



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 3 de julio de 2014*

«Recaudación de una deuda aduanera — Principio de respeto del derecho de defensa — Derecho a ser oído — Destinatario de la decisión de recaudación que no fue oído por las autoridades aduaneras antes de la adopción de dicha decisión, sino en la fase de reclamación subsiguiente — Violación del derecho de defensa — Determinación de las consecuencias jurídicas de la inobservancia del derecho de defensa»

En los asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resoluciones de 22 de febrero de 2013, recibidas en el Tribunal de Justicia el 18 de marzo de 2013, en los procedimientos entre

Kamino International Logistics BV (asunto C-129/13),

Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (asunto C-130/13),

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász, A. Rosas (Ponente), D. Šváby y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de enero de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Kamino International Logistics BV y Datema Hellmann Worldwide Logistics BV, por los Sres. B. Boersma y G. Koevoets, adviseurs;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman y B. Koopman y por el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J.-C. Halleux, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. D. Kalogiros y la Sra. K. Paraskevopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. M.J. García-Valdecasas Dorrego, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. F. Wilman y B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de febrero de 2014;
dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000 (DO L 311, p. 17) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), y del principio de respeto del derecho de defensa con arreglo al Derecho de la Unión.
- 2 Estas peticiones se presentaron en el marco de sendos litigios entre, por una parte, Kamino International Logistics BV (en lo sucesivo, «Kamino») y Datema Hellmann Worldwide Logistics BV (en lo sucesivo, «Datema»), respectivamente, y, por otra parte, el Staatssecretaris van Financiën, a propósito de la aplicación del principio de respeto del derecho de defensa en el marco del Código aduanero.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 6, apartado 3, del Código aduanero tiene la siguiente redacción:

«Las autoridades aduaneras deberán motivar las decisiones adoptadas por escrito que denieguen las solicitudes que les hayan sido dirigidas o aquellas que tengan consecuencias desfavorables para las personas a las que vayan dirigidas. Deberán hacer mención del derecho de recurso previsto en el artículo 243.»
- 4 El título VII del Código aduanero, relativo a la deuda aduanera, contiene un capítulo 3 que trata del cobro del importe de esa deuda. La sección 1 del capítulo 3, titulada «Contracción y comunicación al deudor del importe de los derechos», comprende los artículos 217 a 221 de dicho Código.
- 5 El artículo 219, apartado 1, del Código aduanero dispone:

«1. Los plazos de contracción establecidos en el artículo 218 podrán ampliarse:

a) por motivos relacionados con la organización administrativa de los Estados miembros y, en particular, en caso de centralización contable;

b) o como consecuencia de circunstancias especiales que impidan a las autoridades aduaneras el cumplimiento de dichos plazos.

Los plazos ampliados no podrán superar los catorce días.»

6 Conforme al artículo 220, apartado 1, del Código aduanero:

«Cuando el importe de derechos que resulten de una deuda aduanera no haya sido objeto de contracción con arreglo a los artículos 218 y 219 o la contracción se haya efectuado a un nivel inferior al importe legalmente adeudado, la contracción del importe de derechos que se hayan de recaudar o que queden por recaudar deberá tener lugar en un plazo de dos días a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar el deudor (contracción *a posteriori*). El plazo citado podrá ampliarse de conformidad con el artículo 219.»

7 El artículo 221 del Código aduanero establece:

«1. Desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor, según modalidades apropiadas.

[...]

3. La comunicación al deudor 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. Dicho plazo se suspenderá a partir del momento en que se interponga un recurso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 y hasta que finalice el procedimiento de recurso.

[...]»

8 Los artículos 243 a 245 del Código aduanero forman parte de su título VIII, «Recursos». El artículo 243 de dicho Código dispone:

«1. Toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos tendrá derecho a recurrir contra la misma, siempre y cuando ésta le afecte directa e individualmente.

[...]

El recurso deberá presentarse ante las autoridades del Estado miembro en que se haya adoptado o solicitado la decisión.

2. El derecho de recurso podrá ejercerse:

- a) en una primera fase, ante las autoridades aduaneras designadas al efecto por los Estados miembros;
- b) en una segunda fase, ante una autoridad independiente que podrá ser una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente, con arreglo a las disposiciones vigentes en el Estado miembro.»

9 El artículo 244 del Código aduanero establece:

«La interposición de recurso no suspenderá la ejecución de la decisión impugnada.

