



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGGOZZI
presentadas el 5 de diciembre de 2013¹

Asunto C-571/12

**SIA Greencarrier Freight Services Latvia
contra
Valsts ieņēmumu dienests**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Augstākās tiesas Senāts (Letonia)]

«Unión aduanera — Código aduanero — Artículos 70, 78 y 221 del Reglamento (CEE) n° 2913/92 —
Revisión de declaraciones aduaneras — Examen parcial de las mercancías — Extensión de los
resultados de las comprobaciones a mercancías idénticas incluidas en otras declaraciones —
Admisibilidad — Control a posteriori — Imposibilidad de solicitar un examen adicional — Plazo de
prescripción — Seguridad jurídica»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial, planteada por el Augstākās tiesas Senāts (Senado del Tribunal Supremo de Letonia), plantea en esencia la cuestión de en qué medida las autoridades aduaneras pueden extender los resultados del examen de declaraciones aduaneras llevado a cabo a partir de muestras tomadas de mercancías incluidas en las mismas a declaraciones anteriores sobre mercancías aparentemente idénticas, de las cuales no se han tomado ni se pueden tomar ya muestras.
2. Dicha cuestión se suscita en el marco de un litigio entre SIA Greencarrier Freight Services Latvia (en lo sucesivo, «GFSL»), sociedad de responsabilidad limitada de Derecho letón, que importa de Rusia, por cuenta de la sociedad SIA Hantas, galletas y barritas de chocolate para su despacho a libre práctica en la Unión Europea, y la Administración tributaria letona.
3. Más específicamente, durante los meses de abril y mayo de 2007, la citada Administración llevó a cabo una inspección de los derechos de aduana abonados por SIA Hantas entre el 1 de mayo de 2004 y el 31 de diciembre de 2006 con arreglo a 35 declaraciones aduaneras cumplimentadas por GFSL, que debía ser considerada deudora en caso de que se declarase que se había originado una deuda aduanera. En dicho marco la Administración tributaria letona procedió a la toma de muestras y al examen de las mismas en relación con seis declaraciones aduaneras presentadas durante los meses de octubre y noviembre de 2005. Basándose en los resultados del control, la Administración tributaria concluyó que, en 29 declaraciones aduaneras presentadas entre el 4 de junio de 2004 y el 29 de noviembre de 2005, incluidas las seis declaraciones objeto de examen, GFSL había declarado las mercancías importadas en la Unión para su despacho a libre práctica con códigos de la Nomenclatura Combinada para su clasificación en la tarifa integrada de las Comunidades Europeas (TARIC) incorrectos.

¹ — Lengua original: francés.

4. Mediante resolución de 31 de mayo de 2007, la Administración tributaria comunicó a GFSL que se había originado una deuda aduanera, a la vez que fijaba los importes de los derechos de importación y del impuesto sobre el valor añadido (IVA), incrementado en los intereses de demora, y le imponía una multa por aplicación incorrecta de los códigos de la Nomenclatura Combinada.

5. GFSL presentó un recurso administrativo contra dicha resolución, que fue confirmada mediante resolución de 14 de septiembre de 2007.

6. GFSL interpuso un recurso de anulación de dicha resolución ante la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal contencioso-administrativo regional), la cual, mediante sentencia dictada el 8 de diciembre de 2011 declaró que, aunque los derechos de importación, el impuesto sobre el valor añadido y la multa se habían impuesto fundadamente en relación con las mercancías incluidas en las seis declaraciones objeto de examen, la resolución de 14 de septiembre de 2007 debía ser anulada en todo lo demás, puesto que la Administración tributaria letona, al aplicar erróneamente los resultados del examen de las mercancías incluidas en las seis declaraciones mencionadas a las mercancías incluidas en otras 23 declaraciones aduaneras presentadas entre el 4 de junio de 2004 y el 6 de septiembre de 2005, es decir, a mercancías importadas más de un año antes de las mercancías examinadas, había vulnerado el artículo 70, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 2913/92² (en lo sucesivo, «Código aduanero»). Se afirmó que, ya que la Administración tributaria letona no había podido demostrar que se hubiesen aplicado códigos incorrectos a las mercancías en cuestión, GFSL no estaba obligada a demostrar las cualidades objetivas de dichas mercancías, máxime cuando ya no tenía la posibilidad de que se examinaran las mercancías declaradas.

7. La Administración tributaria letona y GFSL interpusieron sendos recursos de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente.

8. La Administración tributaria alegó ante este último que las mercancías incluidas en las otras 23 declaraciones eran idénticas a las incluidas en las seis declaraciones objeto de examen, pues tenían la misma composición, denominación y apariencia, y procedían del mismo fabricante, según acreditaban los datos contenidos en los certificados aportados por GFSL. Por consiguiente, a su juicio, y en virtud del principio de economía procesal, la Administración tributaria letona estaba facultada para no examinar el resto de las mercancías y extender los resultados de la identificación al resto de mercancías idénticas, y GFSL, por su parte, tenía la obligación de presentar pruebas de las diferencias entre las mercancías.

