecho generador es el que da origen a la deuda aduanera.[16] Sobre esa cuestión, por ende, comparto la tesis del Gobierno checo y me aparto pues del criterio del «hecho generador más grave» propuesto por la Comisión, que se remitió a las conclusiones de la Abogado General Kokott.[17]

47. De los autos se desprende que, en el presente asunto, la mayor parte de los productos compensadores fueron exportados de nuevo por Döhler Neuenkirchen, mientras que una parte de las mercancías fue despachada a libre práctica. En un caso normal, habría que admitir, como ha indicado acertadamente Döhler Neuenkirchen, que la parte de las mercancías despachada a libre práctica está sujeta al artículo 201 del Código aduanero, mientras que las mercancías que han sido reexportadas no están sujetas a derechos de aduana. Ahora bien, en el caso de autos, aun cuando el régimen de perfeccionamiento activo se ultimó regularmente, el estado de liquidación no fue presentado en el plazo prescrito. Por tanto, el Hauptzollamt impuso derechos de importación sobre la totalidad de las mercancías en virtud del artículo 204 del Código aduanero.

D. *Condiciones cuyo incumplimiento entraña la aplicación del artículo 204 del Código aduanero*

48. Es conveniente preguntarse sobre cuáles son las condiciones cuyo incumplimiento entraña la aplicación del artículo 204 del Código aduanero. A mi juicio, se trata del incumplimiento de cualquier condición establecida en dicho artículo y prevista en el régimen considerado, con excepción de los supuestos previstos en el artículo 859 del Reglamento de aplicación. Hago constar de paso que, en mi opinión, en la legislación aduanera de la Unión no se conoce, al respecto, la distinción, propuesta por determinados autores en la doctrina alemana, entre las obligaciones de fondo y las obligaciones de carácter procesal.

49. Tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 859 del Reglamento de aplicación establece válidamente un régimen que regula con carácter exhaustivo las infracciones, 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».[18] Todo supuesto que no esté incurso en esa excepción está comprendido, en consecuencia, en el ámbito de aplicación del artículo 204 de dicho Código.

50. A mi juicio, no hay ninguna duda de que la no presentación del estado de liquidación en el plazo prescrito da lugar a la aplicación del artículo 204 del Código aduanero. En efecto, por la ultimación del régimen de perfeccionamiento activo sobre la base del estado de liquidación correspondiente se determina la suerte definitiva de las mercancías importadas, como excepción al régimen general. Mediante el estado de liquidación, el importador declara a las autoridades aduaneras el destino de las mercancías importadas bajo condiciones. El estado de liquidación constituye por tanto un elemento básico, como pone también de manifiesto la detallada información que debe figurar en él, según el artículo 521, apartado 2, del Reglamento de aplicación.[19]

51. El Tribunal de Justicia ha tenido ya ocasión de destacar 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

16 — Sobre el principio de «prioridad temporal» en el Derecho de la Unión, véase por ejemplo la sentencia de 3 de abril de 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Rec. p. I-1895), apartado 28, según la cual, «en caso de comisión de varias infracciones o irregularidades en el territorio de Estados miembros diferentes, el Estado miembro competente para recaudar los derechos de aduana es aquel en cuyo territorio se cometió la primera infracción o irregularidad».

17 — En apoyo de la tesis que propone, la Comisión se remite al punto 95 y a la nota a pie de página 44 de las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto en el que recayó la sentencia Papismedov y otros, antes citada.

18 — Sentencia Söhl & Söhlke, antes citada, apartado 43.

19 — A este respecto, añadiré que importa poco saber qué información solicitaron las autoridades aduaneras. Las modalidades prácticas pueden ciertamente variar, sin afectar no obstante a la obligación de presentación de un estado de liquidación.