No obstante, las autoridades aduaneras ordenarán la suspensión total o parcial de la ejecución de dicha decisión cuando tengan razones fundadas para dudar de la conformidad de la decisión impugnada a la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.

Cuando la decisión impugnada tenga como efecto la aplicación de derechos de importación o de derechos de exportación, la suspensión de la ejecución de la decisión se supeditará a la constitución de una garantía. No obstante, podrá no exigirse dicha garantía cuando ello pudiera provocar graves dificultades de índole económica o social, debido a la situación del deudor.»

10 A tenor del artículo 245 del Código aduanero:

«Las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros.»

Derecho neerlandés

11 Según el artículo 4:8, apartado 1, de la Ley general en materia administrativa (Algemene wet bestuursrecht; en lo sucesivo, «Awb»), la Administración, antes de adoptar una decisión contra la cual quepa prever que el interesado que no la haya solicitado formulará objeciones, le ofrecerá la oportunidad de exponer su punto de vista, si dicha decisión se apoya en datos sobre hechos e intereses que le afectan, y tales datos no han sido facilitados por él.

12 El artículo 4:12, apartado 1, de la Awb está redactado en los siguientes términos:

«El órgano administrativo podrá no aplicar lo dispuesto en los artículos 4:7 y 4:8 cuando adopte una decisión encaminada a imponer una obligación o un derecho de carácter económico, siempre y cuando:

- a. quepa interponer una reclamación o un recurso administrativo contra dicha decisión, y
- b. las consecuencias negativas de la decisión puedan revertirse íntegramente al resolverse la reclamación o el recurso.»

13 A tenor del artículo 6:22 de la Awb:

«El órgano que resuelva la reclamación o el recurso podrá mantener la decisión contra la cual se interponga dicha reclamación o recurso, aun cuando aquélla infrinja una norma jurídica escrita o no escrita o un principio general del Derecho, si puede considerarse que tal infracción de una norma o de un principio no ha perjudicado a los interesados.»

14 El artículo 7:2 de la Awb establece:

- «1. Antes de pronunciarse acerca de la reclamación, el órgano administrativo ofrecerá al interesado la posibilidad de ser oído.
- 2. En cualquier caso, el órgano administrativo informará de ello al autor de la reclamación y a los interesados que hayan hecho valer su punto de vista en el marco de la preparación de la decisión.»

15 Las decisiones administrativas podrán ser objeto de un recurso jurisdiccional con posibilidad de apelación y de casación.

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

16 En cada uno de los procedimientos principales, un agente de aduanas —Kamino en el asunto C-129/13 y Datema en el asunto C-130/13— presentó en 2002 y en 2003, por encargo de una misma empresa, declaraciones para el despacho a libre práctica de determinadas mercancías descritas como

«pabellones de jardín/carpas y paneles laterales». Kamino y Datema declararon dichas mercancías en la partida 6 601 10 00 («quitasoles toldo y artículos similares») de la Nomenclatura Combinada y pagaron derechos de aduana al tipo del 4,7 % correspondiente a dicha partida.

- 17 A raíz de un control de las autoridades aduaneras neerlandesas, la inspección tributaria estimó que dicha clasificación era incorrecta y que las mercancías en cuestión debían clasificarse en la partida 6 306 99 00 de la Nomenclatura Combinada «tiendas (carpas) y artículos de camping», a la que corresponde un derecho de aduana superior, del 12,2 %.
- 18 En consecuencia, la inspección tributaria, mediante resoluciones de 2 y 28 de abril de 2005, giró una liquidación complementaria basándose en los artículos 220, apartado 1, y 221, apartado 1, del Código aduanero, para proceder a la recaudación del importe adicional de derechos de aduana respectivamente adeudado por Kamino y Datema.
- 19 Los demandantes en los procedimientos principales no tuvieron la oportunidad de ser oídos antes de que se girasen dichas liquidaciones.
- 20 Ambos interpusieron sendas reclamaciones contra las respectivas liquidaciones ante la inspección tributaria, que las desestimó tras haber examinado las alegaciones formuladas.
- 21 Los recursos interpuestos por los demandantes en los procedimientos principales contra estas resoluciones desestimatorias fueron a su vez desestimados por el Rechtbank te Haarlem. En la apelación, el Gerechtshof te Amsterdam confirmó la sentencia del Rechtbank te Haarlem en lo relativo a la obligación de los demandantes en los procedimientos principales de cumplir sus obligaciones resultantes de las liquidaciones controvertidas.
- 22 Tanto Kamino como Datema recurrieron entonces en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.
- 23 En sus resoluciones de remisión, el Hoge Raad der Nederlanden recuerda que, en la apelación, el Gerechtshof te Amsterdam consideró, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746), que la inspección tributaria había vulnerado el principio de respeto del derecho de defensa al no haber ofrecido a los interesados, antes de girar las liquidaciones, la oportunidad de expresarse sobre los hechos que motivaban la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana.
- 24 El Hoge Raad der Nederlanden señala no obstante que ni el Código aduanero ni el Derecho nacional aplicable contienen disposiciones procedimentales que exijan a las autoridades aduaneras conceder a los obligados al pago de derechos de aduana, previamente a la comunicación de la deuda aduanera a que se refiere el artículo 221, apartado 1, del Código aduanero, la posibilidad de dar a conocer su postura sobre los hechos que motivan la recaudación *a posteriori*.
- 25 En tales circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, redactadas en idénticos términos en los asuntos C-129/13 y C-130/13:
 - «1) ¿Puede el juez nacional aplicar directamente el principio del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa por la Administración?
 - 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:
 - a) ¿Debe interpretarse el principio del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa por la Administración en el sentido de que dicho principio se viola cuando el destinatario de la decisión prevista no ha sido oído antes de que la Administración haya adoptado una