9. El órgano jurisdiccional remitente señala, no obstante, que dichos resultados fueron aplicados a mercancías incluidas en declaraciones presentadas con una anterioridad superior a un año respecto a las declaraciones de las que se habían tomado muestras. Ahora bien, según GFSL no es objetivamente posible presentar las mercancías incluidas en dichas declaraciones para su examen *a posteriori*, ni ejercer el derecho a solicitar un examen adicional.

10. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 70, apartado 1, párrafo primero, del [Código aduanero] en el sentido de que es posible extender los resultados del examen de una parte de las mercancías incluidas en una declaración a mercancías incluidas en declaraciones anteriores que no fueron objeto del examen parcial pero que habían sido declaradas con el mismo código de la

2 — Reglamento del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1). Las disposiciones de dicho Reglamento han sido modificadas en diversas ocasiones, pero estas modificaciones carecen de pertinencia en el presente asunto. Procede señalar también que el Reglamento n° 2913/92 fue derogado y sustituido por el Reglamento (CE) n° 450/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código aduanero comunitario (Código aduanero modernizado) (DO L 145, p. 1), que sólo es de aplicación desde el 24 de junio de 2013.

Nomenclatura Combinada, que provenían del mismo fabricante, y que, según la información sobre la denominación y composición de las mercancías que figura en los certificados de dicho fabricante, eran idénticas a las mercancías incluidas en la declaración de la que se habían tomado las muestras para un examen parcial?

En otras palabras:

¿Incluye el concepto de “declaración” en el sentido del artículo 70, apartado 1, párrafo primero, del [Código aduanero] también declaraciones de las que no se han tomado muestras para su examen, pero en las que se han declarado mercancías idénticas (las mercancías se declaran bajo el mismo código de la Nomenclatura Combinada, provienen del mismo fabricante y en los certificados del fabricante se indican la misma denominación y la misma composición para las mercancías)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿puede admitirse la extensión de los resultados del examen parcial de mercancías establecido en el artículo 70, apartado 1, párrafo primero, del [Código aduanero] a las declaraciones en relación con las cuales, por razones objetivas, el declarante no puede solicitar un examen adicional con arreglo al artículo 70, apartado 1, párrafo segundo, del [Código aduanero] al no ser posible presentar las mercancías para el examen de conformidad con el artículo 78, apartado 2, del [Código aduanero]?»

11. GFSL, los Gobiernos español, letón y checo y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia. Excepción hecha de los Gobiernos español y checo, estas partes interesadas intervinieron en la vista que tuvo lugar el 2 de octubre de 2013.

II. Análisis

A. Sobre el artículo 70, apartado 1, del Código aduanero

12. En sus dos cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la interpretación del artículo 70, apartado 1, del Código aduanero, y en la segunda de dichas cuestiones hace una referencia marginal al artículo 78 de dicho Código.

13. Si bien el Tribunal de Justicia ha reconocido reiteradamente que la apreciación de la relevancia de las cuestiones planteadas en el marco de una petición de decisión prejudicial es responsabilidad de los órganos jurisdiccionales, también exige, para poder facilitar una respuesta útil al órgano jurisdiccional nacional, que este le aporte un mínimo de explicaciones sobre los motivos de la elección de las disposiciones del Derecho de la Unión para las que dicho órgano jurisdiccional solicita una interpretación y sobre el vínculo que establece entre dichas disposiciones y la legislación nacional aplicable al litigio principal, así como sobre los antecedentes de hecho de dicho litigio.³

14. Por los motivos que se exponen más adelante, no pienso que en el presente caso las cuestiones prejudiciales corran el riesgo de ser declaradas inadmisibles.

15. No obstante, habida cuenta de las circunstancias fácticas expuestas por el órgano jurisdiccional remitente, parece que la relevancia de la respuesta del Tribunal de Justicia sobre la interpretación del artículo 70, apartado 1, del Código aduanero es discutible, como ha alegado, por lo demás, el Gobierno español en sus observaciones escritas.

3 — Véase, en este sentido, en particular, el auto de 17 de septiembre de 2009, Investitionsbank Sachsen-Anhalt (C-404/08 y C-409/08), apartados 28 a 30 y jurisprudencia citada.

16. En efecto, esta disposición, integrada en la parte del Código aduanero relativa al «procedimiento normal» de examen de declaraciones aduaneras, establece que «cuando [un] examen sólo se refiera a una parte de las mercancías objeto *de una misma* declaración, los resultados del examen se extenderán a todas las mercancías *de esta* declaración».⁴

17. Por consiguiente, y como han sostenido acertadamente los Gobiernos español y checo en sus observaciones escritas, el artículo 70, apartado 1, del Código aduanero rige el examen de las declaraciones aduaneras efectuado por las autoridades competentes de un Estado miembro antes del levante de las mercancías, y autoriza la extrapolación de los resultados del examen que se refiere a una parte de las mercancías objeto de una misma declaración a todas las mercancías de esta declaración.

