



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 26 de octubre de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Unión aduanera — Código aduanero comunitario — Artículo 220, apartado 1 y apartado 2, letra b) — Recaudación *a posteriori* de derechos de importación o de exportación — Concepto de “contracción de los derechos de importación” — Resolución de la autoridad aduanera competente — Plazo de presentación de una solicitud de devolución o condonación — Obligación de remitir el asunto a la Comisión Europea — Elementos de prueba en caso de recurso contra una resolución de la autoridad competente del Estado miembro de importación»

En el asunto C-407/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 15 de julio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de julio de 2016, en el procedimiento entre

«Aqua Pro» SIA

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, en función de Presidente de Sala, y los Sres. S. Rodin (Ponente) y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno letón, por las Sras. I. Kucina, D. Pelše y G. Bambāne y por el Sr. I. Kalniņš, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Caeiros y E. Kalniņš, en calidad de agentes;

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

* Lengua de procedimiento: letón.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 220, apartado 1 y apartado 2, letra b), y de los artículos 236 y 239 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (DO 1992, L 302, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y el Consejo, de 16 de noviembre de 2000 (DO 2000, L 311, p. 17) (en lo sucesivo, «Código aduanero»), y de los artículos 869, letra b), y 875 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (DO 1993, L 253, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1335/2003 de la Comisión, de 25 de julio de 2003 (DO 2003, L 187, p. 16; en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»).
- 2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre «Aqua Pro» SIA y el Valsts ieņēmumu dienests (Administración tributaria letona; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), acerca de la recaudación de derechos de importación y del impuesto sobre el valor añadido (IVA), incrementados con los intereses de demora, con ocasión de un control *a posteriori* de una declaración en aduana.

Marco jurídico

- 3 El artículo 217, apartado 1, del Código aduanero establece lo siguiente:

«Todo importe de derechos de importación o de derechos de exportación resultante de una deuda aduanera, en lo sucesivo denominado “importe de derechos”, deberá ser calculado por las autoridades aduaneras desde el momento en que dispongan de los elementos necesarios y ser objeto de una anotación por parte de dichas autoridades en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquéllos (contracción).

[...]»

- 4 Conforme a lo dispuesto en el artículo 220 del Código aduanero:

«1. 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.

2. Con la salvedad de los casos mencionados en los párrafos segundo y tercero del apartado 1 del artículo 217, no se procederá a la contracción *a posteriori* cuando:

[...]

- b) el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.

Cuando el estatuto preferencial de una mercancía se establezca sobre la base de un sistema de cooperación administrativa en el que participen las autoridades de un tercer país, se considerará que la expedición por dichas autoridades de un certificado que resulte incorrecto constituye un error que no podía ser descubierto, en el sentido del párrafo primero.

No obstante, el hecho de expedir un certificado incorrecto no constituirá un error cuando el certificado se base en una relación de los hechos incorrecta aportada por el exportador, excepto cuando sea evidente que las autoridades expedidoras sabían o deberían haber sabido que las mercancías no cumplían las condiciones establecidas para tener derecho al tratamiento preferencial.

La buena fe del deudor podrá invocarse cuando éste pueda demostrar que, durante el período de las operaciones comerciales de que se trate, realizó diligentemente gestiones para garantizar el cumplimiento de todas las condiciones del trato preferencial.

El deudor no podrá sin embargo invocar la buena fe cuando la Comisión Europea haya publicado en el *Diario Oficial [de la Unión Europea]* un aviso en el que se señalen dudas fundadas en relación con la correcta aplicación del régimen preferencial por parte del país beneficiario;

[...]»

5 El artículo 236 de ese Código dispone:

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

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

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

2. La devolución o la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación se concederá, previa petición presentada ante la aduana correspondiente, antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

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

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

6 El artículo 239 del Código aduanero establece:

«1. Se podrá proceder a la devolución o a la condonación de los derechos de importación o de los derechos de exportación en situaciones especiales, distintas de las contempladas en los artículos 236, 237 y 238:

– que se determinarán según el procedimiento del Comité;

– que resulten de circunstancias que no impliquen ni maniobra ni manifiesta negligencia por parte del interesado. Las situaciones en las que se podrá aplicar esta disposición y las modalidades de procedimiento que se seguirán a tal fin se definirán según el procedimiento del Comité. La devolución o la condonación podrán supeditarse a condiciones especiales.

2. La devolución o la condonación de los derechos por los motivos indicados en el apartado 1 se concederá previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de doce meses contados a partir de la fecha de comunicación de dichos derechos al deudor.

Sin embargo, las autoridades aduaneras podrán autorizar una prórroga de este plazo en casos excepcionales debidamente justificados.»

7 De acuerdo con el artículo 869 del Reglamento de aplicación:

«Las autoridades aduaneras decidirán por sí mismas no contraer *a posteriori* los derechos que no se hayan percibido:

- a) en caso de que se haya aplicado un tratamiento arancelario preferencial en el marco de un contingente arancelario, de un límite máximo arancelario o de otro régimen, una vez suprimido el beneficio de dicho tratamiento al admitirse la declaración de aduana, sin que, en el momento de procederse al levante de las mercancías, este tratamiento preferencial haya sido objeto de una publicación en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* o, en su defecto, de una información adecuada en el Estado miembro correspondiente, siempre que el deudor haya actuado de buena fe y observado todas las disposiciones previstas por la normativa vigente con respecto a su declaración de aduana;
- b) en caso de que estimen que se cumplen todas las condiciones contempladas en la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, excepto en los casos en que el expediente deba remitirse a la Comisión de acuerdo con el artículo 871; no obstante, cuando sea aplicable el segundo guion del apartado 2 del artículo 871, las autoridades aduaneras no podrán adoptar una decisión que permita no contraer *a posteriori* los derechos en cuestión salvo al término del procedimiento ya iniciado de conformidad con los artículos 871 a 876.

Siempre que se presente una solicitud de devolución o de condonación en virtud del artículo 236 del código en relación con la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, la letra b) del primer párrafo y los artículos 871 a 876 se aplicarán *mutatis mutandis*.

Los Estados miembros se prestarán asistencia mutua para la aplicación de los párrafos anteriores, en particular, cuando se trate de un error de las autoridades aduaneras de un Estado miembro distinto de aquel al que compete tomar la decisión.»

8 El artículo 871 de este Reglamento establece:

«1. La autoridad aduanera transmitirá el caso a la Comisión para que se resuelva de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 cuando estime que se reúnen las condiciones de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 y:

- considere que la Comisión cometió un error en el sentido de la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del código, o
- las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación comunitaria efectuada en virtud de las disposiciones del Reglamento (CE) n° 515/97 del Consejo, de 13 de marzo de 1997, relativo a la asistencia mutua entre las autoridades administrativas de los Estados miembros y a la colaboración entre éstas y la Comisión con objeto de asegurar la correcta

aplicación de las reglamentaciones aduanera y agraria [DO 1997, L 82, p. 1], o efectuada sobre la base de cualquier otra disposición comunitaria o acuerdo celebrado por la Comunidad con determinados países o grupos de países, en los que esté prevista la posibilidad de proceder a tales investigaciones comunitarias, o

- el importe no abonado por un operador como consecuencia de un mismo error y que se refiera, en su caso, a varias operaciones de importación o exportación, sea superior o igual a 500 000 euros.