decisión lesiva en su contra, pero en una fase (de reclamación) administrativa posterior, que precede a la interposición del recurso ante el juez nacional, se le ha dado la oportunidad de ser oído?

- b) ¿Determina el Derecho nacional las consecuencias jurídicas de la violación por la Administración del principio de Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa?
- 3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, letra b): ¿qué circunstancias puede tener en cuenta el juez nacional a la hora de determinar las consecuencias jurídicas? En particular, ¿puede tener en cuenta que quepa suponer que el procedimiento habría tenido otro resultado sin la violación por la Administración del principio de Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa?»
- 26 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 24 de abril de 2013 se ordenó acumular los asuntos C-129/13 y C-130/13 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

- 27 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en lo sustancial, si el principio de respeto por la administración del derecho de defensa y el derecho que de él se deriva, para toda persona, de ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses, tal como se aplican en el marco del Código aduanero, pueden ser directamente invocados por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 28 A este respecto, procede recordar que el respeto del derecho de defensa constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento (sentencias Sopropé, EU:C:2008:746, apartados 33 y 36, y M., C-277/11, EU:C:2012:744, apartados 81 y 82).
- 29 El derecho a ser oído en todo procedimiento está consagrado hoy no sólo en los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que garantizan el respeto del derecho de defensa y del derecho a un proceso equitativo en el marco de cualquier procedimiento jurisdiccional, sino también en el artículo 41 de la misma, que garantiza el derecho a una buena administración. El apartado 2 de dicho artículo 41 establece que este derecho a una buena administración incluye, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente (sentencia M., EU:C:2012:744, apartados 82 y 83). Ahora bien, procede señalar que, al haber entrado en vigor el 1 de diciembre de 2009, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea no resulta aplicable como tal a los procedimientos que dieron lugar a las liquidaciones de 2 y 28 de abril de 2005 (véase, por analogía, la sentencia Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, apartado 25).
- 30 En virtud de este principio, que resulta de aplicación cuando la administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (sentencia Sopropé, EU:C:2008:746, apartado 36), debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión (sentencia Sopropé, EU:C:2008:746, apartado 37).

