

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) DE 5 DE OCTUBRE DE 2006

■ **Asunto:** C-100/05

■ **Partes:** ASM Lithography BV e Inspecteur van de Belastingdienst-Douane Zuid/kantoor Roermond

■ **Síntesis:** Código aduanero – Determinación de la deuda aduanera – Derechos de importación por productos compensadores determinados por el interesado y confirmados por las autoridades aduaneras con arreglo al artículo 121 del Código aduanero – Derechos que pueden ser calculados con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero – Devolución de la cantidad percibida en exceso sobre la base del artículo 236 del Código aduanero.

I. Comentario

La Sentencia de la sala Tercera del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 2006 nos ofrece tres interesantes conclusiones acerca del funcionamiento del sistema Aduanero Comunitario en relación con el cálculo de la deuda aduanera, y la devolución de lo pagado en exceso.

El Régimen de Perfeccionamiento Activo es el régimen aduanero que permite introducir mercancías al territorio aduanero comunitario para ser sometidas a un proceso de transformación, reparación, reconstrucción, montaje, ensamblaje o incorporadas en conjuntos, maquinaria, equipo de transporte en general o aparatos de mayor complejidad tecnológica o funcional o utilizados para otros fines análogos, en las condiciones establecidas reglamentariamente y en las disposiciones que, al efecto, emita el órgano administrador competente.

En líneas generales, este régimen suele llevar aparejado una menor carga tributaria que la importación definitiva, o incluso que la importación temporal al gravar sólo la parte del valor del producto que se consume en territorio comunitario, por lo que el sistema de Régimen de Perfeccionamiento Activo, permite primar a la industria comunitaria de transformación de productos procedentes de terceros países para su posterior reexportación a precios competitivos a otros países no pertenecientes a la Unión Europea.

El Tribunal aclara, en primer lugar, que salvo que el Código Aduanero establezca expresamente otra cosa, los regímenes especiales de determinación de la deuda aduanera sólo serán aplicados por la Administración exaccionadora previa petición del interesado, y nunca de oficio. Y esto es así por que el Código Aduanero, a la hora de determinar como se calcula la deuda aduanera en el régimen de perfeccionamiento activo no impone ninguna obligación a las autoridades aduaneras nacionales a determinar la deuda tributaria de acuerdo con un régimen excepcional.

El Tribunal establece que de oficio sólo se aplicará el sistema general de determinación de la deuda tributaria debiendo solicitar el obligado tributario la aplicación de un régimen especial en el momento de presentación de la mercancía en la Aduana.

Asimismo, el Tribunal considera que no constituye un supuesto de ingreso indebido el caso en que el obligado tributario ingresa en exceso respecto de lo que le correspondería si hubiera aplicado un régimen de determinación de la deuda tributaria al que tiene derecho.

El TJCE mantiene que en estos casos se debe admitir una solicitud de devolución de derechos de importación cuando se ponga de manifiesto que, debido a un error del interesado y no a una elección, el importe de la deuda aduanera se ha determinado con arreglo al artículo 121 de dicho Código, aunque esta solicitud implique que las referidas autoridades deban calcular de nuevo el importe de la deuda con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero. Ello implica que si por error se liquida improcedentemente una deuda aduanera y luego se determina que su importe podía ser inferior se deberá restituir al obligado tributario el exceso satisfecho. El problema será determinar cuando estamos ante un error y cuando ante una planificación fiscal elegida por el contribuyente para evitarse posibles sanciones administrativas.

2. Antecedentes

Los principales antecedentes del caso son los siguientes:

ASM Lithography desarrolla y fabrica aparatos (fotorrepetidores) que se usan para la producción de microprocesadores informáticos. En el marco de sus actividades, adquiere fuera de la Comunidad componentes y elementos parcialmente montados que se utilizan en la construcción de fotorrepetidores y sistemas «step and scan», o se venden como subensamblajes y piezas de repuesto.

Sobre la base del Reglamento (CEE) nº 1999/85 del Consejo, de 16 de julio de 1985, relativo al régimen de perfeccionamiento activo (DO L 188, p. 1; EE 02/14, p. 35), derogado por el Código aduanero, se concedió a ASM Lithography, con efectos desde el 1 de enero de 1988, una autorización de duración ilimitada, por aplicar el régimen de perfeccionamiento activo utilizando el sistema de suspensión.

ASM Lithography vende una parte de los productos compensadores fuera de la Comunidad Europea. Está obligada a presentar periódicamente a las autoridades aduaneras una solicitud de liquidación relativa a las mercancías sin perfeccionar y los productos compensadores exportados.

