CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. V. TRSTENJAK
presentadas el 7 de junio de 2007 [1]

I. Introducción

1. La Commissione tributaria regionale di Genova (Italia) pregunta al Tribunal de Justicia sobre la aplicabilidad de los artículos 216 y 220 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario [2] en el supuesto de que una mercancía comunitaria haya sido previamente exportada, en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo, a un país tercero con el que se haya celebrado un acuerdo que contenga una cláusula de no reintegro.

2. El litigio que dio lugar al asunto versa sobre los supuestos derechos que la Administración de aduanas de Génova reclama a la sociedad Agrover Srl (en lo sucesivo, «Agrover») por operaciones de exportación anticipada de arroz blanqueado originario de la Comunidad, efectuadas en el marco de un régimen de perfeccionamiento activo, a Hungría, país vinculado en aquella época a las Comunidades Europeas y sus Estados miembros por un acuerdo que contenía una cláusula de no reintegro, y por la posterior importación de Tailandia de una cantidad equivalente de arroz descascarillado con exención de derechos de aduana.

II. Marco jurídico

A. *CAC* [3]

3. El artículo 114 establece:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 115, el régimen de perfeccionamiento activo permitirá elaborar en el

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 302, p. 1. En lo sucesivo, «CAC». Las modificaciones posteriores del CAC no afectan a los pasajes que aquí se citan.

3 — Las modificaciones posteriores del CAC no afectan a los pasajes que aquí se citan.

territorio aduanero de la Comunidad, para que sufran una o varias operaciones de perfeccionamiento:

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

b) mercancías despachadas a libre práctica, con reintegro o condonación de los derechos de importación relativos a estas mercancías si se exportan fuera del territorio aduanero de la Comunidad en forma de productos compensadores.

2. Se entenderá por:

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

b) "sistema de reintegro": el régimen de perfeccionamiento activo tal como se prevé en la letra b) del apartado 1;

c) "operaciones de perfeccionamiento":

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

— la transformación de mercancías,

— la reparación de mercancías, incluso su restauración y su puesta a punto,

— la utilización de algunas mercancías, determinadas según el procedimiento del Comité, que no se encuentren en los productos compensadores pero que permitan o faciliten la obtención de estos productos aunque desaparezcan total o parcialmente durante su utilización;

d) "productos compensadores": los productos resultado de operaciones de perfeccionamiento;

e) "mercancías equivalentes": las mercancías comunitarias que sean utilizadas, en lugar de las mercancías de importación, para la fabricación de los productos compensadores;

f) "coeficiente de rendimiento": la cantidad o el porcentaje de productos compensadores obtenidos en el perfeccionamiento de una cantidad determinada de mercancías de importación.»

4. El artículo 115 dispone:

«1. Cuando se reúnan las condiciones del apartado 2 y salvo lo dispuesto en el apartado 4, las autoridades aduaneras permitirán que:

a) los productos compensadores se obtengan a partir de mercancías equivalentes;

b) los productos compensadores obtenidos a partir de mercancías equivalentes se exporten fuera de la Comunidad antes de la importación de las mercancías de importación.

2. Las mercancías equivalentes deberán ser de la misma calidad y poseer las mismas características que las mercancías de importación. Sin embargo, se podrá aceptar, en casos especiales, determinados con arreglo al procedimiento del Comité, que las mercancías equivalentes se encuentren en una fase de fabricación más adelantada que las mercancías de importación.

3. Cuando se aplique lo dispuesto en el apartado 1, las mercancías de importación se encontrarán en la situación aduanera de las mercancías equivalentes y estas últimas en la situación aduanera de las mercancías de importación.

[...]»

5. El artículo 216 establece:

«1. En la medida en que los acuerdos celebrados entre la Comunidad y determinados países terceros establezcan la concesión, con motivo de la importación en dichos países terceros, de un tratamiento arancela-

rio preferencial a las mercancías originarias de la Comunidad con arreglo a dichos acuerdos, siempre que, cuando se hayan obtenido bajo el régimen de perfeccionamiento activo, las mercancías no comunitarias incorporadas en dichas mercancías estén sometidas al pago de los derechos de importación que les corresponda, la validación de los documentos necesarios para permitir la obtención, en los países terceros, de dicho tratamiento arancelario preferencial hará nacer una deuda aduanera de importación.

2. Se considerará como momento del origen de dicha deuda aduanera el momento en que tenga lugar la admisión por las autoridades aduaneras de la declaración de exportación de las mercancías de que se trate.

3. El deudor será el declarante. En caso de representación indirecta, será también deudora la persona por cuenta de quien se presente la declaración.

4. El importe de los derechos de importación correspondientes a esta deuda aduanera se determinará en las mismas condiciones que si se tratara de una deuda aduanera resultante de la admisión, en la misma fecha, de la declaración de despacho a libre práctica de las mercancías de que se trate para poner fin al régimen de perfeccionamiento activo.»