- 31 Esta obligación recae sobre las administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación aplicable no establezca expresamente tal formalidad (véanse las sentencias Sopropé, EU:C:2008:746, apartado 38; M., EU:C:2012:744, apartado 86, y G. y R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, apartado 32).
- 32 En los procedimientos principales, ni el Código aduanero ni la normativa nacional aplicable contemplan, en el contexto de un procedimiento de recaudación *a posteriori* de derechos de aduana de importación, el derecho a ser oído por la autoridad aduanera competente antes de que ésta gire las liquidaciones. Al tratarse de un procedimiento relativo a la recaudación *a posteriori* de derechos de aduana, y, por consiguiente, de una decisión comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, es obvio, por otra parte, que el principio de respeto del derecho de defensa se aplica a los Estados miembros.
- 33 Por último, en el apartado 44 de la sentencia dictada en el asunto Sopropé (EU:C:2008:746), en el que se preguntaba al Tribunal de Justicia acerca de la compatibilidad con las exigencias del principio de respeto del derecho de defensa del plazo de ocho a quince días establecido por el Derecho nacional para que el contribuyente ejerciese su derecho a ser oído previamente a la adopción de una decisión de recaudación, el Tribunal de Justicia indicó que, cuando una normativa nacional fija un plazo para recabar las observaciones de los interesados, corresponde al órgano jurisdiccional nacional asegurarse, teniendo en cuenta adecuadamente los datos propios del asunto, de que dicho plazo se corresponda con la situación particular de la persona o de la empresa de que se trate y que les permite ejercer su derecho de defensa observando el principio de efectividad.
- 34 De las anteriores consideraciones se desprende no sólo que las administraciones nacionales están obligadas a respetar el derecho de defensa cuando adoptan decisiones comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, sino también que los interesados deben poder invocar directamente su respeto ante los órganos jurisdiccionales nacionales.
- 35 Procede, por lo tanto, responder a la primera cuestión que el principio de respeto por la administración del derecho de defensa y el derecho que de él se deriva, para toda persona, de ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses, tal como se aplican en el marco del Código aduanero, pueden ser directamente invocados por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

Sobre la segunda cuestión, letra a)

- 36 Mediante su segunda cuestión, letra a), el órgano jurisdiccional remitente pretende saber, en lo sustancial, si el principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una medida individual desfavorable, deben interpretarse en el sentido de que el derecho de defensa del destinatario de una liquidación girada en el contexto de un procedimiento de recaudación *a posteriori* de derechos de aduana de importación, en aplicación del Código aduanero, resulta vulnerado si dicho destinatario no ha sido oído por la administración previamente a la adopción de la decisión, aun cuando pueda hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior.
- 37 Para responder a esta cuestión, procede en primer lugar recordar el objetivo que persigue el principio de respeto del derecho de defensa, en particular en lo referente al derecho a ser oído.
- 38 Según el Tribunal de Justicia, la regla según la cual debe darse la oportunidad, al destinatario de una decisión lesiva, de formular sus observaciones antes de que se adopte ésta tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta eficazmente la totalidad de los elementos pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona o de la empresa afectada, tiene, en particular,

por objeto que éstas puedan corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (sentencia Sopropé, EU:C:2008:746, apartado 49).

- 39 Conforme a una jurisprudencia consolidada, el derecho a ser oído garantiza a cualquier persona la posibilidad de expresar de manera adecuada y efectiva su punto de vista durante el procedimiento administrativo y antes de que se adopte cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses (véase la sentencia M., EU:C:2012:744, apartado 87 y la jurisprudencia citada). Como se indica en el apartado 31 de la presente sentencia, este derecho es exigible incluso cuando la normativa aplicable no establezca expresamente tal formalidad (véase la sentencia G. y R., EU:C:2013:533, apartado 32 y la jurisprudencia citada).
- 40 A este respecto, consta en autos que en los procedimientos principales los destinatarios de las liquidaciones no fueron oídos previamente a la adopción de las decisiones que les resultaron lesivas.
- 41 En tales circunstancias, ha de considerarse que la adopción de las liquidaciones, con arreglo a los artículos 220, apartado 1, y 221, apartado 1, del Código aduanero y al procedimiento administrativo aplicable en virtud de una legislación nacional como la que es objeto de los procedimientos principales, que aplica el artículo 243 del Código aduanero, conlleva una limitación del derecho a ser oído de los destinatarios de dichas liquidaciones.
- 42 No obstante, según una jurisprudencia igualmente reiterada, los derechos fundamentales, como el derecho de defensa, no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando éstas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados (sentencias G. y R., EU:C:2013:533, apartado 33, y Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, apartado 84).
- 43 Procede examinar si, en un contexto como el de los procedimientos principales, la limitación del derecho a ser oído examinada en los mismos puede estar justificada a la luz de la jurisprudencia a que se ha hecho referencia en el apartado anterior.
- 44 El Gobierno neerlandés alega que si el Tribunal de Justicia declarase que las autoridades nacionales, en caso de recaudación *a posteriori*, deben en principio oír a los interesados antes de girar una liquidación, existen causas que justifican la inaplicación de esta regla. Señala, en particular, que oír al interesado antes de girar una liquidación resulta incompatible con las normas imperativas de contabilización y de recaudación del Código aduanero. Expone que, debido a los plazos impuestos por el Código aduanero, es importante que las autoridades aduaneras, en cuanto hayan podido determinar la deuda aduanera, puedan computarla y girar la liquidación lo más rápidamente posible. Según el Gobierno neerlandés, el interés general perseguido es la simplificación administrativa y la gestión eficaz del procedimiento, y debido al elevadísimo número de liquidaciones, la audiencia previa de los interesados no resultaría eficaz.
- 45 Además, dicho Gobierno sostiene que, a la vista del conjunto de las características del procedimiento administrativo nacional examinado, la inexistencia de audiencia previa a la adopción de una liquidación no vulnera la esencia del derecho de defensa, puesto que, en virtud del artículo 7:2 de la Awb, los destinatarios de las liquidaciones tienen la posibilidad de ser oídos en un procedimiento posterior, con ocasión de la reclamación formulada contra dichas liquidaciones. Según él, dado que pueden lograrse idénticos efectos jurídicos por los cauces de esa reclamación y que el elemento lesivo puede ser objeto de un aplazamiento, queda preservada la esencia del principio de respeto del derecho de defensa, que consiste en poder impugnar una decisión determinada sin sufrir un perjuicio.