La otra parte de los productos compensadores y las mercancías importadas en estado natural son despachados a libre práctica. En la medida en que se trata de productos relacionados con la tecnología de la información, la mayoría de ellos podía acogerse al sistema de suspensión de la percepción de los derechos de aduana con arreglo al Reglamento nº 2216/97. A partir del mes de agosto de 1998, el Reglamento nº 1677/98 añadió los

componentes electrónicos a las mercancías que pueden acogerse al régimen de transformación bajo control aduanero.

Entre los meses de octubre de 1998 y julio de 2000, ASM Lithography envió cada mes una lista con los productos compensadores despachados a libre práctica, en la que se indicaba, en particular, la factura de la mercancía importada, la tarifa que resulta aplicable, los códigos administrativos de destino, origen y procedencia, el valor de aduana así como los derechos de aduana debidos.

Con arreglo al artículo 121 del Código aduanero, ASM Lithography calculó el importe de los derechos debidos sobre la base de los elementos de imposición propios de las mercancías de que se trataba en el momento en que habían sido incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo. De la información facilitada durante el procedimiento prejudicial se desprende que si esta sociedad hubiera invocado, sobre la base del artículo 122, letra c), de dicho Código, la aplicación conjunta de los Reglamentos nos^o 2216/97 y 1677/98, el cálculo de estos derechos se habría basado en los elementos de imposición de los productos compensadores y sólo el 2 a 3 % de los componentes afectados habría sido gravado con derechos de aduana, mientras que el 97 a 98 % de los productos importados habría estado sujeto a una tarifa cero.

Sobre la base de las listas presentadas por ASM Lithography, el Inspecteur adoptó requerimientos de pago indicando que «el gravamen se debe con arreglo al artículo 204, apartado 1, letra a), del [Código aduanero], debido a la renuncia a la exención de la autorización [de perfeccionamiento activo]», y que «este requerimiento de pago tiene carácter provisional». La deuda aduanera se determinó con arreglo al artículo 121, apartado 1, de dicho Código y se corresponde con el importe calculado por ASM Lithography en sus listas mensuales.

Tras abonar el importe de su deuda, ASM Lithography solicitó el 26 de abril de 2001 al Inspecteur la devolución con arreglo al artículo 236 del Código aduanero de 2.105.393,20 NLG (955.385,78 euros) en concepto de derechos de importación, solicitud que fue desestimada. La reclamación presentada posteriormente fue desestimada por infundada mediante resolución de 2 de mayo de 2002.

A continuación, ASM Lithography interpuso un recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam. Este órgano jurisdiccional destaca que, con ocasión del despacho a libre práctica de los productos compensadores de que se trata, ASM Lithography no solicitó expresamente que se les aplicaran las normas previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero en virtud del artículo 122, letra c), del Código aduanero, y que ASM Lithography sólo presentó una solicitud en este sentido después de que se adoptara un requerimiento de pago con arreglo al artículo 121, apartado 1, de dicho Código, requerimiento contra el que no se presentó ninguna reclamación.

No obstante, el Gerechtshof te Amsterdam alberga dudas sobre la cuestión de si, en tales supuestos, el importe de la deuda aduanera debe calcularse con arreglo al artículo 121, apartado 1, del Código aduanero o con arreglo al artículo 122, letra c), del mismo Código y, por esta razón, planteo cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

3. Cuestiones planteadas

- 1) En relación con productos compensadores como los del presente asunto, que se consideren despachados a libre práctica, ¿debe determinarse la deuda aduanera con arreglo a los elementos de imposición a que se refiere el artículo 122, letra c), del Código aduanero, aunque el interesado no lo haya solicitado expresamente con anterioridad?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe admitirse una petición de (nuevo) cálculo del importe de la deuda aduanera, con arreglo a los elementos de imposición a que se refiere el artículo 122, letra c), del Código aduanero, formulada posteriormente –tras la comunicación del importe de la deuda aduanera calculada con arreglo a los elementos de imposición del artículo 121, apartado 1, del Código aduanero– en el marco de una solicitud de devolución en virtud del artículo 236 de dicho Código?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) El artículo 122, letra c), del Reglamento (CEE) n° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario, debe interpretarse en el sentido de que, al determinar el importe de la deuda aduanera derivada del despacho a libre práctica de productos compensadores, las autoridades aduaneras nacionales no están obligadas, salvo que el interesado lo haya solicitado expresamente, a aplicar las normas de imposición relativas al régimen de transformación bajo control aduanero si las mercancías de importación hubieran podido incluirse en este régimen.
- 2) El artículo 236 del Reglamento n° 2913/92 debe interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras nacionales deben admitir una solicitud de devolución de derechos de importación cuando se ponga de manifiesto que, debido a un error del interesado y no a una elección, el importe de la deuda aduanera se ha determinado con arreglo al artículo 121 de dicho Reglamento y ya se ha comunicado al interesado, aunque esta solicitud implique que las referidas autoridades deban calcular de nuevo el importe de la deuda con arreglo al artículo 122, letra c), del citado Reglamento.