6. El artículo 220 dispone:

«[...]

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;

[...]»

B. *Acuerdo europeo por el que se crea una asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Hungría, por otra* [4]

7. A tenor del artículo 1, «se crea una asociación entre la Comunidad y sus Estados miembros, por una parte, y Hungría, por otra».

C. Decisión nº 3/96 *del Consejo de Asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Hungría, por otra* [5]

8. El artículo 15, titulado «Prohibición de reintegro o exención de los derechos de aduana», dispone:

«1. a) Las materias no originarias utilizadas en la fabricación de productos originarios de la Comunidad, de Hungría o de otro de los países citados en el artículo 4, para las que se haya expedido o elaborado una prueba de origen de conformidad con lo dispuesto en el título V, no se beneficiarán en la Comunidad ni en Hungría del reintegro o la exención de los derechos de aduana en cualquiera de sus formas.

[...]»

III. Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

9. En 2001, después de que la Administración de aduanas de Novare le hubiera concedido una autorización de perfeccionamiento activo, Agrover, con domicilio social en Vercelli (Italia), procedió, en tres operaciones, primero a exportar arroz blanqueado de origen comunitario a Hungría, país que en aquel momento estaba vinculado a las Comunidades Europeas y a sus Estados miembros por un acuerdo que contenía una cláusula de no reintegro, y posteriormente a importar desde Tailandia, con exención de derechos de aduana, una cantidad equivalente de arroz descascarillado.

10. El 26 de enero de 2004, la aduana de Génova, en la que se llevaron a cabo las tres operaciones de importación a reintegro, expidió tres resoluciones de rectificación por una cantidad total de 73.767,88 euros. La Administración de aduanas de Génova consideró que dichas importaciones debían estar sujetas al pago de los derechos y señaló que no formaban parte de las que deben

4 — DO 1993, L 347, p. 2.

5 — Decisión de 28 de diciembre de 1996 (DO 1997, L 92, p. 1).

considerarse comprendidas en el supuesto de perfeccionamiento activo en el sentido de los artículos 114 y 115 del CAC, habida cuenta de que las importaciones a reintegro no tenían por objeto mercancías procedentes de un país que hubiera celebrado un acuerdo con la Comunidad.

11. La sociedad Agrover interpuso recurso contra estas resoluciones. El 2 de julio de 2004, la Commissione tributaria provinciale di Genova desestimó dicho recurso. Agrover interpuso recurso de apelación contra dicha resolución ante la Commissione tributaria regionale di Genova, que consideró necesario plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

1. ¿Puede aplicarse el artículo 216 del [CAC] en el caso de que una mercancía comunitaria (arroz), previamente exportada en régimen de perfeccionamiento activo con un certificado EUR1 hacia un país tercero (con el que se había celebrado un acuerdo aduanero preferencial), ocasione la imposición de derechos de importación en el momento de la posterior reimportación a reintegro de la misma mercancía (equivalente) de un país tercero con el que no se haya celebrado acuerdo?

2. En el caso de que no se exijan los derechos de importación establecidos en el artículo 216 del [CAC] simultáneamente a la importación a reintegro, ¿puede exigirlos posteriormente la autoridad aduanera y no concurre, en cambio, el supuesto de exención previsto en su artículo 220?

IV. Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

A. *Sobre la primera cuestión*

12. La sociedad Agrover propone al Tribunal de Justicia que responda que el artículo 216 del CAC no es aplicable a las operaciones de perfeccionamiento activo que llevó a cabo, puesto que dicho artículo se refiere únicamente a las mercancías no comunitarias «incorporadas» en la mercancía comunitaria que se exporta, mientras que, en el caso del arroz que había exportado anteriormente, no hubo incorporación alguna. Defiende esta interpretación alegando que el artículo 15 de la Decisión nº 3/96 únicamente establece la prohibición de reintegro de los derechos de aduana entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y la República de Hungría, por otra, para las materias con origen fuera de la Comunidad utilizadas en la fabricación de productos con origen en la Comunidad. Añade que, en el caso de autos, la aplicación del artículo 216 del CAC

ocasionaría al exportador una pérdida de aproximadamente 210 euros por tonelada de arroz.