- 46 En este contexto, es preciso tener en cuenta, por una parte, los requisitos de plazo impuestos por el Código aduanero para la contracción *a posteriori* de los derechos resultantes de una deuda aduanera y, por otra parte, las características del procedimiento administrativo que es objeto del litigio principal.
- 47 Por lo que se refiere, en primer lugar, a los plazos impuestos por el Código aduanero, el artículo 220, apartado 1, de dicho Código establece que cuando el importe de derechos que resulten de una deuda aduanera no haya sido objeto de contracción con arreglo a los artículos 218 y 219 de dicho Código, o la contracción se haya efectuado a un nivel inferior al importe legalmente adeudado, la contracción del importe de derechos que se hayan de recaudar o que queden por recaudar deberá tener lugar en un plazo de dos días a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de esta situación y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de determinar el deudor. Este plazo podrá ampliarse con arreglo al artículo 219 del mismo Código por causas especiales, sin que pueda superar los catorce días. El artículo 221 del Código aduanero añade que desde el momento de su contracción deberá comunicarse el importe de los derechos al deudor.
- 48 Según el Gobierno neerlandés, dicho plazo de dos días, que es imperativo, parece difícilmente conciliable con la obligación de oír al interesado antes de girarle una liquidación.
- 49 A este respecto, procede no obstante señalar que el Tribunal de Justicia ya se pronunció, en las sentencias Comisión/España (C-546/03, EU:C:2006:132) y Comisión/Italia (C-423/08, EU:C:2010:347), sobre el necesario cumplimiento por parte de los Estados miembros del plazo de contracción *a posteriori* del importe de los derechos resultantes de una deuda aduanera establecido en el artículo 220, apartado 1, del Código aduanero, en el marco de recursos por incumplimiento en los que, para intentar justificar el incumplimiento de dicho plazo que había dado lugar a un retraso en la puesta a disposición de recursos propios de la Comunidad Europea, los Estados miembros interesados habían invocado la obligación de respetar el derecho de defensa de los obligados al pago de la deuda aduanera.
- 50 En los apartados 33 y 45, respectivamente, de las sentencias Comisión/España (EU:C:2006:132) y Comisión/Italia (EU:C:2010:347), el Tribunal de Justicia distinguió, en efecto, entre, por una parte, las relaciones entre los Estados miembros y la Unión Europea, y, por otra parte, las relaciones entre el obligado al pago de la deuda aduanera y las autoridades aduaneras nacionales, en cuyo marco debe respetarse el derecho de defensa.
- 51 Así, el Tribunal de Justicia declaró que si bien el principio de respeto del derecho de defensa se aplica, en particular, con motivo de un procedimiento de recaudación *a posteriori*, en las relaciones entre un deudor y un Estado miembro, no puede, en cambio, en lo tocante a las relaciones entre los Estados miembros y la Unión, tener como consecuencia el posible incumplimiento por parte de un Estado miembro de su obligación de constatar, dentro de los plazos establecidos por la normativa de la Unión, el derecho de ésta sobre los recursos propios (sentencias Comisión/España, EU:C:2006:132, apartado 33, y Comisión/Italia, EU:C:2010:347, apartado 45).
- 52 Debe precisarse además que, como puso de relieve la Comisión Europea en la vista, el plazo de dos días establecido en el artículo 220, apartado 1, del Código aduanero para la contracción del importe de los derechos resultantes de una deuda aduanera puede ampliarse con arreglo al artículo 219 del mismo Código. De conformidad con el apartado 1, letra b), de esta última disposición, el plazo de contracción puede en particular ampliarse, aunque sin exceder de catorce días, por circunstancias especiales que impidan a las autoridades aduaneras el cumplimiento de dichos plazos.