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». [20]

52. Por último, debo recordar que, una vez excluida la doble imposición, la deuda aduanera nacida sobre la base del artículo 204 del Código aduanero no puede incluir mercancías para las cuales ya ha podido originarse una deuda aduanera en virtud del artículo 201 de dicho Código, como consecuencia de su despacho a libre práctica. Para las demás mercancías, aun cuando hayan sido reexportadas después de su transformación, la deuda aduanera nace sobre la base del artículo 204 del Código aduanero.

E. *El nacimiento de una deuda aduanera no es una sanción*

53. Döhler Neuenkirchen sostiene que la imposición de derechos aduaneros tiene, en el caso de autos, carácter sancionatorio.

54. No comparto esta opinión por los motivos siguientes.

55. El Tribunal de Justicia ha establecido el principio según el cual los Estados miembros tienen competencia para adoptar las medidas apropiadas para garantizar el cumplimiento de las normas aduaneras comunitarias. En ese caso, las medidas que se adopten deben respetar el principio de proporcionalidad. [21]

56. Esas sanciones pueden tener naturaleza administrativa (incluso fiscal) o penal. El principio *non bis in idem* consagrado en particular en el artículo 4, apartado 1, del Protocolo nº 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, impide la aplicación acumulativa de esos dos tipos de sanciones a una única infracción. [22]

57. Sin embargo, en mi opinión la jurisprudencia confirma que el nacimiento de una deuda aduanera no tiene un carácter sancionatorio. [23] En efecto, según la jurisprudencia, una vez que una deuda aduanera ha nacido, su existencia no se ve afectada por una modificación posterior de las disposiciones relativas a los hechos generadores, aun en el caso de que el interesado haya interpuesto un recurso contra la imposición de esa deuda. Lógicamente, si se tratara de una sanción, no se habría podido seguir esta interpretación. [24] Por tanto, no se trata de una sanción y el principio *non bis in idem* no es aplicable en el presente asunto.

20 — Véase la sentencia de 14 de enero de 2010, Terex Equipment y otros (C-430/08 y C-431/08, Rec. p. I-321), apartado 42.

21 — Véase la sentencia Hannl-Hofstetter, antes citada (apartados 19 y 20).

22 — Véanse en particular las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 10 de febrero de 2009, Zolotoukhine c. Rusia, nº 14939/03, y de 16 de junio de 2009, Ruotsalainen c. Finlandia, nº 13079/03. Véanse también las sentencias del Tribunal de Justicia de 15 de octubre de 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij y otros/Comisión (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P a C-252/99 P y C-254/99 P, Rec. p. I-8375), apartado 59, y de 7 de enero de 2004, Aalborg Portland y otros/Comisión (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P y C-219/00 P, Rec. p. I-123), apartado 338, así como el asunto Åkerberg Fransson (C-617/10), pendiente actualmente ante el Tribunal de Justicia.

23 — Véase la sentencia Hamann International, antes citada, apartado 33: «Por una parte, es preciso añadir que el hecho de que el artículo 512 del Reglamento de aplicación, en su versión modificada por el Reglamento nº 993/2001, no recoja ya la obligación de incluir en el régimen de tránsito externo mercancías como las controvertidas en el litigio principal en el momento de su traslado a la aduana de salida, no desvirtúa la anterior afirmación, ya que esta disposición entró en vigor con posterioridad a los hechos que originaron el litigio principal y no puede aplicarse retroactivamente.» En efecto, si dicha disposición fuera una sanción, habría que aplicar las normas más favorables desde su entrada en vigor (en virtud del principio *lex mitius*).

24 — Véanse, *mutatis mutandis*, las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros (C-387/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. p. I-3565), apartados 67 a 69, así como de 11 de marzo de 2008, Jager (C-420/06, Rec. p. I-1315), apartado 59. De esas sentencias se desprende que el principio de aplicación retroactiva de la pena más leve forma parte de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.

58. El régimen de perfeccionamiento activo con suspensión supone la concesión de una ventaja condicional. La imposición regular de derechos aduaneros se suspende mientras dure el proceso de perfeccionamiento, siempre que dicho proceso termine debidamente. Si y solamente si el proceso termina debidamente, no se devengará ningún derecho aduanero.