18. El Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con disposiciones del Derecho de la Unión anteriores al artículo 70 del Código aduanero, pero que inspiraron directamente dicho artículo, que la impugnación hecha por un operador de la representatividad de una muestra escogida por las autoridades aduaneras no puede ser ilimitada, y en principio no debe mantenerse una vez que el servicio de aduanas conceda el levante de las mercancías de que se trate.⁵

19. Ahora bien, las circunstancias fácticas expuestas por el órgano jurisdiccional remitente ponen de manifiesto, por una parte, un examen *a posteriori*, por parte de las autoridades tributarias letonas, de las declaraciones aduaneras controvertidas en el asunto principal, todas ellas relativas a mercancías cuyo levante había sido previamente concedido y, por otra parte, hacen referencia a la extrapolación del examen de las mercancías incluidas en seis declaraciones a mercancías objeto de 23 declaraciones anteriores, y no a la extrapolación del examen parcial de mercancías de una misma declaración, única hipótesis prevista por el artículo 70, apartado 1, del Código aduanero.

20. Por consiguiente, una respuesta del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación de dicha disposición parece poco útil para el órgano jurisdiccional remitente, habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, a menos que simplemente se declare que el artículo 70, apartado 1, del Código aduanero no es aplicable a la situación consistente en un examen *a posteriori* de las mercancías, tras la concesión del levante, y no permite extrapolar los resultados del examen de mercancías incluidas en varias declaraciones a otras mercancías objeto de anteriores declaraciones aduaneras, aunque sean idénticas.

21. Dicha respuesta no sólo es conforme con el tenor del artículo 70, apartado 1, del Código aduanero, sino que responde a la propia sistemática del Código.

22. En efecto, el artículo 70 del Código aduanero se enmarca en las cuatro fases principales del procedimiento único relativo a una misma declaración aduanera, que conduce a la decisión de conceder o no el levante bajo el régimen aduanero de que se trate, a saber: a) la presentación de la declaración aduanera (artículo 62 del Código aduanero); b) la admisión de la declaración aduanera (artículo 63 de dicho Código); c) la comprobación facultativa de la declaración aduanera, incluido el posible examen de las mercancías y la determinación de las eventuales consecuencias de dicho examen (artículos 68 a 72 del Código), y d) la decisión de conceder o no el levante de las mercancías (artículos 73 a 75 del Código). Si no se ha procedido a la comprobación de la declaración, como parece haber ocurrido muy probablemente respecto a las declaraciones iniciales de GFSL, el artículo 71, apartado 1, del Código prevé la aplicación de las disposiciones del mismo sobre la base de los datos de la declaración, mientras que el artículo 73 del mismo Código señala, para este caso, que las autoridades aduaneras concederán el levante de las mercancías para la totalidad de las mercancías objeto de la misma declaración.

4 — El subrayado es mío.

5 — Véase la sentencia de 4 de marzo de 2004, Derudder (C-290/01, Rec. p. I-2041), apartado 43.

23. Por tanto, la propia sistemática del Código confirma, a mi entender, que el examen previsto en el artículo 70, apartado 1, del mismo se refiere únicamente a la comprobación de una parte de las mercancías incluidas en una misma declaración, antes de la concesión del levante, por lo que dicha comprobación no podrá efectuarse tras el levante, y sus resultados no se podrán extrapolar a declaraciones anteriores.

24. Dado que el artículo 70, apartado 1, del Código aduanero no regula el supuesto del examen *a posteriori* de mercancías, efectuado tras la concesión del levante, y no permite extrapolar los resultados del examen de mercancías incluidas en diversas declaraciones aduaneras a mercancías objeto de declaraciones aduaneras anteriores, aunque sean idénticas, no procede examinar la segunda cuestión prejudicial remitida por el órgano jurisdiccional remitente, planteada únicamente en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión.

25. No obstante, si se toma en consideración la situación de hecho expuesta por el órgano jurisdiccional remitente, en la que se hace referencia a un examen *a posteriori* de las declaraciones aduaneras de GFSL, así como las observaciones escritas y orales presentadas ante el Tribunal de Justicia respecto al artículo 78 del Código aduanero, parece que es esta la disposición aplicada en el litigio principal, cuya interpretación podría ser de cierta utilidad para el órgano jurisdiccional remitente, en el bien entendido de que la facultad de control de este, como órgano jurisdiccional de casación, puede estar constreñida por las valoraciones y la base legal en que se ha fundado el órgano jurisdiccional nacional cuya sentencia ha sido recurrida en casación.

26. Hecha esta reserva de naturaleza procesal, que el órgano jurisdiccional remitente deberá, en su caso, levantar, y con el objeto de facilitar a este elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para resolver el problema jurídico de que conoce,⁶ el artículo 78 del Código aduanero me suscita las siguientes consideraciones.

B. Sobre el artículo 78 del Código aduanero

27. El artículo 78 está situado en el epígrafe «C. Control *a posteriori* de las declaraciones» del Código aduanero, y dispone en su apartado 1 que «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».