- 53 Por último, en el apartado 46 de la sentencia Comisión/Italia (EU:C:2010:347), el Tribunal de Justicia recordó, por otra parte, que la contracción y la comunicación de los derechos de aduana adeudados, así como la consignación de los recursos propios no impide que, con arreglo a los artículos 243 y siguientes del Código aduanero, el deudor se oponga a la obligación que se le impute formulando cuantas alegaciones estime oportunas.
- 54 En segundo lugar, por lo que respecta a la cuestión de si se respetó el derecho de defensa de los interesados en el litigio principal, pese a que únicamente pudieron hacer valer su postura en el procedimiento de reclamación, ha de recordarse que el interés general de la Unión y, en particular, el interés de recaudar lo antes posible los ingresos propios requiere que los controles puedan realizarse con prontitud y eficacia (sentencia Sopropé, EU:C:2008:746, apartado 41).
- 55 Además, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que una audiencia *a posteriori* en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión desfavorable puede, en determinadas condiciones, garantizar el respeto del derecho a ser oído (véase, por analogía, la sentencia Texdata Software, EU:C:2013:588, apartado 85).
- 56 En cuanto a las decisiones de las autoridades aduaneras, según el artículo 243, apartado 1, del Código aduanero, toda persona tiene derecho a recurrir contra las decisiones adoptadas en aplicación de la normativa aduanera, siempre y cuando éstas le afecten directa e individualmente. No obstante, como subrayan el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, la interposición de un recurso, ejercitado en virtud del artículo 243 del Código aduanero, no suspende en principio, con arreglo al artículo 244, párrafo primero, de dicho Código, la ejecución de la decisión impugnada. Al carecer este recurso de efecto suspensivo, no impide la ejecución inmediata de la citada decisión. El párrafo segundo del artículo 244 del Código aduanero autoriza no obstante a las autoridades aduaneras a suspender total o parcialmente la ejecución de la decisión cuando tengan razones fundadas para dudar de la conformidad de dicha decisión con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado. Asimismo, el artículo 244, párrafo tercero, del Código aduanero, obliga, en tales casos a constituir una garantía.
- 57 Según se desprende del artículo 245 del Código aduanero, las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros.
- 58 Por lo que se refiere al procedimiento administrativo de que se trata en los litigios principales, se regula en la Awb. En principio, con arreglo al artículo 4:8 de la Awb, los órganos de la Administración, antes de adoptar una decisión que pueda resultar lesiva para un interesado que no haya solicitado su adopción, le permitirán exponer su punto de vista sobre la decisión proyectada.
- 59 Según el artículo 4:12 de la Awb, dicho principio puede no obstante no aplicarse a las decisiones de carácter económico si, por una parte, cabe interponer una reclamación o un recurso administrativo contra dicha decisión, y, por otra parte, las consecuencias negativas de la misma pueden revertirse íntegramente al resolverse la reclamación o el recurso formulados contra ella.
- 60 En los procedimientos principales se ha aplicado esta disposición.
- 61 En efecto, antes de poder interponer un recurso judicial con posibilidad de apelación y de casación, los interesados tuvieron la posibilidad de formular una reclamación ante el autor de la decisión y, conforme a lo dispuesto en el artículo 7:2 de la Awb, de ser oídos en el marco de dicha reclamación.
- 62 Se desprende, además, de las observaciones del Gobierno neerlandés que esa reclamación se efectúa basándose en las disposiciones legales y los hechos relevantes tal como se presentan en la fecha de la resolución adoptada a raíz de la reclamación, de suerte que las consecuencias negativas de la decisión inicial podrían revertirse al término del procedimiento de reclamación. En el caso de autos, las eventuales consecuencias negativas de liquidaciones como las impugnadas en los procedimientos

principales podrían revertirse *a posteriori*, en la medida en que, en caso de reclamación, podría aplazarse el pago y suspenderse la decisión de liquidación hasta tanto se resolviese la reclamación (y el recurso) en virtud de las normas nacionales.