13. El Gobierno italiano propone al Tribunal de Justicia que responda que el régimen de «perfeccionamiento activo» establecido en los artículos 114, 115 y 216 del CAC se refiere a cualquier operación aduanera que cumpla los requisitos legales y que el operador no puede solicitar que se extiendan sus ventajas a la operación posterior de reimportación a reintegro de la misma mercancía procedente de un país tercero que no haya celebrado acuerdo con la Comunidad. El Gobierno italiano expone que las dudas que planteaba la interpretación de la formulación imprecisa del artículo 216 del CAC respecto de su aplicación a un caso como el de autos fueron resueltas por el documento TAXUD/724/2003, de 20 de marzo de 2003, redactado por los servicios de la Comisión, en el que se reconoció la ambigüedad de la disposición de que se trata y se declaró que, en todos los casos en que se efectúe una operación de perfeccionamiento activo de arroz con exportación anterior para la que se hubiera expedido un certificado EUR1, deben cobrarse derechos de aduana en el momento de la reimportación de la mercancía extracomunitaria. Esto se debe a que, según el referido documento, «a pesar de su contexto, [el artículo 216 del CAC no es] ni una norma de origen ni de perfeccionamiento activo, sino una norma sobre la deuda aduanera. Dicho de otro modo, la base para un posible cobro de los derechos de aduana es el artículo 216 del CAC propiamente dicho, y no la "regla de no reintegro" definida en el Protocolo sobre las normas de origen». La concesión de una exención de los derechos de aduana también para la mercancía importada a reintegro implicaría un cúmulo excesivo de ventajas en el marco de una misma operación. El operador debería elegir entre beneficiarse de la exención en el momento de la exportación gracias a la extensión del certificado EUR1 o beneficiarse de la exención de derechos en el momento de la importación a reintegro.

14. La Comisión propone al Tribunal de Justicia que responda que el artículo 216 del CAC únicamente puede aplicarse en caso de perfeccionamiento activo «clásico» en el que la importación precede a la exportación. El artículo 216 del CAC se refiere, en su opinión, a las mercancías originarias de la Comunidad que se hayan obtenido bajo el régimen de perfeccionamiento activo. Ahora bien, el artículo 115, apartado 3, del CAC tiene como consecuencia que la transacción del caso de autos no puede ser equiparada a una exportación de mercancías a un país tercero con el que existe un acuerdo arancelario preferencial. El apartado 2 del artículo 216 del CAC, según el cual la deuda aduanera nace en el momento en que las autoridades aduaneras admitan la declaración de exportación de las mercancías previamente tratadas conforme al procedimiento de perfeccionamiento activo «clásico», es inconciliable con el régimen de perfeccionamiento activo EX/IM y con la ficción jurídica establecida en el artículo 115, apartado 3, del CAC. Habida cuenta de dicha ficción jurídica, las autoridades italianas no deberían haber dado su visto bueno al certificado EUR1 para el arroz originario de la Comunidad que debía exportarse a Hungría. Por el contrario, deberían haber considerado que dicho arroz procedía de Tailandia para ser exportado a Hungría en régimen de perfeccionamiento activo EX/IM.

B. *Sobre la segunda cuestión*

15. Según Agrover, si el Tribunal de Justicia considerase que el artículo 216 del CAC es aplicable al caso de autos, debería responder que Agrover no está obligada a pagar los derechos de aduana, puesto que también resulta aplicable el artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC. Por una parte, no puede cuestionarse la buena fe de Agrover, dado que, durante varios años, las autoridades aduaneras no expresaron reserva alguna respecto de transacciones análogas. Ahora bien, tal pasividad justificaría la aplicación del artículo 220, apartado 2, del CAC. [6] El documento TAXUD/724/2003 de la Comisión destaca, además, el carácter inadecuado del artículo 216 del CAC para las operaciones de perfeccionamiento activo como las del caso de autos. Añade que la autorización de perfeccionamiento activo no hacía referencia alguna al artículo 216 del CAC. Por lo tanto, Agrover considera que las autoridades aduaneras no pueden afirmar ahora, sin vulnerar el principio de confianza legítima, [7] que la expedición de los certificados EUR1 por la exportación del arroz blanqueado a Hungría puede conllevar la aplicación de derechos de aduana muy elevados por las importaciones a reintegro del arroz tailandés, puesto que causaría un perjuicio irreparable a la demandante, habida cuenta de que Agrover ya no puede repercutir el derecho de aduana al adquirente del arroz reimportado.

16. El Gobierno italiano propone como respuesta que el artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC es inaplicable al caso de autos, porque las autoridades aduaneras no incurrieron en error alguno, ni en el momento de la exportación ni en el momento de la importación a reintegro. Añade que con ocasión de la expedición del certificado EUR1 no se cometió error alguno, puesto que el arroz exportado era, efectivamente, originario de Italia. Otro tanto sucede, en su opinión, con la importación, dado que la aceptación de la declaración en aduana carece de significado jurídicamente pertinente por lo que respecta a la aprobación o autorización de las modalidades particulares de ejecución elegidas, y tampoco implica que se haya efectuado un control previo de la regularidad de la operación, control que se efectuaría, en general, *a posteriori,* con el objetivo de acelerar las operaciones aduaneras. Aun cuando se hubiera cometido un error, Agrover, sobre la base de su experiencia profesional en materia de despacho en aduana y de comercio internacional, hubiera podido descubrir dicho error de modo razonable. Además, Agrover debe asumir los riesgos económicos vinculados a sus actividades y no puede escudarse en el concepto de buena fe, que en la jurispru-

6 — Agrover se remite a la sentencia de 1 de abril de 1993, Hewlett Packard France (C-250/91, Rec. p. I-1819).