2. No se procederá a la transmisión prevista en el apartado 1 cuando:

- la Comisión ya haya adoptado una decisión de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 872 a 876 sobre un caso en que se presentaban elementos de hecho y de derecho comparables,
- ya se haya remitido a la Comisión algún caso en que se presentaban elementos de hecho y de derecho comparables.

[...]»

9 El artículo 875 del Reglamento de aplicación dispone:

«Cuando la decisión mencionada en el artículo 873 establezca que el caso examinado permite no contraer *a posteriori* los derechos en cuestión, la Comisión podrá precisar las condiciones en que los Estados miembros podrán no contraer *a posteriori* los derechos en casos en que se presenten elementos de hecho y de derecho comparables.»

10 El artículo 9 del Reglamento (CE) n.º 1073/99 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de mayo de 1999, relativo a las investigaciones efectuadas por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) (DO 1999, L 136, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de las investigaciones de la OLAF»), establece lo siguiente:

«1. Al término de una investigación efectuada por la Oficina, ésta elaborará, bajo la autoridad del Director, un informe que incluirá los hechos comprobados, en su caso el perjuicio financiero, y las conclusiones de la investigación, incluidas las recomendaciones del Director de la Oficina sobre las medidas a adoptar.

2. Dichos informes se elaborarán teniendo en cuenta los requisitos de procedimiento previstos por la legislación nacional del Estado miembro de que se trate. Los informes así elaborados constituirán elementos de prueba admisibles en los procedimientos administrativos o judiciales del Estado miembro en que resulte necesaria su utilización, en los mismos términos y condiciones que los informes administrativos redactados por los inspectores de las administraciones nacionales. Estarán sujetos a las mismas normas de apreciación que se apliquen a los informes administrativos de los inspectores de las administraciones nacionales y tendrán un valor idéntico a aquéllos.

3. El informe elaborado a raíz de una investigación externa y cualquier otro documento pertinente sobre la misma se transmitirán a las autoridades competentes de los Estados miembros interesados, de conformidad con la reglamentación relativa a las investigaciones externas.

4. El informe elaborado a raíz de una investigación interna y cualquier otro documento pertinente sobre la misma se transmitirán a la institución, al órgano o al organismo interesado. Las instituciones, órganos y organismos adoptarán, en relación con las investigaciones internas, las medidas, en particular disciplinarias y judiciales, que procedan en función de sus resultados, e informarán de las mismas al Director de la Oficina en un plazo que éste habrá fijado en las conclusiones de su informe.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 Del 1 de septiembre de 2007 al 31 de diciembre de 2009, Aqua Pro estuvo importando en la Unión Europea bicicletas procedentes de Camboya. De conformidad con un contrato de distribución, las compraba a una empresa alemana para su despacho a libre práctica.
- 12 Basándose en un certificado de origen modelo A, expedido por las autoridades camboyanas invocando el régimen de preferencias generalizadas, Aqua Pro no pagó los derechos de aduana ni el IVA.
- 13 En el año 2010 la Administración tributaria fue informada por la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) de que el certificado de origen expedido por las autoridades camboyanas en relación con las mercancías importadas no se ajustaba a las disposiciones del Derecho de la Unión.
- 14 De acuerdo con esos informes, la Administración tributaria llevó a cabo una auditoría de los derechos de aduana y de los otros impuestos adeudados por Aqua Pro, y comprobó que el certificado modelo A se había expedido de forma irregular y que se habían aplicado indebidamente exenciones de los derechos de aduana a dichas mercancías.
- 15 Por consiguiente, mediante resolución de 3 de septiembre de 2010, la Administración tributaria impuso a Aqua Pro el pago de derechos de aduana y del IVA, incrementados con los intereses de demora (en lo sucesivo, «resolución controvertida»).
- 16 Posteriormente, tras haber impugnado sin éxito esa resolución ante el Director General de la Administración tributaria, Aqua Pro interpuso un recurso de anulación ante la administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Distrito de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), en el que alegaba que había actuado de buena fe al declarar las mercancías a un tipo de gravamen cero, ya que no podía saber, en concreto, que el certificado modelo A se había expedido de forma irregular.
- 17 En ese procedimiento se dilucidaba si era aplicable en las circunstancias del caso de autos la Decisión C(2012) 8694, adoptada por la Comisión el 30 de noviembre de 2012 a raíz de una solicitud de la República de Finlandia relativa a los derechos de importación de bicicletas procedentes de Camboya por parte de una sociedad finlandesa, en la que la Comisión entendió que, en aquel caso, estaba justificado no contraer *a posteriori* el importe de los derechos pendientes de recaudación.
- 18 A este respecto, la Administración tributaria letona alegó concretamente que, puesto que Aqua Pro no había presentado una solicitud de devolución o condonación de los derechos de importación de conformidad con los artículos 878 y 879 del Reglamento de aplicación, ningún procedimiento se había iniciado a esos efectos para determinar si dicho importador había podido conocer el error en que se había incurrido al expedir el certificado de origen. Además, según dicha Administración, la situación de Aqua Pro no era comparable a la que fundamentó la Decisión de la Comisión anteriormente mencionada.
- 19 Mediante sentencia de 28 de noviembre de 2013, la administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Distrito de lo Contencioso-Administrativo) desestimó el recurso de anulación de Aqua Pro, después de haber obtenido, a través de la Administración tributaria letona, información del ministerio de comercio camboyano en relación con las circunstancias de expedición de los certificados modelo A referentes a las bicicletas exportadas a Letonia, de la que se desprendía que ese ministerio no pudo comprobar la regularidad de dicha expedición porque el exportador no había transmitido la documentación pertinente.
- 20 Tras conocer del asunto en apelación, la Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo, Letonia), mediante sentencia de 7 de mayo de 2015, desestimó asimismo el recurso de Aqua Pro, al considerar que no reunía los requisitos necesarios para invocar la confianza legítima de acuerdo con el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, según los formula la

jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En particular, señaló que Aqua Pro, a quien corresponde la carga de la prueba según ese órgano jurisdiccional, no había aportado pruebas que refutaran las comprobaciones de la OLAF en relación con el origen de los componentes de las bicicletas con ayuda de certificados de origen de los modelos B y D.