59. En cambio, si las condiciones no se respetan, esa ventaja condicional no puede concederse. Por lo tanto, la obligación de pagar los derechos aduaneros en tal caso no constituye una sanción, sino la mera consecuencia de la constatación de que no concurren las condiciones exigidas para la obtención del beneficio resultante del régimen de perfeccionamiento activo, lo que hace inaplicable la suspensión y justifica, por consiguiente, la imposición de derechos aduaneros. [25]

F. *Carácter objetivo del nacimiento de la deuda aduanera*

60. Según el Código aduanero y la jurisprudencia pertinente, el nacimiento de la deuda aduanera tiene lugar en virtud de elementos objetivos, que constituyen un hecho generador determinado, con independencia de si la finalidad fiscal que subyace a ese sistema ha sido o no alcanzada. A mi juicio, la deuda aduanera a efectos del Código aduanero no se corresponde con el concepto de deuda aduanera «económica», según el cual sólo nace la deuda aduanera por las mercancías despachadas a libre práctica. De ello se deduce que pueden también percibirse derechos aduaneros sobre mercancías que han abandonado efectivamente el territorio de la Unión Europea. [26]

61. La Comisión observó en la vista que esta situación evolucionará al amparo del Código aduanero modernizado. En virtud de dicho Código, la deuda aduanera se extinguirá cuando las mercancías hayan abandonado efectivamente el territorio aduanero de la Unión, según el análisis económico de las operaciones aduaneras. [27]

62. Ahora bien, no procede aplicar retroactivamente las disposiciones del Código aduanero modernizado al caso de autos.

V. Conclusión

63. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof:

«El artículo 204, apartado 1, letra a), del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo de 12 de octubre 1992 por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 648/2005 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de abril de 2005, debe interpretarse en el sentido de que se refiere al incumplimiento de cualquier obligación relacionada con el régimen aduanero aplicable, incluidas las que deben ser cumplidas después de la ultimación de dicho régimen.

25 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569), apartado 56, y de 4 de junio de 2009, Pometon (C-158/08, Rec. p. I-4695), apartado 28.

26 — Si bien los derechos aduaneros persiguen en particular proteger la producción interior contra la competencia exterior («Wirtschaftszollgedanke», en lengua alemana), no es menos cierto que la aplicación de las normas en la materia es mecánica y formal, lo que puede dar lugar a situaciones en las que se impongan derechos aduaneros aunque no se requiera ninguna protección, ante la falta de despacho a libre práctica de las mercancías de que se trata. Véase Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Copenhague, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, p. 148, así como la sentencia de 29 de abril de 2004, British American Tobacco (C-222/01, Rec. p. I-4683), apartado 55.

27 — Sobre la extinción de la deuda aduanera en el régimen del Código aduanero modernizado, véase el artículo 86, apartado 1, letra k), de este último.

Por consiguiente, en el caso de mercancías de importación parcialmente reexportadas en los plazos previstos en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo en forma de sistema de suspensión, el incumplimiento de la obligación de presentar el estado de liquidación a la aduana de control en los treinta días siguientes a la expiración del plazo de ultimación provoca el nacimiento de una deuda aduanera en virtud de dicho artículo por la cantidad total de las mercancías de importación que se han de liquidar, incluidas las mercancías reexportadas, en la medida en que no concurren las condiciones del artículo 859, punto 9, del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92, en la versión modificada por el Reglamento (CE) nº 993/2001 de la Comisión de 4 de mayo de 2001.

En cambio, la aplicación del artículo 204 del Reglamento nº 2913/92 a esa situación no provoca el nacimiento de una segunda deuda aduanera por las mercancías para las que ya se ha originado una deuda aduanera en virtud de un hecho generador anterior, tal como su despacho a libre práctica.»