7 — Agrover se remite, en particular, a la sentencia de 14 de noviembre de 2002, Illumitrónica (C-251/00, Rec. p. I-10433).

dencia comunitaria se ha interpretado siempre de forma estricta. [8]

17. La Comisión propone al Tribunal de Justicia que no responda a la segunda cuestión, visto que, en el asunto que dio lugar a la petición de decisión prejudicial, no se adeudaba derecho de aduana alguno con arreglo al artículo 216 del CAC. Añade, no obstante, que el Tribunal de Justicia ha reconocido el derecho del sujeto pasivo a que la Administración no proceda a la recaudación *a posteriori* del derecho adeudado, si se cumplen los tres requisitos acumulativos siguientes: que los derechos no hayan sido percibidos como consecuencia de un error de las propias autoridades competentes; el error cometido por las autoridades competentes debe ser de naturaleza tal que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor de buena fe, a pesar de su experiencia profesional y de la diligencia con la que debe actuar; el deudor debe haber observado todas las disposiciones establecidas por la normativa en vigor en lo que respecta a su declaración aduanera. [9] En caso de discrepancia sobre la recaudación del derecho no percibido relativo a la exportación de arroz a Hungría, corresponde al órgano jurisdiccional nacional calificar jurídicamente los hechos a la luz de la interpretación del artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC, que se refiere específicamente a los supuestos de que se hubiera cometido un error al expedir los certificados necesarios para obtener una preferencia arancelaria.

V. Apreciación

A. *Sobre la primera cuestión*

18. Con carácter preliminar, es preciso subrayar que el actual CAC va a ser, en un futuro próximo, modificado a fondo en su totalidad. [10] De manera general, la Propuesta de Código modernizado tiene por objeto «la modernización del Código aduanero, la racionalización de los regímenes y procedimientos aduaneros así como la adecuación de las disposiciones en función del establecimiento de normas comunes entre los sistemas informáticos». Además, afectará de un modo considerable, en particular, al

8 — En particular, según el Gobierno italiano, con el fin de limitar el pago *a posteriori* de los derechos de importación o de exportación al caso en que dicho pago esté justificado y sea compatible con el principio de confianza legítima (véase la sentencia Hewlett Packard France, antes citada) y no genere al operador perjuicios que superen el riesgo comercial ordinario (sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 10 de mayo de 2001, Kaufring y otros/Comisión, T-186/97, T-187/97, T-190/97 a T-192/97, T-210/97, T-211/97, T-216/97 a T-218/97, T-279/97, T-280/97, T-293/97 y T-147/99, Rec. p. II-1337); por otra parte, para proteger el interés de la Comunidad en recaudar los recursos propios, al declarar que «el hecho de que el importador actúe de buena fe no le exime de su responsabilidad en cuanto al pago de la deuda aduanera puesto que él es el declarante de la mercancía importada» (sentencia de 17 de julio de 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95, Rec. p. I-4209, apartado 57; véanse, en un sentido análogo, las sentencias de 11 de diciembre de 1980, Ciro Acampora, 827/79, Rec. p. 3731, y de 14 de mayo de 1996, Faroe Seafood y otros, C-153/94 y C-204/94, Rec. p. I-2465).

9 — La Comisión se remite particularmente a la sentencia de 19 de octubre de 2000, Sommer (C-15/99, Rec. p. I-8989), apartados 35 a 39.

10 — No se ha fijado fecha alguna. Está previsto que el actual Código permanezca en vigor, al menos, hasta 2008 (Lux, M., y Larrieu, P.-J.: «La réforme du Code des douanes communautaire, tentative réussie de concilier progrès technique et simplification du droit?», *Revue des affaires européennes*, 2005, p. 554).

concepto de perfeccionamiento activo tal como existe en la actualidad. [11]

19. En virtud del artículo 114 del CAC, el régimen de perfeccionamiento activo [12] permite, hasta la fecha, beneficiarse de una suspensión de los derechos de importación a la Comunidad aplicables a mercancías procedentes de países terceros, a condición de que sean transformadas y reexpedidas fuera de la Comunidad. En dicho régimen, la misma mercancía se importa, transforma y reexporta. El CAC también establece el sistema de la denominada «compensación por equivalencia»: la mercancía puede ser de origen comunitario, siempre que sea equivalente a las mercancías que posee la misma empresa (artículo 115, apartado 3, del CAC).

Por último, también es posible, según el CAC, exportar la mercancía incluso antes de haber importado la mercancía tercera: el sistema de la denominada «exportación anticipada» o «EX/IM» [artículo 115, apartado 1, letra b), del CAC]. [13] En el caso de autos, la empresa italiana Agrover pretendió hacer uso de las dos posibilidades, puesto que exportó arroz italiano a Hungría y, a continuación, importó arroz procedente de Tailandia.