28. El apartado 2 de dicho artículo, precisa que estas autoridades «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. Estos controles podrán realizarse ante el declarante, ante cualquier persona directa o indirectamente interesada por motivos profesionales en dichas operaciones y ante cualquier otra persona que como profesional posea dichos documentos y datos. Dichas autoridades también podrán proceder al examen de las mercancías, cuando éstas todavía puedan ser presentadas».

29. Por último, el artículo 78, apartado 3, del Código señala que «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».

6 — Véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, Gülbahce (C-268/11), apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada.

30. Ha de recordarse también que este artículo no tenía equivalente en la normativa comunitaria anterior al Código aduanero, por lo que se puede suponer que fue introducida porque se había detectado una laguna en el régimen anterior, en el sentido de que el legislador de la Unión se percató de que era necesario admitir la posibilidad de una corrección de las declaraciones aduaneras incluso después de la concesión del levante de las mercancías.⁷

31. En el presente asunto no se pone en duda que las autoridades aduaneras disponen de una amplia facultad de apreciación, ya reconocida por el Tribunal de Justicia, para proceder a tales controles *a posteriori* y para revisar la o las declaraciones objeto de dichos controles, ya sea de oficio o a solicitud del declarante, incluidos los casos en los que ya no sea posible controlar físicamente las mercancías de que se trate.⁸

32. El presente asunto tampoco versa sobre la interpretación de la expresión, empleada por el artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, de «elementos inexactos o incompletos» de las declaraciones aduaneras iniciales detectados por las autoridades aduaneras a raíz de sus controles *a posteriori* y de la revisión de dichas declaraciones.⁹

33. Por contra, los debates se han centrado en otros tres aspectos, los cuales tienen en común el hecho de hacer referencia al ámbito de aplicación del artículo 78 del Código aduanero, y que pueden resumirse mediante las siguientes cuestiones: a) ¿Se pueden extender el control *a posteriori* y la revisión de una declaración a otras declaraciones? b) Si la respuesta es afirmativa, ¿la extrapolación de los resultados de los controles se limita únicamente a las mercancías idénticas? c) ¿Está limitada en el tiempo la aplicación del artículo 78 del Código aduanero, de modo que las autoridades aduaneras no puedan revisar indefinidamente las declaraciones aduaneras?

1. Sobre el principio de la extrapolación de los resultados de los controles *a posteriori* de ciertas declaraciones a otras declaraciones, incluso anteriores

34. En la mayor parte de los Estados miembros de la Unión la irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras ha sido considerada durante mucho tiempo como un principio intangible.¹⁰ Si bien no se ha puesto en cuestión dicho principio, progresivamente ha ido perdiendo rigor, dado que el Código aduanero admite que se pueda rectificar una declaración a petición del declarante antes de la concesión del levante de las mercancías, conforme a las condiciones que prevé el propio Código (véase el artículo 65 del Código aduanero) y que se pueda revisar después de la concesión del levante, con arreglo al artículo 78 del Código aduanero.¹¹

35. Por consiguiente, el artículo 78 del Código aduanero constituye una excepción al principio de irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras,¹² y por dicho motivo, a mi entender, debería ser objeto de una interpretación restrictiva.

7 — Véase, en este sentido, el punto 57 de las conclusiones del Abogado General Mischo presentadas en el asunto Overland Footwear (sentencia de 5 de diciembre de 2002, C-379/00, Rec. p. I-11133). En su sentencia (véase el apartado 22), el Tribunal de Justicia declaró que no era necesario que se pronunciase sobre la interpretación del artículo 78 del Código aduanero.

8 — Véase, respecto a la facultad de apreciación, la sentencia de 12 de julio de 2012, Südzucker y otros (C-608/10, C-10/11 y C-23/11), apartado 48, y, respecto a la posibilidad de revisión incluso a falta de control físico de las mercancías, las sentencias Südzucker y otros, antes citada, apartado 50, y de 22 de noviembre de 2012, Digitalnet y otros (C-320/11, C-330/11, C-382/11 y C-383/11), apartado 66.

9 — Deseo recordar, a todos los efectos, que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que dicha expresión cubre al mismo tiempo errores y omisiones materiales y errores de interpretación del Derecho aplicable: véase, en particular, la sentencia de 14 de enero de 2010, Terex Equipment y otros (C-430/08 y C-431/08, Rec. p. I-321), apartado 56 y jurisprudencia citada.

10 — Véase, en este sentido, Berr C.J., y Trémeau H.: *Le droit douanier communautaire et national*, 6ª ed., Economica, París, 2004, p. 179.

11 — Véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear (C-468/03, Rec. p. I-8937), apartado 64.

12 — Véase el punto 33 de las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro, presentadas en el asunto Overland Footwear, antes citado.

36. La mera lectura del tenor del artículo 78 del Código aduanero obliga a hacer constar que no se menciona extrapolación alguna de los controles *a posteriori* efectuados por las autoridades aduaneras respecto a ciertas declaraciones a otras declaraciones distintas, en particular, a las realizadas anteriormente.

37. Ahora bien, dicha disposición no parece oponerse a que las autoridades aduaneras puedan llevar a cabo tal extrapolación, habida cuenta del sistema y los objetivos del Código aduanero.