- 63 No obstante, en la vista, el Gobierno neerlandés indicó que la suspensión de la ejecución de la decisión de liquidación no es automática, sino que ha de solicitarla el destinatario de la liquidación impugnada al presentar la reclamación. Dicho Gobierno alegó asimismo que por regla general se concede la suspensión, y que esa concesión por principio está prevista en una circular ministerial.
- 64 Por lo tanto, el procedimiento de reclamación no tiene como efecto suspender automáticamente la ejecución de la decisión lesiva y hacerla inmediatamente inaplicable.
- 65 Pues bien, se desprende de la sentencia *Texdata Software* (EU:C:2013:588, apartado 85), que esta última característica puede revestir cierta importancia a la hora de examinar la existencia de una posible justificación para la restricción del derecho a ser oído previamente a la adopción de una decisión lesiva.
- 66 En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que la imposición de una multa coercitiva sin requerimiento previo y sin posibilidad de ser oído antes de la imposición de la sanción no afecta al contenido esencial del derecho fundamental de que se trata, ya que la interposición de un recurso motivado contra la resolución que impone la multa coercitiva determina la inaplicación inmediata de la misma y da lugar al inicio de un procedimiento ordinario en el que se garantiza el derecho a ser oído (sentencia *Texdata Software*, EU:C:2013:588, apartado 85).
- 67 No obstante, de la jurisprudencia citada en el apartado anterior no puede deducirse que, de no existir audiencia previa a la adopción de una decisión de liquidación, la interposición de una reclamación o un recurso administrativo contra dicha liquidación deba necesariamente producir el efecto de suspender automáticamente la ejecución de la referida liquidación para que quede garantizado el respeto del derecho a ser oído en el marco de esa reclamación o ese recurso.
- 68 Habida cuenta del interés general de la Unión de recaudar sus ingresos propios a la mayor brevedad, subrayado en el apartado 54 de la presente sentencia, el artículo 244, párrafo segundo, del Código aduanero dispone que la interposición de un recurso contra una liquidación únicamente tiene como efecto suspender la ejecución de dicha liquidación cuando haya motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
- 69 Es preciso recordar que, conforme a una jurisprudencia reiterada, las disposiciones del Derecho de la Unión, como las del Código aduanero, deben ser interpretadas a la luz de los derechos fundamentales que, según reiterada jurisprudencia, forman parte de los principios generales del Derecho cuyo respeto garantiza el Tribunal de Justicia (véanse, en este sentido, las sentencias *Österreichischer Rundfunk* y otros, C-465/00, C-138/01 y C-139/01, EU:C:2003:294, apartado 68, y *Google Spain y Google*, C-131/12, EU:C:2014:317, apartado 68).
- 70 En tales circunstancias, de no existir audiencia previa, las disposiciones nacionales que aplican los requisitos establecidos en el artículo 244, párrafo segundo, del Código aduanero para la concesión de una suspensión de la ejecución deberían garantizar que tales requisitos, a saber, el que existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o el que pueda temerse un daño irreparable para el interesado, no se apliquen o interpreten de forma restrictiva.

- 71 En los procedimientos principales, la suspensión de la ejecución de las liquidaciones en caso de reclamación se concede en aplicación de una circular ministerial. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar que dicha circular permita a los destinatarios de una liquidación obtener, a falta de audiencia previa, la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación, para que el derecho a obtener esa suspensión de la ejecución sea efectivo.
- 72 En cualquier caso, el procedimiento administrativo nacional por el que se aplique el artículo 244, párrafo segundo, del Código aduanero, no puede restringir la concesión de tal suspensión cuando existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
- 73 Habida cuenta de estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión, letra a), que el principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una medida individual desfavorable, deben interpretarse en el sentido de que cuando el destinatario de una liquidación girada en el contexto de un procedimiento de recaudación *a posteriori* de derechos de aduana de importación, en aplicación del Código aduanero, no ha sido oído por la administración previamente a la adopción de esa decisión, su derecho de defensa resulta vulnerado aun cuando tenga la posibilidad de hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior, si la normativa nacional no permite al destinatario de tal liquidación, a falta de audiencia previa, obtener la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación. Así sucede, en cualquier caso, si el procedimiento administrativo nacional por el que se aplique el artículo 244, párrafo segundo, del Código aduanero, restringe la concesión de esa suspensión cuando existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.