- 21 Posteriormente, Aqua Pro interpuso recurso de casación ante el tribunal remitente.
- 22 Dicho tribunal observa, en primer lugar, que existen dudas acerca de si las autoridades aduaneras y la administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Distrito de lo Contencioso-Administrativo) actuaron correctamente al negarse a examinar la buena fe de Aqua Pro, a efectos del artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, debido a la falta de una solicitud de la recurrente que iniciara el procedimiento de devolución o condonación de derechos. Según dicho tribunal, también hay dudas acerca de si estuvo justificado que las autoridades aduaneras y la administratīvā rajona tiesa (Tribunal de Distrito de lo Contencioso-Administrativo) no tuvieran en cuenta la Decisión C(2012) 8694, de 30 de noviembre de 2012, dictada en relación con la solicitud de la República de Finlandia. A este respecto, a su entender, el factor determinante es si son comparables las circunstancias de hecho y de Derecho y si la interesada actuó de buena fe y respetó en su conjunto la normativa sobre la declaración en aduana.
- 23 Asimismo, según el tribunal remitente, se han de plantear cuestiones referentes a la utilización del informe de la OLAF como elemento de prueba y del control *a posteriori* para determinar los hechos.
- 24 Finalmente, alberga dudas acerca de si, al examinar si concurre buena fe en la recurrente, es necesario atribuir importancia, además de a las otras circunstancias del asunto, incluida la forma de operar de las empresas camboyanas y de las autoridades en cuestión, al hecho de que Aqua Pro no adquirió dichas mercancías directamente de la empresa camboyana sino, en virtud de un contrato de distribución, de una empresa alemana, puesto que ese sistema comercial ya excluye por sí mismo, en principio, la cooperación directa entre Aqua Pro y la empresa camboyana, al no haber contacto entre ellas.
- 25 En estas circunstancias, la Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Letonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) a) ¿Debe interpretarse el artículo 220, [apartado 1 y apartado] 2, letra b), del Código aduanero en el sentido de que la contracción del importe de los derechos adeudados reconocidos por la Administración debe considerarse efectuada en el momento de la resolución de contracción o de determinación de la obligación de pagar los derechos adoptada por la Administración, con independencia del hecho de que dicha resolución sea objeto de impugnación administrativa y de recurso ante los tribunales?
 - b) ¿Deben interpretarse los artículos 236 y 239 del Código aduanero en el sentido de que, cuando la Administración ha adoptado la resolución de contracción del importe correspondiente de los derechos y ha determinado la obligación del deudor de abonarlos (resolución adoptada por la Administración estatal en el presente asunto), y el deudor ha impugnado administrativamente esa resolución y la ha recurrido ante los tribunales, dicho deudor debe al mismo tiempo exigir la condonación o devolución de estos derechos, con arreglo a los artículos 236 o 239 del Código aduanero (o puede considerarse en cambio que en este caso la impugnación de la resolución de dicha Administración es también una solicitud de condonación o devolución de la deuda tributaria)? En caso de respuesta afirmativa, ¿cuál es entonces la diferencia material entre el control de la legalidad de la resolución administrativa de contracción y de la obligación de pago de los derechos, por un lado, y la cuestión que procede resolver de acuerdo con el artículo 236 [del Código aduanero], por otro?

- c) ¿Debe interpretarse el artículo 236, apartado 2, párrafo primero, del Código aduanero en el sentido de que el hecho de haber impugnado la resolución de la Administración que determina la obligación de abonar los derechos, y la duración de la tramitación judicial, prorrogan el plazo para presentar la solicitud de condonación o devolución de los derechos (o justifican su inobservancia)?
 - d) Si la procedencia de la contracción o la condonación en este asunto debe resolverse con independencia de la Decisión de la Comisión Europea adoptada en relación con otro Estado miembro (en ese caso, Finlandia), ¿incumbe a la autoridad aduanera o al tribunal, teniendo en cuenta el artículo 869, letra b), del Reglamento de aplicación, así como el importe de los posibles derechos en el asunto considerado, remitir la cuestión de la no contracción o la condonación de los derechos a la Comisión Europea?
- 2) a) ¿Procede, a la hora de aplicar el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero realizar el control *a posteriori* respecto de las circunstancias relacionadas con el comportamiento de las autoridades y del exportador de un país tercero (en el presente caso, Camboya, y que se investigaron en el marco de la misión de la OLAF? ¿O procede entender que la descripción general de las circunstancias contenida en el informe de la OLAF sobre el mencionado comportamiento tiene carácter probatorio?
- b) ¿Priman los datos obtenidos en el *control a posteriori*, aun cuando se refieren al caso de un Estado miembro concreto, sobre el informe de la OLAF?
 - c) ¿Debe interpretarse el artículo 875 del Reglamento de aplicación en el sentido de que es vinculante para un Estado miembro la decisión de la Comisión Europea adoptada con arreglo a dicho informe de la OLAF en relación con otro Estado miembro (en este asunto, [la República de] Finlandia)?
 - d) ¿Procede realizar el control *a posteriori* y hacer uso de la información obtenida en él en circunstancias en las que la Comisión Europea, basándose en el informe de la OLAF, haya adoptado una decisión de no contracción de derechos en relación con otro Estado miembro y haya aplicado el artículo 875 del Reglamento de aplicación?
- 3) A la hora de valorar la existencia de motivos razonables y la buena fe en la actuación del deudor a efectos de la aplicación del artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, ¿puede ser relevante en las circunstancias concretas el hecho de que la operación de importación de mercancías se base en un contrato de distribución?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra a)

- 26 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a éste proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio de que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado. Asimismo, el Tribunal de Justicia podrá tomar en consideración normas del Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en el enunciado de su cuestión (sentencia de 1 de febrero de 2017, Municipio de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, apartado 20 y jurisprudencia allí citada).
- 27 En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que la Augstākā tiesas Administratīvo lietu departaments (Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se pregunta, entre otras cosas, si la contracción *a posteriori* del importe de los derechos que deben recaudarse —a la cual podría oponerse Aqua Pro en virtud de lo dispuesto en artículo 220, apartado 2, letra b), del

Código aduanero— ya se ha producido habida cuenta de que el control jurisdiccional de la legalidad de la resolución controvertida todavía no ha dado lugar a una resolución con fuerza de cosa juzgada, razón por la cual todavía no se ha dirimido la cuestión de si ha de procederse a la contracción de los derechos de que se trata en el litigio principal.