38. En efecto, en la medida en que las autoridades aduaneras no efectúan normalmente controles *a priori*, dado que se trata de «suprimir o, como mínimo, limitar en la mayor medida posible las formalidades y controles aduaneros»¹³ y de favorecer la rapidez de las operaciones comerciales habida cuenta de la «enorme importancia»¹⁴ que tiene para la Unión el comercio exterior, y, por otra parte, dichas autoridades deben disponer de posibilidades más amplias de control para asegurar la correcta aplicación de la normativa aduanera,¹⁵ me parece indispensable permitirles, ya de oficio, ya a petición del declarante, extender los resultados de los controles *a posteriori* efectuados respecto a las mercancías incluidas en una declaración aduanera a las mercancías idénticas objeto de otras declaraciones aduaneras y, por tanto, revisar el conjunto de dichas declaraciones, en su caso.

39. El reconocimiento de dicha facultad discrecional a las autoridades aduaneras asegura un justo equilibrio entre las exigencias de buena administración de la normativa aduanera y los derechos de los declarantes.

40. En efecto, si de la revisión resulta 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, con arreglo al artículo 78, apartado 3, del Código aduanero, adoptarán las medidas necesarias para regularizar la situación, teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan. Ahora bien, según la jurisprudencia, en particular cuando el declarante solicite una revisión, cuando resulte de esta que los derechos de importación pagados por el declarante exceden de los legalmente debidos en el momento de su pago, la medida necesaria para la regularización de la situación no puede ser otra que la devolución de lo percibido en exceso o la condonación de dichos derechos.¹⁶ Por tanto, si en el marco de la aplicación del artículo 78 del Código aduanero se prohibiese a las autoridades aduaneras extender los resultados de sus controles *a posteriori* de ciertas declaraciones a otras declaraciones, tal prohibición podría dar lugar a un enriquecimiento injustificado de dichas autoridades si dichos resultados demostrasen una percepción en exceso de derechos por parte de la administración. Ello conduciría a dichas autoridades, en mi opinión, a no cumplir íntegramente con su obligación de regularizar la situación del declarante teniendo en cuenta los nuevos datos de que dispongan, incumpliendo así el artículo 78, apartado 3, del Código aduanero.

41. El mismo argumento debe valer en el supuesto de que los controles *a posteriori* puedan conducir a una revisión de las declaraciones aduaneras cuyo resultado pueda a su vez llevar a comunicar una nueva deuda aduanera, consistente en un incremento de los derechos de aduana inicialmente abonados.

13 — Véase el sexto considerando del Código aduanero.

14 — *Idem*.

15 — Véase el quinto considerando del Código aduanero.

16 — Véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, *Overland Footwear*, apartado 53, y *Terex Equipment* y otros, apartado 63. Dicho condonación se rige por el artículo 236 del Código aduanero: véase la sentencia *Terex Equipment* y otros, antes citada, apartado 64 y jurisprudencia citada.

42. En efecto, dado que la decisión de efectuar tales controles, incluida la adoptada de oficio, no conduce necesariamente a la revisión de una o más declaraciones aduaneras y, *a fortiori*, a una rectificación de los derechos de aduana inicialmente abonados, no veo por qué se puede permitir a las autoridades aduaneras efectuar sólo controles *ex ante*, siempre que el resultado sea favorable al declarante.

43. Además, si se limitasen de tal modo las competencias de las autoridades aduaneras, se podría temer que ello llevaría a dichas autoridades a multiplicar e intensificar los controles *a priori* de las declaraciones aduaneras, lo cual sería poco compatible con el objetivo del Código aduanero de garantizar procedimientos de despacho de aduana rápidos y eficaces de las mercancías importadas en la Unión.¹⁷

44. En este contexto, permitir a las autoridades aduaneras que procedan a controles *a posteriori* sobre la base de muestras de mercancías y a una extrapolación adecuada de los resultados de esos controles también parece conforme con los recursos limitados de que disponen dichas autoridades y con la ley de probabilidades y la gestión de riesgos.¹⁸

45. No obstante, la facultad discrecional de las autoridades aduaneras en el marco de la aplicación del artículo 78 del Código aduanero no puede ser ilimitada.

2. Sobre la naturaleza idéntica de las mercancías afectadas por la extrapolación de los controles *a posteriori*

46. En primer lugar, como han señalado acertadamente GFSL y el Gobierno español, la extrapolación de los resultados de los controles *a posteriori* sólo es legítima si las mercancías que no han sido objeto de controles son idénticas a las controladas, es decir, que deberían clasificarse en la misma subpartida de la nomenclatura tarifaria. Por tanto, las diferencias entre mercancías sin impacto en su clasificación tarifaria carecen de relevancia, a mi entender.

47. Si, desde el punto de vista de los principios, no existe controversia alguna respecto al requisito consistente en la naturaleza idéntica de las mercancías, en el asunto principal su cumplimiento fue claramente puesto en duda por GFSL, quien sostiene que las autoridades aduaneras no han probado que las mercancías incluidas en las declaraciones aduaneras que no fueron objeto de control *a posteriori* eran efectivamente idénticas a las de las seis declaraciones sometidas a dichos controles.