Sobre la segunda cuestión, letra b), y la tercera cuestión

- 74 Mediante su segunda cuestión, letra b), y su tercera cuestión, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo sustancial, si el Derecho nacional determina las consecuencias jurídicas de la vulneración por parte de la Administración del principio de respeto del derecho de defensa y cuáles son las circunstancias que puede tener en cuenta el juez nacional al llevar a cabo su examen. Pregunta, en particular, si el juez nacional puede tomar en consideración la hipótesis de que el resultado del proceso decisorio hubiera sido idéntico de haberse respetado el derecho a ser oído previamente.
- 75 A este respecto, procede recordar de entrada que el Tribunal de Justicia ya ha indicado que cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase la sentencia G. y R., EU:C:2013:533, apartado 35 y la jurisprudencia citada).
- 76 Esta solución es aplicable a la materia aduanera por cuanto el artículo 245 del Código aduanero se remite expresamente al Derecho nacional al precisar que «las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros».
- 77 No obstante, si bien los Estados miembros están facultados para permitir el ejercicio del derecho de defensa según las mismas modalidades que se aplican a las situaciones internas, esas modalidades tienen que ajustarse al Derecho de la Unión, y en especial no deben perjudicar el efecto útil del Código aduanero (sentencia G. y R., EU:C:2013:533, apartado 36).

- 78 Ahora bien, como ha señalado la Comisión, la obligación que incumbe al juez nacional de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión no tiene como consecuencia exigir que una decisión que haya sido impugnada por haberse adoptado en violación del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, sea anulada en todos los casos.
- 79 En efecto, según el Derecho de la Unión, una vulneración del derecho de defensa, más específicamente, del derecho a ser oído, sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad (véanse, en este sentido, las sentencias Francia/Comisión, C-301/87, EU:C:1990:67, apartado 31; Alemania/Comisión, C-288/96, EU:C:2000:537, apartado 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consejo, C-141/08 P, EU:C:2009:598, apartado 94; Storck/OAMI, C-96/11 P, EU:C:2012:537, apartado 80, y G. y R., EU:C:2013:533, apartado 38).
- 80 Por consiguiente, una violación del principio de respeto del derecho de defensa únicamente conlleva la anulación de la decisión en cuestión si, de no concurrir dicha violación, el procedimiento hubiera podido llevar a un resultado diferente.
- 81 Es preciso señalar que, en los procedimientos principales, los propios interesados admiten que el procedimiento de reclamación no habría tenido un desenlace diferente si hubiesen sido oídos previamente a la adopción de la decisión controvertida, puesto que ellos no discuten la clasificación arancelaria aplicada por la administración tributaria.
- 82 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión, letra b), y a la tercera cuestión que la regulación de las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de la vulneración de ese derecho corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad). El juez nacional, que tiene la obligación de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, puede tener en cuenta a la hora de evaluar las consecuencias de una vulneración del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, que tal vulneración sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad.

Costas

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

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

- 1) **El principio del respeto por la administración del derecho de defensa y el derecho que de él se deriva, para toda persona, de ser oída antes de la adopción de cualquier decisión que pueda afectar desfavorablemente a sus intereses, tal como se aplican en el marco del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n° 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000, pueden ser directamente invocados por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales.**

- 2) El principio de respeto del derecho de defensa y, en particular, el derecho de toda persona a ser oída antes de la adopción de una medida individual desfavorable, deben interpretarse en el sentido de que cuando el destinatario de una liquidación girada en el contexto de un procedimiento de recaudación *a posteriori* de derechos de aduana de importación, en aplicación del Reglamento n° 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n° 2700/2000, no haya sido oído por la administración previamente a la adopción de esa decisión, su derecho de defensa resulta vulnerado aun cuando tenga la posibilidad de hacer valer sus argumentos en una fase de reclamación administrativa posterior, si la normativa nacional no permite al destinatario de tal liquidación, a falta de audiencia previa, obtener la suspensión de su ejecución hasta su eventual revocación. Así sucede, en cualquier caso, si el procedimiento administrativo nacional por el que se aplique el artículo 244, párrafo segundo, del Reglamento n° 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n° 2700/2000, restringe la concesión de esa suspensión cuando existan motivos para dudar de la conformidad de la decisión impugnada con la normativa aduanera o cuando pueda temerse un daño irreparable para el interesado.
- 3) La regulación de las condiciones conforme a las que debe garantizarse el respeto del derecho de defensa y las consecuencias de la vulneración de ese derecho corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).

El juez nacional, que tiene la obligación de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, puede tener en cuenta a la hora de evaluar las consecuencias de una vulneración del derecho de defensa, más específicamente del derecho a ser oído, que tal vulneración sólo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si éste hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad.

Firmas