- 28 En este sentido, mediante su primera cuestión prejudicial, letra a), el tribunal remitente pregunta, en esencia, en qué momento debe considerarse que ha tenido lugar la contracción *a posteriori* del importe de los derechos que deben recaudarse, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 220 del Código aduanero, cuando la resolución de las autoridades sobre la contracción o sobre la determinación de la obligación de pagar los derechos ha sido impugnada en vía administrativa o judicial.
- 29 A este respecto, debe señalarse que el artículo 220, apartado 1, del Código aduanero se limita a establecer, en lo que se refiere a la contracción *a posteriori* del importe de los derechos que se hayan de recaudar, que dicha contracción —salvo lo dispuesto en el artículo 219 del mismo Código— deberá tener lugar en un plazo de dos días contados a partir de la fecha en que las autoridades aduaneras se hayan percatado de la situación regulada por el citado artículo 220, apartado 1, y estén en condiciones de calcular el importe legalmente adeudado y de identificar el deudor.
- 30 En cambio, respecto a la cuestión de en qué momento debe considerarse efectivamente contraído el importe de los derechos que han de recaudarse, debe recordarse que, de conformidad con reiterada jurisprudencia, del artículo 217, apartado 1, del Código aduanero se desprende que la contracción consiste en la anotación, por las autoridades aduaneras, del importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación resultante de una deuda aduanera en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquellos (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 2009, Distillerie Smeets Hasselt y otros, C-126/08, EU:C:2009:470, apartado 22, y de 8 de noviembre de 2012, KGH Belgium, C-351/11, EU:C:2012:699, apartado 21).
- 31 Por consiguiente, en caso de recaudación *a posteriori*, el importe de los derechos adeudados reconocidos por las autoridades se considera contraído cuando las autoridades aduaneras lo anotan en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquellos, y esta inscripción debe efectuarse, en principio, en el plazo de dos días establecido en el artículo 220, apartado 1, del Código aduanero.
- 32 Sentado lo anterior, el hecho de que, posteriormente, se impugne, en vía administrativa o judicial, la resolución de las autoridades sobre la contracción o sobre la obligación de pagar los derechos no puede por sí solo desvirtuar la efectividad de la operación de contracción llevada a cabo de conformidad con los artículos 217, apartado 1, y 220, apartado 1, del Código aduanero.
- 33 Esta interpretación se ve corroborada en particular por el hecho de que la interposición de un recurso, en virtud del artículo 243 del Código aduanero, no suspende en principio la ejecución de la resolución impugnada, con arreglo al artículo 244, párrafo primero, de dicho Código, y por lo tanto, este recurso no impide la ejecución inmediata de la citada resolución (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 56).
- 34 En atención a las consideraciones anteriores, debe responderse a la primera cuestión prejudicial, letra a), que los artículos 217, apartado 1, y 220, apartado 1, del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que, en caso de recaudación *a posteriori*, el importe de los derechos adeudados reconocidos por las autoridades se considerará contraído en el momento en que las autoridades aduaneras lo hayan anotado en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquéllos, con independencia de que la resolución de las autoridades sobre la contracción o sobre la determinación de la obligación de pagar los derechos haya sido impugnada en vía administrativa o judicial.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra b)

- 35 Con carácter preliminar, debe señalarse que, según la resolución de remisión, la primera cuestión, letra b), se plantea para averiguar si la Administración tributaria y los órganos jurisdiccionales mencionados anteriormente podían estimar fundadamente que, al no haber solicitado Aqua Pro la condonación o devolución con arreglo a los artículos 236 a 239 del Código aduanero, no procedía examinar si esta empresa podía invocar la confianza legítima en el sentido del artículo 220, apartado 2, letra b), de dicho Código.
- 36 Por lo tanto, debe entenderse que mediante dicha cuestión prejudicial se pregunta, en esencia, si procede interpretar los artículos 220, apartado 2, letra b), 236, 239 y 243 del Código aduanero en el sentido de que, en un recurso en vía administrativa y, posteriormente, judicial contra la resolución de la Administración tributaria sobre la contracción *a posteriori* de un importe de derechos de importación y sobre la imposición del pago al importador, este último debe, para poder invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, presentar una solicitud de condonación o devolución de esos derechos de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 236 y 239 del mismo Código, y si, en su caso, cabe entender que la impugnación de dicha resolución por medio de los citados recursos ya incluye esa solicitud.
- 37 Para responder a esta cuestión, ha de recordarse, en primer lugar, que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero tiene por objeto proteger la confianza legítima del sujeto pasivo en cuanto al carácter fundado del conjunto de elementos que conducen a la decisión de recaudar los derechos de aduana o de abstenerse de recaudarlos (véanse, en particular, las sentencias de 18 de octubre de 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, apartado 31, y de 10 de diciembre de 2015, *Veloserviss*, C-427/14, EU:C:2015:803, apartado 43).
- 38 A estos efectos, dicho precepto establece que no se procederá a la contracción *a posteriori* del importe de los derechos de importación legalmente adeudados y, por consiguiente, a su recaudación, cuando un importador pueda alegar confianza legítima en el sentido de la citada norma.
- 39 De ello se desprende, como también se especifica en el artículo 869, apartado b), del Reglamento de aplicación, que, en principio, corresponde a las autoridades aduaneras decidir por sí mismas no contraer *a posteriori* los derechos que no se hayan percibido y no recaudar dichos derechos en caso de que estimen que el importador interesado cumple todas las condiciones de la protección de tal confianza legítima.
- 40 Si, por el contrario, las autoridades aduaneras deciden —en particular, después de un control *a posteriori*— contraer los derechos de aduana no recaudados y exigir su pago al importador, les corresponde, en virtud de lo previsto en el artículo 236, apartado 1, del Código aduanero, efectuar la devolución o condonación de esos derechos siempre que se compruebe, posteriormente, que su importe fue contraído en contra de lo dispuesto en el artículo 220, apartado 2, letra b), del citado Código.
- 41 Esta devolución o condonación de derechos basada en el artículo 236, en relación con el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero se llevará a cabo o bien de oficio, en virtud del apartado 2, párrafo tercero, del precepto mencionado en primer lugar, o bien, con arreglo a su apartado 2, párrafo primero, de dicho artículo previa petición presentada ante la aduana correspondiente antes de la expiración de un plazo de tres años a partir de la fecha de notificación de los derechos de que se trata al deudor.
- 42 Pues bien, dado que Aqua Pro, en un primer momento, como se desprende de la resolución de remisión, impugnó ante la Administración la contracción *a posteriori* del importe de los derechos por recaudar, corresponde al tribunal remitente comprobar si Aqua Pro presentó, ante la aduana de que se trata, una solicitud de devolución o condonación en el sentido del artículo 236, apartado 2, párrafo

primero, en relación con el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, o si interpuso un recurso en vía administrativa contra la resolución de la Administración tributaria de contraer el importe de los derechos en cuestión e imponer su pago a Aqua Pro en su condición de importador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 243 del Código aduanero, ante la autoridad aduanera designada a estos efectos de conformidad con el apartado 2, letra a), de dicho artículo.