48. No es fácil determinar si la cuestión de la identidad de las mercancías ha sido resuelta definitivamente en el asunto principal, pero ello constituye un problema de orden fáctico, respecto al cual no incumbe pronunciarse al Tribunal de Justicia en el marco de la cooperación prevista por el artículo 267 TFUE.

49. En su calidad de órgano jurisdiccional de última instancia, el órgano jurisdiccional remitente, para formular sus cuestiones prejudiciales, se ha basado en la premisa cierta de que la identidad de las mercancías incluidas en diferentes declaraciones aduaneras constituye un requisito para la aplicación de la extrapolación de los resultados de los controles *a posteriori* llevados a cabo en el marco del artículo 78 del Código aduanero.

17 — Véase, en este sentido, la sentencia Derudder, antes citada, apartado 45.

18 — Véase, en este sentido, en el contexto del control *a posteriori* por las autoridades nacionales de mercancías (carne bovina) que dieron lugar a requerimientos de devolución de restituciones a la exportación concedidas a un operador económico, la sentencia de 30 de noviembre de 2000, HMIL (C-436/98, Rec. p. I-10555), apartado 83 y jurisprudencia citada.

50. Añadiré que, a todos los efectos, es indudable que la carga de la prueba de la identidad de dichas mercancías, cuestión también controvertida ante el Tribunal de Justicia, incumbe a la parte que pretende basarse en dicha identidad a efectos de la revisión de las declaraciones, a saber, a las autoridades aduaneras.

51. En los casos en que, como en el asunto principal, ya no es posible llevar a cabo un control físico de las mercancías, dichas autoridades, conforme al artículo 78, apartado 2, del Código aduanero, tendrán derecho a fundarse en el conjunto de las pruebas documentales que hayan reunido y que sustenten dicha identidad.

52. El declarante que, a la vista de estos documentos, desee impugnar la identidad de mercancías declarada por las autoridades aduaneras debe poder impugnar la identidad de partidas declarada por las autoridades mediante todos los medios de prueba y disponer de las vías de recurso necesarias para ello.

3. Sobre los límites en el tiempo de los controles *a posteriori*

53. Con motivo de la vista ante el Tribunal de Justicia, se invitó a las partes interesadas a pronunciarse sobre la existencia de posibles límites de carácter temporal al derecho de las autoridades aduaneras a revisar *a posteriori* declaraciones aduaneras en virtud del artículo 78 del Código aduanero, habida cuenta, en particular, del silencio de dicha disposición sobre la existencia de un eventual plazo de prescripción.

54. Mientras que GFSL se limitó a argumentar que la revisión *a posteriori* de declaraciones aduaneras anteriores a las que han sido objeto de controles por las autoridades aduaneras es incompatible con el principio de seguridad jurídica, el Gobierno letón y la Comisión realizaron una exposición más detallada de sus respectivas posturas.

55. Según esta última, una vez expirado un plazo de tres años desde la presentación de la declaración inicial, no se podrá revisar una declaración aduanera. Afirma que la fijación de dicho plazo es coherente con las disposiciones del artículo 16 del Código aduanero, conforme a las cuales, en esencia, los declarantes deberán conservar los documentos relevantes durante tres años a contar desde la admisión de la declaración de despacho a libre práctica, y del artículo 221, apartado 3, del mismo Código, que prevé que la comunicación de la deuda aduanera no podrá efectuarse una vez que haya expirado un plazo de tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera. En el caso de autos dicho plazo ha sido respetado, dado que la comunicación de la nueva deuda aduanera a raíz de los controles *a posteriori* efectuados por las autoridades aduaneras letonas fue enviada el 31 de mayo de 2007, mientras que las primeras declaraciones iniciales afectadas son del 4 de junio de 2004.

56. El Gobierno letón comparte dicha tesis, pero ha admitido que se podría defender otro argumento, consistente en que, a falta de toda indicación de un plazo de prescripción en el artículo 78 del Código aduanero, incumbe a los Estados miembros cubrir dicha laguna. En este sentido, el representante del Gobierno letón señaló que la República de Letonia exige que no se efectúe una revisión de una declaración aduanera seguida de una comunicación de una nueva deuda aduanera una vez transcurridos más de tres años a contar desde la declaración inicial. Sostiene que dicho plazo se considera razonable y garantiza un equilibrio entre las obligaciones de la administración aduanera y los derechos de los operadores económicos.

57. Es importante hacer constar que el artículo 78 del Código aduanero no prevé un plazo de prescripción cuyo vencimiento impida llevar a cabo una revisión *a posteriori* de una declaración aduanera.

58. Este silencio sería comprensible en la medida en que las consecuencias de una revisión *a posteriori* no van necesariamente en detrimento del declarante. En efecto, como ya he señalado, este puede solicitar una revisión *a posteriori* que dé lugar, en última instancia, a una reducción del importe de los derechos de aduana inicialmente abonados.