20. Además, en el momento de dichas operaciones, estaba en vigor entre la República de Hungría y la Comunidad un Acuerdo preferencial que contenía una cláusula llamada «de no reintegro». Una cláusula de estas características tiene por objeto prohibir la suspensión de los derechos de aduana correspondientes a las importaciones de mercancías de países terceros exportados hacia un país signatario de un acuerdo preferencial. Por lo tanto, esta norma está dirigida a reforzar la integración económica bilateral, puesto que, al limitar de este modo la utilización de productos de países terceros no signatarios, favorece la incorporación de productos originarios de países socios. Con el objeto de facilitar la

11 — En el futuro dejará de ser necesario el propósito de reexportar. En consecuencia, la propuesta de Reglamento señala que «el régimen de suspensión del perfeccionamiento activo debe fundirse con el régimen de transformación bajo control aduanero, y el régimen de reintegro del perfeccionamiento activo ha de suprimirse. Este régimen único de perfeccionamiento activo debe cubrir también la destrucción, salvo cuando ésta sea efectuada por las aduanas o bajo vigilancia aduanera» [Propuesta de Reglamento (CE) del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el Código aduanero comunitario COM(2005) 608 final (en lo sucesivo, «propuesta de código modernizado»)].

12 — Las mercancías objeto del régimen de perfeccionamiento activo pueden ser utilizadas con arreglo a dos fórmulas: el llamado sistema «de suspensión» (utilización en el territorio aduanero de la Comunidad de mercancías no comunitarias destinadas a ser reexportadas fuera de dicho territorio en forma de productos transformados, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación) y el llamado sistema «de reintegro» (utilización en el territorio aduanero de la Comunidad de mercancías en libre práctica, con devolución o condonación de los derechos de importación si dichas mercancías son reexportadas fuera del referido territorio en forma de productos compensadores). Véase Berr, C.J., y Trémeau, H., *Le droit douanier*, Économica, 7ª ed., París, 2006, p. 327. Véanse también, por ejemplo, Lyons, T., *EC Customs Law*, Oxford University Press, pp. 345 y ss., Oxford, 2001; Palacchino, T., «Perfezionamento attivo, in il diritto tributario comunitario», *Il Sole 24 ORE*, Milán, 2004, pp. 321 a 341; Lux, M., *Guide to Community Customs Legislation*, Bruylant, Bruselas, 2002, pp. 365 y ss., y, del mismo autor, *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, Colonia, 1ª ed., 2003, pp. 287 y ss.

13 — De este modo, M. Reymão *(Aperfeiçoamento activo, in Direito aduaneiro das Comunidades Europeias na perspectiva da União Europa*, Braga, 1992, p. 164) señala que la modalidad de exportación anticipada «EX/IM» permite exportar productos compensadores obtenidos a partir de mercancías equivalentes antes de importar mercancías no comunitarias. Es evidente que dicho beneficio únicamente podrá concederse a mercancías sujetas al régimen de perfeccionamiento activo con compensación por equivalencia –por lo tanto, no puede existir exportación anticipada sin compensación por equivalencia. Véanse también García Gallego, J., «El régimen de perfeccionamiento activo como medida de fomento a la exportación», *Cuadernos Europeos de Deusto*, Bilbao, 1991, p. 103; Foraster Serra, M., «Regulación legal del tráfico de perfeccionamiento activo», *Revista jurídica española La Ley*, Distribuciones de la Ley, Madrid, 1988, p. 929, y Lux, M., *Das Zollrecht der EG, ein Lehr- und Übungsbuch sowie Nachschlagewerk für Praktiker*, antes citado, p. 288.

prueba del origen de las mercancías exportadas en este tipo de intercambio se han creado documentos específicos, los certificados de circulación, llamados también certificados «EUR1». [14] Las distintas partes parecen conceder gran importancia al hecho de que la aduana italiana expidiera dicho certificado a Agrover por el arroz que exportó a Hungría. Sin embargo, ello carece de importancia, pues únicamente demuestra que Agrover, que pretendía exportar su arroz a Hungría en el marco del régimen preferencial, solicitó dicho documento a los servicios aduaneros italianos, los cuales se lo expidieron.

21. El objetivo del régimen de perfeccionamiento activo es diferente del de la norma de no reintegro, puesto que, al eximir de los derechos de aduana las mercancías importadas en la Comunidad procedentes de países terceros, trata de colocar en mejor posición para competir las mercancías de países terceros transformadas en la Comunidad y reexportadas, [15] o, según ha declarado el Tribunal de Justicia, «no perjudicar internacionalmente a las empresas comunitarias que utilizan mercancías de países terceros para obtener productos destinados a la exportación, dándoles la posibilidad de adquirir estas mercancías en las mismas condiciones que las empresas no comunitarias». [16]

22. Entre estos dos objetivos, el artículo 216 del CAC se decanta por establecer que las mercancías importadas en régimen de perfeccionamiento activo deben estar sujetas al pago de derechos de importación cuando se exporten en el marco de un régimen arancelario preferencial. Por tanto, el artículo 216 del CAC sólo trata específicamente, como sostienen Agrover y la Comisión, el supuesto clásico en el que la importación precede a la exportación (sistema «IM/EX»).