- 43 A este respecto, debe señalarse que, aun cuando el Código aduanero establece, especialmente en sus artículos 236 y 239, un procedimiento específico para la condonación o devolución de los derechos de aduana en los casos, concretamente, de contracción en contra de lo dispuesto en el artículo 220, apartado 2, letra b), de ese Código, también un deudor puede alegar este precepto para oponerse a una contracción *a posteriori* de los derechos de importación, en particular mediante un recurso en vía administrativa o judicial en el sentido del artículo 243 del Código.
- 44 En efecto, con arreglo a dicho artículo, cualquier deudor que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos podrá interponer un recurso contra ella, en vía administrativa o judicial, siempre y cuando tal decisión le afecte directa e individualmente.
- 45 Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra b), que los artículos 220, apartado 2, letra b), 236, 239 y 243 del Código aduanero deben interpretarse en el sentido de que, en un recurso administrativo o judicial, a efectos del artículo 243 de dicho Código, contra una resolución de la Administración tributaria competente de contraer *a posteriori* un importe de derechos de importación y de imponer su pago al importador, este último puede invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), de dicho Código, a fin de oponerse a esa contracción, con independencia de si el importador presentó una solicitud de condonación o devolución de esos derechos de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 236 y 239 del mismo Código.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra c)

- 46 Mediante su primera cuestión prejudicial, letra c), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 236, apartado 2, párrafo primero, del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que la resolución de las autoridades sobre la contracción o la determinación de la obligación de pagar los derechos sea objeto de un recurso en vía administrativa o judicial tiene el efecto de prorrogar el plazo de presentación de una solicitud de condonación o devolución de los derechos.
- 47 No procede responder a esta cuestión, ya que se basa en la premisa, invalidada por la respuesta a la primera cuestión prejudicial, letra b), según la cual la posibilidad de invocar la confianza legítima en un recurso administrativo o judicial, con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero está supeditada a la presentación de una solicitud de condonación o devolución de los derechos de aduana de acuerdo con el artículo 236 de dicho Código.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra d)

- 48 Mediante su primera cuestión prejudicial, letra d), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si, y en qué medida, el artículo 869, letra b), del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que debe remitirse a la Comisión la cuestión de la no contracción o de la condonación de los derechos de aduana cuando no procede tener en cuenta una decisión adoptada por esa institución sobre este tema respecto de otro Estado miembro.

- 49 Se desprende del artículo 869, letra b), del Reglamento de aplicación que las autoridades aduaneras decidirán por sí mismas no contraer *a posteriori* los derechos que no se hayan percibido en caso de que estimen que se cumplen todas las condiciones contempladas en la letra b) del apartado 2 del artículo 220 del Código, excepto en los casos en que el expediente deba remitirse a la Comisión de acuerdo con el artículo 871 de ese Reglamento.
- 50 Dicho artículo 871 enumera, en su apartado 1, las condiciones en que debe remitirse el asunto a la Comisión para que éste sea resuelto siguiendo el procedimiento establecido en los artículos 872 a 876 del Reglamento de aplicación, al tiempo que establece, en su apartado 2, que en dos supuestos no procederá la remisión, en concreto, cuando la Comisión ya haya adoptado una decisión de conformidad con dicho procedimiento sobre un caso en que se presentaban elementos de hecho y de Derecho comparables y cuando ya se haya remitido a la Comisión algún caso en que se presentaban elementos de hecho y de Derecho comparables.
- 51 A este respecto, se desprende de la resolución de remisión y del tenor de la primera cuestión prejudicial, letra d), que el tribunal remitente presupone que esas dos condiciones no se cumplen en el caso de autos, en particular por la falta de semejanza entre el caso de autos y el que fue objeto de una decisión de la Comisión respecto a Finlandia.
- 52 En este contexto, de conformidad con el artículo 869 del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 871 del mismo Reglamento, las autoridades aduaneras no pueden decidir por sí mismas no contraer *a posteriori* los derechos que no se han percibido por estimar que se cumplen las condiciones para invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, y tienen la obligación de remitir a la Comisión el expediente si concurre en las circunstancias del caso una de las situaciones señaladas en el artículo 871, apartado 1, del Reglamento de aplicación. Por consiguiente, las autoridades aduaneras están obligadas a remitir a la Comisión el expediente cuando consideren que dicha institución ha incurrido en un error a efectos de dicho precepto del Código aduanero, cuando las circunstancias del caso estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión a efectos de ese precepto del Reglamento de aplicación, o si el importe de los derechos de que se trata es superior o igual a 500 000 euros.
- 53 Atendiendo a las consideraciones anteriores, debe responderse a la primera cuestión prejudicial, letra d), que el artículo 869, letra b), del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que, a falta de una decisión o de un procedimiento de la Comisión a efectos del artículo 871, apartado 2, de dicho Reglamento, en una situación como la debatida en el litigio principal, las autoridades aduaneras no pueden decidir por sí mismas no contraer *a posteriori* los derechos que no han percibido por estimar que se cumplen las condiciones para invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, y las citadas autoridades tienen la obligación de remitir el expediente a la Comisión, o bien cuando consideren que la Comisión ha incurrido en un error en el sentido de dicho precepto del Código aduanero, o bien cuando las circunstancias del litigio principal estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión a efectos del artículo 871, apartado 1, segundo guion, del Reglamento de aplicación, o en caso de que el importe de los derechos en cuestión en el procedimiento principal sea superior o igual 500 000 euros.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra a)

- 54 Mediante su segunda cuestión prejudicial, letra a), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que los datos incluidos en un informe de la OLAF relativos al comportamiento de las autoridades aduaneras del Estado de exportación y del exportador tienen la consideración de prueba o si las autoridades aduaneras deben llevar a cabo comprobaciones posteriores a este respecto.