59. Por contra, cuando la revisión *a posteriori* pueda acarrear un incremento de los derechos de aduana inicialmente abonados, se debe preservar la seguridad jurídica de los declarantes, pues dicho principio exige que la situación fiscal de los particulares, en particular en lo que se refiere a sus relaciones con la administración fiscal o aduanera, no se pueda poner en discusión de forma indefinida.¹⁹

60. Estas consideraciones permiten comprobar que, en definitiva, respecto al principio general de seguridad jurídica, no es tanto el procedimiento de revisión *a posteriori* como tal el que debe someterse a un plazo de prescripción, sino más bien las medidas que adopten las autoridades aduaneras para regularizar la situación. Además, el artículo 78, apartado 3, del Código aduanero precisa que las autoridades aduaneras deberán adoptar dichas medidas exclusivamente «dentro del respeto de las disposiciones que pudieran estar establecidas».

61. Ahora bien, desde este punto de vista, y como han señalado en esencia el Gobierno letón y la Comisión, el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero garantiza que, cuando una revisión *a posteriori* pueda conducir a una nueva comunicación de una deuda aduanera, esta no se podrá efectuar si la deuda aduanera nació más de tres años antes de la fecha en que las autoridades aduaneras remitan o pretendan remitir la nueva comunicación al declarante. En efecto, en el momento de la expiración de dicho plazo de tres años, la deuda prescribe y, por tanto, se extingue, en el sentido del artículo 233 del Código aduanero.²⁰

62. Aun en el caso de que la deuda aduanera se haya extinguido y no sea posible una nueva comunicación dirigida al deudor, la no supeditación de la revisión *a posteriori* de una declaración aduanera como tal a un plazo de prescripción puede presentar ciertas ventajas. En efecto, como ha subrayado el Gobierno letón en la vista, el hecho de aceptar que se pueda hacer tal revisión conservaría un efecto útil de cara al futuro, en el supuesto de que el declarante tuviese la intención de importar en la Unión mercancías idénticas.

63. No obstante, el silencio del artículo 78 del Código aduanero respecto a la fijación de un plazo de prescripción cuya expiración impide llevar a cabo una revisión *a posteriori* no impide que los Estados miembros supediten dicho procedimiento a tal plazo. En efecto, no me parece que se pueda poner en duda la competencia de los Estados miembros para subsanar tal silencio, dado que la normativa aduanera de la Unión no está constituida únicamente por las disposiciones del Código aduanero o las adoptadas para su aplicación a escala de la Unión, sino también, como dispone el artículo 1 de dicho Código, por las disposiciones adoptadas para su aplicación a escala nacional.²¹

19 — Véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom (C-294/11), apartado 29 y jurisprudencia citada.

20 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 2006, Molenbergnatie (C-201/04, Rec. p. I-2049), apartados 40 y 41, y de 28 de enero de 2010, Direct Parcel Distribution Belgium (C-264/08, Rec. p. I-731), apartado 43.

21 — En un asunto relativo a la interpretación del artículo 236, apartado 2, del Código aduanero, que fija un plazo de preclusión de tres años para la devolución de derechos aduaneros indebidamente percibidos, el Tribunal de Justicia ha declarado que, independientemente de si el plazo de preclusión lo establece el Derecho nacional o el Derecho de la Unión, es en interés de la seguridad jurídica, sin impedir por ello que el justiciable ejerza los derechos que le confiere el ordenamiento jurídico de la Unión: véase la sentencia de 14 de junio de 2012, CIVAD (C-533/10), apartado 23.

64. En este sentido, durante la vista ante el Tribunal de Justicia el Gobierno letón señaló que la República de Letonia había supeditado la posibilidad de que las autoridades aduaneras revisen *a posteriori* las declaraciones aduaneras a un plazo máximo de tres años, a contar desde la declaración inicial, plazo idéntico al previsto para la comunicación de la deuda aduanera al deudor. La situación es igual en Italia, según mis averiguaciones.²²

65. Si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en el marco del litigio principal, si la normativa letona supedita efectivamente la revisión *a posteriori* al respeto de tal plazo, la revisión (así como la subsiguiente comunicación de la deuda aduanera), según la información aportada por dicho órgano jurisdiccional y por las partes interesadas durante la vista, se llevó a cabo respetando dicho plazo (así como el de tres años previsto en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero para la comunicación de la deuda aduanera) para el conjunto de las declaraciones a las que se extendieron los resultados de los controles *a posteriori*. En efecto, con arreglo a los autos, la primera de dichas declaraciones data del 4 de junio de 2004, mientras que la decisión por la que la administración tributaria letona comunicaba al declarante la revisión de las declaraciones afectadas y la nueva deuda aduanera fue remitida el 31 de mayo de 2007.

66. La decisión de un Estado miembro de establecer un plazo de prescripción de tres años para la revisión *a posteriori* de declaraciones aduaneras parece razonable, a la vez que congruente con el que se aplica a la comunicación de la deuda aduanera, previsto en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero.²³ También permite no afectar al principio de la irrevocabilidad de las declaraciones aduaneras más allá de lo necesario.