23. Sin embargo, considero que, debido a la ficción jurídica del sistema de la compensación por equivalencia del artículo 115, apartado 3, según el cual el producto compensador se tramita como una mercancía tercera y el producto de importación como una mercancía comunitaria, el artículo 216 del CAC también debe aplicarse en el supuesto

14 — Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo — Protocolo 4 sobre las normas de origen (DO 1994, L 1, p. 54). «Las autoridades aduaneras del país exportador expedirán un certificado de circulación de mercancías EUR.1 previa petición escrita del exportador o, bajo la responsabilidad de éste, de su representante autorizado» (artículo 17, apartado 1). «Las autoridades aduaneras encargadas de expedir el certificado deberán comprobar por todos los medios el carácter originario de los productos» (artículo 17, apartado 5).

15 — «Los mecanismos aduaneros del régimen de perfeccionamiento activo se concibieron como compuertas para la protección de las mercancías extranjeras destinadas a ser reexportadas una vez transformadas industrialmente en el territorio de los Estados miembros. La elaboración de dichas mercancías bajo el régimen que permite su importación con exención de la tributación aduanera a la que estarían sujetas normalmente si se pusieran a la venta en el mercado interior, sólo puede contribuir a favorecer las actividades exportadoras de la Comunidad al permitirle afrontar los mercados mundiales en condiciones de competitividad más favorables» (Berr, C.J., y Trémeau, H., antes citados, p. 327). Véase también Reymão, M., antes citado, p. 155, que señala que el régimen de perfeccionamiento activo de nuestros días no es sólo un régimen aduanero de suspensión, sino más bien un régimen de carácter económico. De hecho, tiene como finalidad esencial favorecer determinadas actividades económicas al promover las exportaciones de las empresas

16 — Sentencia de 29 de junio de 1995, Temic Telefunken (C-437/93, Rec. p. I-1687), apartado 18, en el marco de un litigio relativo a la aplicación del régimen de transformación bajo control aduanero a los metales preciosos contenidos en circuitos integrados defectuosos, como resultado de una operación de perfeccionamiento activo.

de que la exportación preceda a la importación (sistema «EX/IM»). [17]

24. Esta interpretación del artículo 216 del CAC parece conforme con el objetivo económico del régimen aduanero económico. Dicho objetivo económico se justifica, por una parte, por la complejidad y la redacción poco explícita del citado artículo, como señalaron todas las partes en el procedimiento. Por otra parte, el análisis jurídico de los conceptos propios de la materia aduanera exige tomar en consideración sus repercusiones económicas. [18]

25. Pues bien, si el artículo 216 del CAC no se aplicara en los casos en que la exportación precede a la importación y los productos se exportasen a un país con el que existe un acuerdo preferencial que contuviese una cláusula de no reintegro, el titular de la autorización de perfeccionamiento activo no pagaría derechos aduaneros ni en el momento de la importación, puesto que es la propia finalidad de dicho régimen, ni en el momento de la exportación previa en virtud de esta cláusula.

26. Al igual que los muy escasos autores que han estudiado esta situación, [19] el Comité del Código aduanero señaló, en el documento TAXUD al que se remite el Gobierno italiano, lo ilógico de una situación de estas características: «el artículo 216 del Código fue introducido de modo autónomo para, desde el punto de vista de la deuda aduanera, extraer las consecuencias pertinentes de la "norma de no reintegro" recogida en determinados acuerdos preferenciales. Tenía por objeto principal garantizar, mediante la definición de una situación específica que genera una deuda aduanera, el cumplimiento de las obligaciones internacionales de la Comunidad, al privar al exportador/titular de la autorización de perfeccionamiento

17 — Además, en el futuro, no deberían plantearse dudas acerca de si en un supuesto de estas características debe pagarse una deuda aduanera. En efecto, el artículo 216 del CAC debería ser sustituido por un nuevo artículo 50. Pues bien, el artículo 50, apartado 1, letra b), de la Propuesta de Código modernizado recoge expresamente el supuesto de que la exportación preceda a la importación:
«Artículo 50
Disposiciones especiales relativas a las mercancías no originarias
1. Cuando una prohibición de devolución o de exención de derechos de importación se aplique a mercancías no originarias utilizadas en la fabricación de productos para los que se expida o se establezca una prueba de origen en el marco de un acuerdo preferencial entre la Comunidad y determinados países o territorios fuera del territorio aduanero de la Comunidad o grupos de dichos países o territorios, nacerá una deuda aduanera de importación respecto de estos productos, de una de las maneras siguientes:
a) el cumplimiento de las formalidades de reexportación relativas a los productos en cuestión, obtenidos tras perfeccionamiento activo;
b) la aceptación de la declaración relativa a las mercancías de importación en el caso de exportación anticipada de los productos en cuestión tras perfeccionamiento activo.»