- 55 Debe señalarse de inmediato que el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar, en el apartado 48 de su sentencia de 16 de marzo de 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220), en respuesta a una cuestión similar que también le fue planteada por el Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo), que, en la medida en que contenga elementos pertinentes a estos efectos, un informe de la OLAF puede ser tenido en cuenta para determinar si se cumplen los requisitos con arreglo a los cuales un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero.
- 56 Además, como han observado con razón el tribunal remitente y las partes, del artículo 9, apartado 2, del Reglamento sobre las investigaciones de la OLAF se desprende que dichos informes constituirán elementos de prueba admisibles en los procedimientos administrativos o judiciales del Estado miembro en que resulte necesaria su utilización, en los mismos términos y condiciones que los informes administrativos redactados por los inspectores de las administraciones nacionales.
- 57 No obstante, como también se desprende de la sentencia de 16 de marzo de 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, apartados 49 y 50), en la medida en que dicho informe sólo contenga una descripción general de la situación controvertida, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente, ese informe no podrá bastar por sí solo para acreditar el cumplimiento de estos requisitos en todos sus aspectos, en particular en lo que atañe al comportamiento pertinente del exportador o, en su caso, de las autoridades aduaneras del Estado miembro de exportación (véase, en ese sentido, la sentencia de 16 de marzo de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, apartados 49 y 50).
- 58 En estas circunstancias, de conformidad con esta jurisprudencia, incumbe, en principio, a las autoridades aduaneras del Estado de importación aportar la prueba, mediante elementos de prueba adicionales, de que la expedición, por parte de las autoridades aduaneras del Estado de exportación, de un certificado de origen modelo A incorrecto es imputable a la presentación inexacta de los hechos por el exportador (véase la sentencia de 16 de marzo de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, apartados 47 y 50).
- 59 De ello se deduce que, si bien los datos incluidos en un informe de la OLAF forman parte de los elementos de prueba que han de tenerse en cuenta para determinar si se cumplen las condiciones en que un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, aquel informe, atendiendo a los datos que contenga, puede resultar insuficiente para demostrar de manera satisfactoria en Derecho si esas condiciones se cumplen efectivamente y en todos sus aspectos.
- 60 Por consiguiente, puede instarse a las autoridades aduaneras a aportar pruebas adicionales a estos efectos, en particular en lo referente al comportamiento pertinente del exportador o de las autoridades aduaneras del Estado de exportación, concretamente llevando a cabo controles *a posteriori*.
- 61 A este respecto, resulta de reiterada jurisprudencia que esas autoridades disponen de una amplia facultad de apreciación para realizar controles *a posteriori* (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, Südzucker y otros, C-608/10, C-10/11 y C-23/11, EU:C:2012:444, apartados 48 y 50, y de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, apartados 27 y 28).
- 62 Atendiendo a las anteriores consideraciones, debe responderse a la segunda cuestión prejudicial, letra a), que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que los datos de un informe de la OLAF acerca del comportamiento de las autoridades aduaneras del Estado de exportación y del exportador forman parte de las pruebas que han de tenerse en cuenta para determinar si se cumplen las condiciones en que un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo al citado artículo. No obstante, en la medida en que dicho informe, a la vista de los datos que contenga, resulte insuficiente para determinar de modo satisfactorio en Derecho si

efectivamente se cumplen esas condiciones en todos sus aspectos, lo cual debe valorar el órgano jurisdiccional nacional, cabe exigir a las autoridades aduaneras que presenten pruebas adicionales para este fin, en particular llevando a cabo controles *a posteriori*.

Segunda cuestión prejudicial, letra b)

- 63 Mediante su segunda cuestión prejudicial, letra b), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, con objeto de determinar si se cumplen las condiciones en que un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo a dicho artículo, los datos obtenidos durante un control *a posteriori* prevalecen sobre los incluidos en un informe de la OLAF.
- 64 Se desprende del artículo 9, apartado 2, del Reglamento relativo a las investigaciones efectuadas por la OLAF, entre otras cosas, que los informes de esa Oficina estarán sujetos a las mismas normas de apreciación que se apliquen a los informes administrativos de los inspectores de las administraciones nacionales y tendrán un valor idéntico a aquellos.
- 65 En consecuencia, los datos obtenidos con ocasión de un control *a posteriori* no prevalecen sobre los incluidos en un informe de la OLAF.
- 66 Atendidas estas consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, letra b), que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que corresponde al tribunal remitente apreciar, de acuerdo con todos los datos concretos del litigio principal y, en particular, con las pruebas aportadas para este fin por las partes, si se cumplen las condiciones en que un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo a dicho artículo. A efectos de realizar la apreciación, los datos obtenidos con ocasión de un control *a posteriori* no prevalecen sobre los incluidos en un informe de la OLAF.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra c)

- 67 Mediante su segunda cuestión prejudicial, letra c), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 875 del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro queda vinculado por una decisión de la Comisión, a efectos del artículo 873 del citado Reglamento, dirigida a otro Estado miembro y adoptada sobre la base de un informe de la OLAF acerca del comportamiento de las autoridades y de un exportador de un Estado tercero.
- 68 De conformidad con el artículo 875 del Reglamento de aplicación, cuando una decisión, adoptada conforme al artículo 873 de dicho Reglamento, establezca que el caso examinado permite no contraer *a posteriori* los derechos en cuestión, la Comisión podrá precisar las condiciones en que los Estados miembros podrán no contraer *a posteriori* los derechos en casos en que se presenten elementos de hecho y de Derecho comparables.
- 69 Se desprende de ello que un Estado miembro, y más concretamente sus órganos administrativos y judiciales, está vinculado, en las condiciones precisadas por la Comisión, por las apreciaciones efectuadas por dicha institución en una decisión adoptada, con arreglo al artículo 873 del Reglamento de aplicación, respecto de otro Estado miembro, en los casos en que los elementos de hecho y de Derecho sean comparables (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de noviembre de 2008, Heuschen & Schrouff Oriental Foods Trading, C-375/07, EU:C:2008:645, apartado 64).

- 70 A este respecto, esencialmente por las mismas razones señaladas en los apartados 55 y 56 de la presente sentencia, puede tomarse en consideración un informe de la OLAF para determinar si un asunto concreto, en el sentido descrito más arriba, es comparable con otro que ha sido objeto de una decisión de la Comisión adoptada con arreglo al artículo 873 del Reglamento de aplicación.
- 71 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, debe responderse a la segunda cuestión prejudicial, letra c), que el artículo 875 del Reglamento de aplicación debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro queda vinculado, en las condiciones precisadas por la Comisión de conformidad con dicho artículo, por las apreciaciones efectuadas por dicha institución en una decisión adoptada, con arreglo al artículo 873 del citado Reglamento, con respecto de otro Estado miembro, en los casos en que existan elementos de hecho y de Derecho comparables, lo cual deben valorar sus autoridades y órganos jurisdiccionales teniendo en cuenta, concretamente, los datos acerca del comportamiento del exportador o de las autoridades aduaneras del Estado de exportación, tal como resulten del informe de la OLAF en que se base la citada decisión.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra d)