67. No obstante, el establecimiento de plazos de prescripción distintos según los Estados miembros o su coexistencia con la falta de establecimiento en otros Estados miembros podrían alterar la aplicación uniforme del Código aduanero dentro de la Unión.

68. Las consecuencias indeseadas de dichas diferencias se podrían paliar mediante la adopción de medidas adecuadas a escala de la Unión, bien por el legislador de la Unión, bien, en su caso, con arreglo al procedimiento establecido por los artículos 247 y 247 *bis* del Código aduanero.²⁴

69. Por el contrario, ante el silencio del artículo 78 del Código aduanero y la competencia residual de los Estados miembros, no creo que el juez de la Unión pueda sustituir al legislador de la Unión y establecer, por vía pretoriana, un determinado plazo de prescripción. Como mucho, en la situación actual de la normativa aduanera, podría controlar el carácter razonable de los plazos de prescripción establecidos por los Estados miembros para suplir el silencio del artículo 78 del Código aduanero, habida cuenta de los principios de equivalencia y eficacia.

70. A este respecto, y aunque no es seguro que se pueda plantear tal supuesto, podría ejercerse tal control respecto a una normativa de un Estado miembro que previera para las revisiones *a posteriori* de declaraciones aduaneras un plazo de prescripción inferior al plazo de tres años aplicable a la comunicación de la deuda aduanera, en virtud del artículo 221, apartado 3, del Código aduanero.

22 — Véase el artículo 11, apartado 1, del Decreto legislativo n° 374/90, de 8 de noviembre de 1990, el cual establece lo siguiente: «[l]a revisione (dell'accertamento divenuto definitivo) e' eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento e divenuto definitivo». Véase también, De Cicco, A.: *Legislazione e tecnica doganale*, G. Giappichelli Editore, Turín, 2003, p. 524.

23 — Así como el aplicado a las solicitudes de devolución de derechos de aduana no debidos legalmente, en virtud del artículo 236, apartado 2, del Código aduanero.

24 — Se trata del procedimiento «de regulación», en el marco del cual el Comité del Código aduanero asiste a la Comisión en el marco de la adopción de las medidas necesarias para la aplicación del Código.

71. En efecto, en este supuesto se trataría de comprobar si la prohibición de revisar *a posteriori* declaraciones aduaneras dentro de un plazo inferior a tres años no conduce, de hecho, a impedir a las autoridades aduaneras la recuperación total o parcial de deudas aduaneras nacidas antes de la expiración del plazo de tres años señalado en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, lo que también acarrearía la consecuencia de perjudicar a los intereses económicos de la Unión.

72. Igualmente, la circunstancia de que un Estado miembro no haya establecido un plazo de preclusión preciso tras cuya expiración las autoridades aduaneras no podrán revisar *a posteriori* declaraciones aduaneras tampoco debe llevar a ignorar el plazo de prescripción previsto en el artículo 221, apartado 3, del Código aduanero. Como se ha señalado anteriormente, tal revisión *a posteriori* únicamente podría conservar efectos eventuales cara al futuro, en el supuesto de que el declarante pretendiese importar mercancías idénticas en el territorio de la Unión.

73. Por tanto, propongo que a la respuesta propuesta en relación con la interpretación del artículo 70 del Código aduanero se añada que el artículo 78 de dicho Código debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que las autoridades aduaneras de un Estado miembro extiendan los resultados de controles *a posteriori* efectuados sobre declaraciones aduaneras a otras declaraciones aduaneras, incluso anteriores, siempre y cuando las mercancías incluidas en el conjunto de dichas declaraciones sean idénticas y la revisión *a posteriori* de dichas declaraciones no permita a dichas autoridades ignorar el plazo de prescripción aplicable a la comunicación de la deuda aduanera al deudor, con arreglo al artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, extremo cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional remitente.

III. Conclusión

74. Habida cuenta del conjunto de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del modo siguiente a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Augstākās tiesas Senāts:

- «1) El artículo 70, apartado 1, del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se establece el Código aduanero comunitario, no regula la situación consistente en el control *a posteriori* de mercancías tras la concesión del levante y no permite extrapolar el examen de mercancías incluidas en diversas declaraciones aduaneras a mercancías objeto de declaraciones aduaneras anteriores, aunque sean idénticas.
- 2) El artículo 78 del Reglamento n° 2913/92 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que las autoridades aduaneras de un Estado miembro extiendan los resultados de controles *a posteriori* efectuados sobre declaraciones aduaneras a otras declaraciones aduaneras, incluso anteriores, siempre y cuando las mercancías incluidas en el conjunto de dichas declaraciones sean idénticas y la revisión *a posteriori* de dichas declaraciones no permita a dichas autoridades ignorar el plazo de prescripción aplicable a la comunicación de la deuda aduanera al deudor, con arreglo al artículo 221, apartado 3, del Código aduanero, extremo cuya comprobación incumbe al órgano jurisdiccional remitente.»