5. Fundamentos de la sentencia

En relación con la primera cuestión planteada al Tribunal por el órgano jurisdiccional remitente, según la cual se trata de determinar si las autoridades aduaneras están obligadas a aplicar las normas de imposición relativas al régimen de transformación a unas mercancías sin que la sociedad interesada lo hubiera planteado, la respuesta fue clara: no es posible aplicar un régimen más beneficioso de oficio sin solicitud previa.

El argumento del Tribunal se sitúa en las formas de determinación de la deuda aduanera, señalando que existen dos bases de cálculos para las mercancías importadas incluidas en el régimen de perfeccionamiento activo, estando regulada la norma general aplicable en el artículo 121 del Código Aduanero que consiste en determinar la deuda tributaria sobre la

base de los elementos de imposición propios de las mercancías de importación en el momento de la admisión de la declaración de inclusión de las mercancías en el régimen de perfeccionamiento; mientras que el artículo 122 del Código Aduanero regula excepciones a este régimen en base a un listado de casos particulares.

Para el Tribunal, el artículo 122 del Código Aduanero establece un régimen excepcional de determinación de la deuda aduanera que no es aplicable de oficio por la Administración aduanera sino que sólo se podrá aplicar de forma facultativa previa petición del interesado, siempre, claro está, que los productos compensadores puedan ser sometidos a las normas de imposición previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero.

El artículo 122, letra c), del referido Código no impone ninguna obligación a las autoridades aduaneras nacionales, sino que se limita a establecer una norma cuya aplicación es facultativa en la medida en que dispone que, no obstante lo dispuesto en el artículo 121, los productos compensadores podrán ser sometidos a las normas de imposición previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero, si la mercancía de importación hubiera podido incluirse en este régimen.

Por lo tanto el Tribunal (parr:34) concluye que el artículo 122, letra c), del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que, al determinar el importe de la deuda aduanera derivada del despacho a libre práctica de productos compensadores, las autoridades aduaneras nacionales no están obligadas, salvo que el interesado lo haya solicitado expresamente, a aplicar las normas de imposición relativas al régimen de transformación bajo control aduanero si las mercancías de importación hubieran podido incluirse en este régimen.

En relación con la segunda cuestión, relativa a la interpretación del artículo 236 del Código aduanero, se trata de dilucidar si este artículo admite una devolución de derechos de importación derivado de calcular de nuevo el importe de una deuda aduanera con arreglo al artículo 122, letra c) del citado Código, a pesar de que el importe de dicha deuda ya se había calculado de acuerdo con el artículo 121.

El Tribunal parte de que es correcto que las autoridades aduaneras nacionales apliquen para el cálculo de la deuda tributaria la norma general del artículo 121 del Código siempre y cuando el interesado no solicite expresamente otra cosa. Por lo que el ingreso de esta deuda aduanera, a pesar de ser superior al que resultaría de aplicar otra forma excepcional del cálculo de la misma, no es un ingreso indebido.

Sin embargo, para el Tribunal, a pesar de tratarse de ingresos debidos, si se cumplen los requisitos del artículo 236 del Código aduanero, en particular, que no exista fraude por parte del declarante y que se respete el plazo de tres años previsto para la presentación de la solicitud de devolución, dicha disposición será aplicable en el supuesto de una solicitud de devolución de derechos de importación presentada tras una declaración de despacho a libre práctica hecha por una empresa en la que ésta, por error, calculó el importe de la deuda con arreglo al artículo 121 del referido Código en lugar de solicitar que, en virtud del artículo 122, letra c), del mismo Código, se determinara dicho importe con arreglo a las normas de imposición

previstas en el marco del régimen de transformación bajo control aduanero. Corresponde al juez nacional examinar si se cumplen estos requisitos. Por lo que la Administración aduanera deberá proceder a devolver lo ingresado en exceso por el interesado.

El Tribunal concluye que el artículo 236 del Código aduanero debe interpretarse en el sentido de que las autoridades aduaneras nacionales deben admitir una solicitud de devolución de derechos de importación cuando se ponga de manifiesto que, debido a un error del interesado y no a una elección, el importe de la deuda aduanera se ha determinado con arreglo al artículo 121 de dicho Código y ya se ha comunicado al interesado, aunque esta solicitud implique que las referidas autoridades deban calcular de nuevo el importe de la deuda con arreglo al artículo 122, letra c), del Código aduanero.

... ○ ...