- 72 Mediante su segunda cuestión, letra d), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero y 875 del Reglamento de aplicación deben interpretarse en el sentido de que es preciso realizar un control *a posteriori* y utilizar la información así obtenida cuando la Comisión, basándose en un informe de la OLAF, haya adoptado una decisión de no contracción de los derechos de conformidad con los artículos 873 y 875 del Reglamento de aplicación.
- 73 Como se ha recordado en el apartado 61 de esta sentencia, las autoridades aduaneras disponen de una amplia facultad de apreciación para realizar controles *a posteriori* y determinar sus consecuencias (véase, en particular, la sentencia de 10 de diciembre de 2015, Veloserviss, C-427/14, EU:C:2015:803, apartados 27 y 28).
- 74 Dichas autoridades pueden, en principio, realizar todos los controles *a posteriori* que estimen necesarios y utilizar los datos obtenidos al llevarlos a cabo, tanto para comprobar si se cumplen los requisitos para que un importador pueda invocar la confianza legítima, de acuerdo con el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, como, más concretamente, para determinar si un asunto del que conocen es comparable, en el sentido del artículo 875 del Reglamento de aplicación, a un asunto en el que la Comisión haya adoptado una decisión de no contracción de los derechos de conformidad con el artículo 873 del mismo Reglamento.
- 75 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, letra d), que los artículos 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero y 875 del Reglamento de aplicación deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras pueden realizar todos los controles *a posteriori* que estimen necesarios, y utilizar la información obtenida al llevar a cabo dichos controles, tanto para apreciar si se cumplen los requisitos para que un importador pueda invocar la confianza legítima, de acuerdo con el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero, como para determinar si el asunto de que conocen contiene elementos de hecho y de Derecho «comparables», en el sentido del artículo 875 del Reglamento de aplicación, a los de un asunto en el que la Comisión haya adoptado una decisión de no contracción de los derechos de conformidad con el artículo 873 de dicho Reglamento.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 76 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si, o en qué medida, el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que una operación de importación de una mercancía, como la controvertida en el

procedimiento principal, haya tenido lugar sobre la base de un acuerdo de distribución es relevante para valorar si, en el asunto principal, se cumplen las condiciones para invocar la confianza legítima de acuerdo con el citado artículo.

- 77 Pues bien, puesto que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero tiene por objeto, como se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia, proteger la confianza legítima del deudor respecto a la fundamentación del conjunto de elementos que influyen en la decisión de recaudar los derechos de aduana, no puede deducirse del tenor de ese precepto ni de su finalidad que un deudor que ha importado las mercancías en cuestión con arreglo a un acuerdo de distribución no pueda invocar en las mismas condiciones la confianza legítima de acuerdo con el citado artículo como un deudor que haya importado esas mercancías comprándolas directamente al exportador.
- 78 A este respecto, debe recordarse que, de conformidad con reiterada jurisprudencia, un importador sólo puede invocar válidamente una confianza legítima basándose en esta disposición, y beneficiarse de este modo de la excepción a la recaudación *a posteriori* prevista en ella, si se cumplen tres requisitos acumulativos. En primer lugar, es preciso que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; en segundo lugar, que el error cometido por éstas sea de tal índole que no haya podido ser detectado razonablemente por un deudor de buena fe y, por último, que éste haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con su declaración en aduana (véanse, en particular, las sentencias de 18 de octubre de 2007, *Agrover*, C-173/06, EU:C:2007:612, apartado 35, y de 15 de diciembre de 2011, *Afasia Knits Deutschland*, C-409/10, EU:C:2011:843, apartado 47).
- 79 Estos requisitos, en esencia, reparten el riesgo dimanante de los errores o irregularidades de que adolece una declaración en aduana en función del comportamiento y de la diligencia de cada uno de los agentes implicados, a saber, las autoridades competentes del Estado de exportación y del Estado de importación, el exportador y el importador (sentencia de 16 de marzo de 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, apartado 25).
- 80 En el presente asunto, se desprende de la resolución del tribunal remitente que éste se pregunta, más concretamente, qué importancia tiene un acuerdo de distribución y, en particular, la falta de relaciones directas con el exportador que se deriva de él, para apreciar si Aqua Pro, como deudora, debía o podía comprobar si el certificado modelo A se había expedido debidamente.
- 81 Desde este punto de vista, la tercera cuestión prejudicial se refiere, por lo tanto, de manera más concreta, a la apreciación, bajo tales circunstancias, del segundo requisito mencionado por la jurisprudencia recordada en el apartado 78 de esta sentencia, referente al carácter detectable del error en que hayan incurrido las autoridades competentes y, por lo tanto, a la diligencia que debe demostrar un importador que actúa con arreglo a un acuerdo de distribución.
- 82 A este respecto, debe ponerse de relieve que el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que corresponde a los agentes económicos adoptar, en el marco de sus relaciones contractuales, las disposiciones necesarias para precaverse contra los riesgos de una acción de recaudación *a posteriori*, y que tal prevención puede consistir, concretamente, en que el deudor obtenga de la otra parte contratante, al celebrarse el contrato o en un momento ulterior, todas las pruebas que confirmen que la mercancía procede del Estado beneficiario del sistema de preferencias arancelarias generalizadas, incluidos los documentos que acrediten este origen (véanse, en particular, las sentencias de 8 de noviembre de 2012, *Lagura Vermögensverwaltung*, C-438/11, EU:C:2012:703, apartados 30 y 31, y de 16 de marzo de 2017, *Veloserviss*, C-47/16, EU:C:2017:220, apartado 38).
- 83 El Tribunal de Justicia también ha declarado que incumbe a los operadores económicos, cuando ellos mismos tengan dudas sobre la aplicación exacta de las disposiciones cuyo incumplimiento puede generar una deuda aduanera o sobre la definición del origen de la mercancía, informarse y buscar todas las aclaraciones posibles para comprobar si dichas dudas están o no justificadas (véanse en este

sentido, en particular, las sentencias de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, C-153/94 y C-204/94, EU:C:1996:198, apartado 100; de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, EU:C:1999:548, apartado 58, y de 16 de marzo de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, apartado 37).

- 84 Respecto a este extremo, además, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que corresponde al importador, conforme a su deber de diligencia —si existen razones manifiestas para dudar de la exactitud de un certificado de origen modelo A—, indagar en toda la medida de sus posibilidades las circunstancias de la expedición de ese certificado (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de marzo de 2017, Veloserviss, C-47/16, EU:C:2017:220, apartados 39 y 43).
- 85 Pues bien, los principios antes mencionados se aplican asimismo a una situación, como la debatida en el litigio principal, en la que el importador, debido a que importa las mercancías de que se trata basándose en un acuerdo de distribución con un tercero, no tiene relación contractual directa con el exportador de esas mercancías.
- 86 Por lo tanto, un importador que no ha preguntado, de esta manera, a la otra parte del acuerdo de distribución, con qué fundamento se importan las mercancías de que se trata, para comprobar la exactitud de un certificado de origen modelo A expedido para esas mercancías, no puede invocar la confianza legítima a efectos de lo dispuesto en el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero alegando que el error de las autoridades competentes, a la vista de dicho acuerdo de distribución, no podía razonablemente ser detectado por un deudor de buena fe, como establece el segundo requisito recordado por la jurisprudencia citada en el apartado 78 de esta sentencia.
- 87 Atendiendo a las anteriores consideraciones, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 220, apartado 2, letra b), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que un importador haya importado mercancías con arreglo a un acuerdo de distribución no influye en su facultad de alegar su confianza legítima, y ello en las mismas condiciones que un importador que haya importado mercancías comprándolas directamente al exportador, es decir, si se cumplen tres condiciones acumulativas. En primer lugar, es necesario que los derechos no hayan sido recaudados como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; además, que este error sea de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser detectado por un deudor de buena fe y, por último, que éste haya observado todas las disposiciones en vigor en lo que atañe a su declaración en aduana. A estos efectos, corresponde a dicho importador precaverse contra los riesgos de una acción de recaudación *a posteriori*, en particular tratando de obtener de la otra parte contratante de dicho acuerdo de distribución, con ocasión de éste o después de su celebración, todos los elementos de prueba que confirmen la exactitud de la expedición del certificado de origen modelo A para esas mercancías. Por lo tanto, no conconcorre confianza legítima en el sentido de dicho precepto, en particular, cuando, aun habiendo razones manifiestas para dudar de la exactitud de un certificado de origen modelo A, ese importador se ha abstenido de averiguar, preguntando a la otra parte del mencionado acuerdo, las circunstancias de la expedición de dicho certificado para comprobar si estas dudas estaban justificadas.