18 — «Al abordar el estudio de un régimen aduanero económico y esforzarse por extraer de él los principios esenciales, resulta natural confrontar el carácter económico del régimen de que se trate con los mecanismos jurídicos que definen las condiciones de aplicación. Dicha confrontación se impone sobre todo [en el marco del régimen de perfeccionamiento activo] por el predominio, más que en otros regímenes, de los factores económicos sobre la orientación que debe darse a los mecanismos de aplicación.» (Berr, C.J., y Trémeau, H., antes citados, p. 325).

19 — Véase Priess, H.-J., y Pethke, R., «The Pan-european Rules of Origin: the Beginning of a New Era in European Free Trade», *Common Market Law Review*, 34, 1997, p. 804: «Anti-duty drawback or exemption clauses constitute standard rules of free trade agreements. Their aim is to prevent a double advantage by using specific customs procedures, such as inward processing traffic to enter the preferential zone under exclusion or reduction of import duties, as well as preferential treatment after substantial transformation. Such duty drawback or exemption programmes would distort trade flows by attracting imports of third countries materials to the country applying such programmes». Véase también Witte, P., *Zollkodex Kommentar*, Beck, Múnich, 2006, p. 389: «Ansonsten wäre es möglich, eine doppelte Zollvergünstigung zu erreichen: erstens bei der Einfuhr in das Produktionsland, zweitens bei der Einfuhr in das Land der Präferenzpartei. Deutlich wird dies im Rahmen einer aktiven Veredelung, bei der Waren ohne Zollbelastung eingeführt, nach Veredelung und Ursprungserwerb wieder ausgeführt werden und zum Präferenzzollsatz in einen Drittstaat eingeführt werden könnten (Drawback)».

activo del beneficio de dicho procedimiento (exención de los derechos aplicables a las mercancías de importación) desde el momento en que la "norma de no reintegro" existe en el correspondiente acuerdo y ésta se aplica a los productos exportados de que se trate. Desafortunadamente, la formulación contenida en el artículo 216 del Código no traduce exactamente el alcance del contenido de la "norma de no reintegro" [...]». [20]

27. En el presente asunto, la Comisión considera que este texto no la obliga. Sin embargo, aunque efectivamente no tenga carácter vinculante alguno, [21] no está de más tenerlo en cuenta, [22] sobre todo porque dicho Comité se compone de especialistas destacados en la materia. [23]

28. En consecuencia, no puede acogerse el argumento de Agrover de que la aplicación del artículo 216 del CAC le ocasionaría una pérdida de aproximadamente 210 euros por tonelada de arroz. En efecto, de la no aplicación del artículo 216 del CAC al caso de autos resultaría una ganancia de 80 euros por tonelada de arroz (al haber pagado Agrover 210 euros por tonelada de arroz con cáscara importado desde Tailandia y haber recibido 290 euros por la exportación de arroz blanqueado a Hungría), [24] mientras que en el caso de aplicarse el artículo 216 del CAC, Agrover debería pagar los derechos de importación de 210 euros por tonelada de arroz con cáscara, esto es, una pérdida de 166 euros por tonelada de arroz. A pesar de que esta consecuencia sea ciertamente negativa para el operador económico, se ajusta, sin embargo, al objetivo de favorecer las mercancías comunitarias en perjuicio de las importaciones de países terceros. Así, en tal supuesto, el operador económico tendría el mayor interés en «optar preferentemente por no hacer uso de la exención concedida al amparo del perfeccionamiento activo y privilegiar la exportación del arroz originario en el marco del acuerdo preferencial», como sugiere el Comité del Código aduanero en su documento de información de 20 de marzo de 2003. En cualquier caso, Agrover está obligada a pagar los derechos para lo que, finalmente, se ha beneficiado de plazos particularmente amplios, habida cuenta del tiempo que han necesitado las autoridades aduaneras italianas para comprender la situación.

29. Por último, en lo referente al tema de la precisión, procede destacar que en la primera cuestión prejudicial, según la cual no existe acuerdo preferencial con el país del

20 — De este modo, en el referido documento se concluye que, «por lo tanto, la redacción actual del artículo 216 no se adecua perfectamente al contexto internacional que dio lugar a su adopción, ni a las modificaciones posteriores de las normas de origen preferencial. Por consiguiente, sería conveniente modificarlo y los servicios de la Comisión han comenzado a elaborar propuestas al efecto».