Costas

- 88 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 Sexta) declara:

- 1) Los artículos 217, apartado 1, y 220, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 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.º 2700/2000 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de noviembre de 2000, deben interpretarse en el sentido de que, en caso de recaudación *a posteriori*, el importe de los derechos adeudados reconocidos por las autoridades se considerará contraído en el momento en que las autoridades aduaneras lo hayan anotado en los registros contables o en cualquier otro soporte que haga las veces de aquellos, con independencia de que la resolución de las autoridades sobre la contracción o sobre la determinación de la obligación de pagar los derechos haya sido impugnada en vía administrativa o judicial.
- 2) Los artículos 220, apartado 2, letra b), 236, 239 y 243 del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, deben interpretarse en el sentido de que, en un recurso administrativo o judicial, a efectos del artículo 243 del citado Reglamento, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, contra una resolución de la Administración tributaria competente de contraer *a posteriori* un importe de derechos de importación y de imponer su pago al importador, este último puede invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), de dicho Reglamento, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, a fin de oponerse a esa contracción, con independencia de si el importador presentó una solicitud de condonación o devolución de esos derechos de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 236 y 239 de ese mismo Reglamento, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000.
- 3) El artículo 869, letra b), del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 1335/2003 de la Comisión, de 25 de julio de 2003, debe interpretarse en el sentido de que, a falta de una decisión o de un procedimiento de la Comisión Europea a efectos del artículo 871, apartado 2, de dicho Reglamento, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003, en una situación como la debatida en el litigio principal, las autoridades aduaneras no pueden decidir por sí mismas no contraer *a posteriori* los derechos que no han percibido por estimar que se cumplen las condiciones para invocar la confianza legítima con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, y las citadas autoridades tienen la obligación de remitir el expediente a la Comisión, o bien cuando consideren que la Comisión ha incurrido en un error en el sentido de dicho precepto del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, o bien cuando las circunstancias del litigio principal estén vinculadas a los resultados de una investigación de la Unión Europea a efectos del artículo 871, apartado 1, segundo guion, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003, o en caso de que el importe de los derechos en cuestión en el procedimiento principal sea igual o superior a 500 000 euros.
- 4) El artículo 220, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, debe interpretarse en el sentido de que los datos de un informe de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) acerca del comportamiento de las autoridades aduaneras del Estado de exportación y del exportador forman parte de las pruebas que han de tenerse en cuenta para determinar si se cumplen las condiciones en que un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo al citado artículo. No obstante, en la medida en que dicho informe, a la vista de los datos que contenga, resulte insuficiente para determinar de modo satisfactorio en Derecho si efectivamente se cumplen

esas condiciones en todos sus aspectos, lo cual debe valorar el órgano jurisdiccional nacional, cabe exigir a las autoridades aduaneras que presenten pruebas adicionales para este fin, en particular llevando a cabo controles *a posteriori*.

- 5) El artículo 220, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento 2700/2000, debe interpretarse en el sentido de que corresponde al tribunal remitente apreciar, de acuerdo con todos los datos concretos del litigio principal y, en particular, con las pruebas aportadas para este fin por las partes, si se cumplen las condiciones en que un importador puede invocar la confianza legítima, con arreglo a dicho artículo. A efectos de realizar esta apreciación, los datos obtenidos con ocasión de un control *a posteriori* no prevalecen sobre los incluidos en un informe de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF).
- 6) El artículo 875 del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro queda vinculado, en las condiciones precisadas por la Comisión Europea de conformidad con dicho artículo, por las apreciaciones efectuadas por dicha institución en una decisión adoptada, con arreglo al artículo 873 del citado Reglamento, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003, con respecto de otro Estado miembro, en los casos en que existan elementos de hecho y de Derecho comparables, lo cual deben valorar sus autoridades y órganos jurisdiccionales teniendo en cuenta, concretamente, los datos acerca del comportamiento del exportador o de las autoridades aduaneras del Estado de exportación, tal como resulten del informe de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) en que se base la citada decisión.
- 7) Los artículos 220, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, y 875 del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003, deben interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras pueden realizar todos los controles *a posteriori* que estimen necesarios, y utilizar la información obtenida al llevar a cabo dichos controles, tanto para apreciar si se cumplen los requisitos para que un importador pueda invocar la confianza legítima, de acuerdo con el artículo 220, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, como para determinar si el asunto de que conocen contiene elementos de hecho y de Derecho comparables, en el sentido del artículo 875 del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003, a los de un asunto en el que la Comisión Europea haya adoptado una decisión de no contracción de los derechos de conformidad con el artículo 873 del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 1335/2003.
- 8) El artículo 220, apartado 2, letra b), del Reglamento n.º 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento n.º 2700/2000, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que un importador haya importado mercancías con arreglo a un acuerdo de distribución no influye en su facultad de alegar su confianza legítima, y ello en las mismas condiciones que un importador que haya importado mercancías comprándolas directamente al exportador, es decir, si se cumplen tres condiciones acumulativas. En primer lugar, es necesario que los derechos no hayan sido recaudados como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; además, que este error sea de tal naturaleza que razonablemente no pudiera ser detectado por un deudor de buena fe y, por último, que éste haya observado todas las disposiciones en vigor en lo que atañe a su declaración en aduana. A estos efectos, corresponde a dicho importador precaverse contra los riesgos de una acción de recaudación *a posteriori*, en particular tratando de obtener de la otra parte contratante de dicho acuerdo de distribución, con ocasión de éste o después de su celebración, todos los elementos de prueba que confirmen la exactitud de la expedición del certificado de origen modelo A para esas mercancías. Por lo tanto, no concurre confianza legítima en el sentido de dicho precepto, en

particular, cuando, aun habiendo razones manifiestas para dudar de la exactitud de un certificado de origen modelo A, ese importador se ha abstenido de averiguar, preguntando a la otra parte del acuerdo, las circunstancias de la expedición de dicho certificado para comprobar si estas dudas estaban justificadas.

Firmas