21 — De este modo, la Comisión se remite, acertadamente, a la sentencia *del Tribunal de Justicia* de 11 de mayo de 2006, Friesland Coberco Dairy Foods (C-11/05, Rec. p. I-4285), la cual, siguiendo las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro de 2 de febrero de 2006 (puntos 22 a 35), señala en su apartado 33 que «las conclusiones del Comité no tienen carácter vinculante para las autoridades aduaneras nacionales que se pronuncian sobre una solicitud de autorización de transformación bajo control aduanero».

22 — De este modo, la sentencia 15 de septiembre de 2005 (C-495/03, Rec. p. I-8151), apartado 48, subraya que las notas explicativas contribuyen «de manera significativa a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho». En la Propuesta de Código modernizado, se pretende que las notas explicativas y directrices, sin tener fuerza vinculante, sustituyan, poco a poco, a las instrucciones administrativas internas de los Estados miembros (véase Lux, M., y Larrieu, P.-J., antes citados, p. 569).

23 — Dicho Comité del Código aduanero se menciona en el séptimo considerando del CAC, en virtud del cual «procede crear un Comité del Código aduanero con el fin de garantizar una colaboración estrecha y eficaz entre los Estados miembros y la Comisión» y se establece en los artículos 247 y ss. del CAC.

24 — Según Agrover, de hecho, el precio de la tonelada de arroz blanqueado debería ser de 500 euros. Agrover explicó que esta importante reducción tenía por objeto facilitar la compra a países con capacidad económica relativamente baja.

que son originarios los productos importados, este extremo carece de importancia, puesto que si los productos pudieran importarse en régimen de franquicia de derechos en virtud de un acuerdo preferencial, simplemente no se plantearía el problema del mecanismo de perfeccionamiento activo, que tiene por objeto precisamente suspender los derechos de importación.

30. Por lo tanto, se ha de responder a la primera cuestión que el artículo 216 del CAC resulta aplicable al supuesto de que una mercancía comunitaria haya sido exportada previamente en régimen de perfeccionamiento activo a un país tercero con el que se haya celebrado un acuerdo aduanero preferencial.

B. *Sobre la segunda cuestión*

31. Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si Agrover puede, en caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión, beneficiarse de una condonación de los derechos de aduana con arreglo al artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC, por un posible error de las autoridades aduaneras.

32. Procede recordar que el reintegro o la condonación de los derechos, tanto de importación como de exportación, únicamente pueden concederse conforme a determinados requisitos y en los casos previstos específicamente. Por tanto, las disposiciones que establecen tal devolución o condonación deben interpretarse en sentido estricto. [25]

33. El artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC trata expresamente el supuesto de que «el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las autoridades aduaneras», es decir, que las autoridades adopten una primera resolución relativa al importe de los derechos de aduana y, a continuación, cambien de opinión y consideren que el importe de los derechos se ha calculado de modo incorrecto. Ahora bien, en el caso de autos, las autoridades aduaneras no cambiaron de opinión, sino que en ningún momento declararon frente a Agrover que no tuviera que pagar exacción alguna. La liquidación de 26 de enero de 2004 constituye la primera manifestación de las autoridades aduaneras al respecto. Por tanto, el artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC es, en cualquier caso, inaplicable. [26]

25 — Véase el apartado 52 de la sentencia de 11 de noviembre de 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Rec. p. I-7877), relativa a un litigio que enfrentaba a una empresa de distribución textil al Hauptzollamt Bremen por varias liquidaciones relativas a importaciones en régimen de perfeccionamiento pasivo y reexportaciones de mercancías no comunitarias introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad.

26 — El Tribunal de Justicia señaló, en el marco del Reglamento (CEE) nº 1697/79 del Consejo, de 24 de julio de 1979, referente a la recaudación *a posteriori* de los derechos de importación o de los derechos de exportación que no hayan sido exigidos al deudor por mercancías declaradas en un régimen aduanero que suponga la obligación de pagar tales derechos (DO L 197, p. 1; EE 02/06, p. 54), que «únicamente aquellos errores que sean imputables a una conducta activa de las autoridades competentes y que razonablemente no pudieron ser conocidos por el sujeto pasivo le darán derecho a que no se efectúe la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana» (sentencia de 27 de junio de 1991, Mecanarte, C-348/89, Rec. p. I-3277). En el caso de autos no ha habido comportamiento activo por parte de las autoridades aduaneras en el momento de las operaciones de importación, sino que meramente se han abstenido de actuar.

VI. Conclusión

34. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por la Commissione tributaria regionale di Genova:

«1) El artículo 216 del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en lo sucesivo, «CAC») resulta aplicable al supuesto de que una mercancía comunitaria haya sido exportada previamente en régimen de perfeccionamiento activo a un país tercero con el que se haya celebrado un acuerdo aduanero preferencial.

2) El artículo 220, apartado 2, letra b), del CAC no resulta aplicable a los supuestos que no se refieran a una contracción *a posteriori* de los derechos de aduana.»