Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 16 de julio de 2015 [1]

Asunto C-319/14

B & S Global Transit Center BV
contra
Staatssecretaris van Financiën

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos)]

«Procedimiento prejudicial — Código aduanero comunitario — Reglamento (CEE) nº 2913/92 — Artículos 203 y 204 — Régimen de tránsito externo — Nacimiento de la deuda aduanera — Sustracción a la vigilancia aduanera — Incumplimiento de una obligación — Omisión de finalizar el régimen de tránsito externo — Salida de mercancías incluidas en el régimen de tránsito fuera del territorio aduanero de la Unión Europea»

1. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el problema del nacimiento de la deuda aduanera a raíz de un incumplimiento de las obligaciones derivadas de la utilización del régimen aduanero de tránsito externo, pero un supuesto como el del caso de autos constituye un precedente. Así pues, el Tribunal de Justicia tendrá la oportunidad de precisar más pormenorizadamente su jurisprudencia en la materia.

Marco jurídico

2. El marco jurídico del presente asunto lo conforman las disposiciones 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 su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006 (en lo sucesivo, «Código aduanero»), así como el Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92, [3] en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 214/2007 de la Comisión, de 28 de febrero de 2007 (en lo sucesivo, «Reglamento de aplicación»), en sus versiones aplicables hasta el 30 de junio de 2008. [4]

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 302, p. 1.

3 — DO L 253, p. 1.

4 — Ésas eran las versiones aplicables a los hechos del procedimiento principal. Dado que determinadas resoluciones controvertidas en el procedimiento principal fueron dictadas después del 30 de junio de 2008, en la resolución de remisión se indica que los órganos jurisdiccionales nacionales también podían tener en consideración la versión del Reglamento de aplicación posterior a dicha fecha. En cualquier caso, las diferencias entre tales versiones, en lo que atañe a las disposiciones pertinentes para el caso de autos, son tan sólo de redacción (véase también la nota 5).

3. Los artículos 37, 91, apartado 1, letra a), 92, 203, apartado 1, y 204, apartado 1, letra a), del Código aduanero establecen:

«Artículo 37

1. Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Comunidad estarán bajo vigilancia aduanera desde su introducción. Podrán ser sometidas a controles por parte de las autoridades aduaneras, de conformidad con las disposiciones vigentes.

2. Permanecerán bajo vigilancia aduanera todo el tiempo que sea necesario para determinar su estatuto aduanero y en lo que se refiere a mercancías no comunitarias y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 82, hasta que o bien cambien de estatuto aduanero, o bien pasen a una zona franca o depósito franco o bien se reexporten o destruyan, de conformidad con el artículo 182.

[...]

Artículo 91

1. El régimen de tránsito externo permitirá la circulación de uno a otro punto del territorio aduanero de la Comunidad:

a) de mercancías no comunitarias, sin que dichas mercancías estén sujetas a los derechos de importación y demás gravámenes ni a medidas de política comercial;

[...]

Artículo 92

1. El régimen de tránsito externo finalizará y el titular habrá cumplido sus obligaciones cuando las mercancías incluidas en el régimen y los documentos necesarios sean presentados en la aduana de destino, de conformidad con lo dispuesto en el régimen de que se trate.

2. Las autoridades aduaneras liquidarán el régimen de tránsito externo cuando estén en condiciones de determinar, sobre la base de la comparación de los datos disponibles en la aduana de origen y de los disponibles en la aduana de destino, que el régimen ha finalizado correctamente.

[...]

Artículo 203

1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

— la sustracción a la vigilancia aduanera de una mercancía sujeta a derechos de importación.

[...]

Artículo 204

1. Dará origen a una deuda aduanera de importación:

a) el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación como consecuencia de su estancia en depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, o

[...]

en casos distintos de los contemplados en el artículo 203, salvo que se pruebe que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado.

[...]»

4. Los artículos 361, apartado 1, 363, 365, apartados 1, 2 y 3, 859, punto 6, y 860, del Reglamento de aplicación, disponen:

«Artículo 361

1. Las mercancías y los ejemplares nºs 4 y 5 de la declaración de tránsito deberán presentarse en la oficina de destino.

[...]

Artículo 363

Las autoridades aduaneras del Estado miembro de destino devolverán el ejemplar nº 5 de la declaración de tránsito a las autoridades aduaneras del Estado miembro de partida sin demora y en el plazo máximo de un mes a partir de la finalización del régimen.

[...]

Artículo 365

1. En caso de no devolución del ejemplar nº 5 de la declaración de tránsito a las autoridades aduaneras del Estado miembro de partida, en un plazo de dos meses a partir de la fecha de admisión de la declaración de tránsito, dichas autoridades se lo comunicarán al obligado principal, invitándole a aportar la prueba de la finalización del régimen.

[...]

2. La prueba contemplada en el apartado 1 podrá consistir, en la presentación, a satisfacción de las autoridades aduaneras, de un documento certificado por las autoridades aduaneras del Estado miembro de destino que incluya la identificación de las mercancías y en el que se haga constar que dichas mercancías han sido presentadas en la oficina de destino o, en caso de aplicación del artículo 406, ante el destinatario autorizado.

3. Asimismo, se considerará que el régimen de tránsito comunitario ha finalizado si el obligado principal presenta, a satisfacción de las autoridades aduaneras, un documento aduanero de inclusión en un destino aduanero en un tercer país o su copia o fotocopia, donde figure la identificación de las mercancías. Esta copia o fotocopia deberá ser certificada, bien por el organismo que haya visado el documento original, o por los servicios oficiales del tercer país interesado, o por los servicios oficiales

de uno de los Estados miembros. [5]

[...]

Artículo 859

Se considerarán que quedan sin consecuencia real sobre el correcto funcionamiento del depósito temporal o del régimen aduanero considerado, tal como se define en el apartado 204 del artículo 1 del Código, los incumplimientos siguientes, siempre que:

— no constituyan una tentativa de substraerse a la vigilancia aduanera de la mercancía;

— no impliquen negligencia manifiesta del interesado;

— se hayan cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía:

[...]

6) en el caso de una mercancía en depósito temporal o incluida en un régimen aduanero, la salida de esta mercancía fuera del territorio aduanero de la Comunidad [...] sin cumplir los trámites necesarios;

[...]

Artículo 860

Las autoridades aduaneras considerarán nacida una deuda aduanera de conformidad con el apartado 204 del artículo 1 del Código, a menos que la persona que pueda ser deudora demuestre que se cumplen las condiciones del artículo 859.»

Hechos del litigio principal, procedimiento y cuestiones prejudiciales

5. B & S Global Transit Center BV, sociedad neerlandesa, presta servicios de logística. El 2 de julio de 2006, el 13 de agosto de 2007 y el 18 de diciembre de 2007, presentó declaraciones de inclusión de mercancías (productos alimentarios) en el régimen aduanero de tránsito comunitario externo. En dichas declaraciones se designaban Moerdijk (Países Bajos) como aduana de origen, y, respectivamente, Bremerhaven (Alemania), Amberes (Bélgica) y Bremerhaven como aduanas de destino.

5 — Esta versión del artículo 365 del Reglamento de aplicación fue aplicable hasta el 30 de junio de 2009. Paralelamente, a partir del 1 de julio de 2008 fue aplicable la nueva versión de su artículo 366, modificada por el Reglamento (CE) nº 1192/2008 de la Comisión, de 17 de noviembre de 2008, por el que se modifica el Reglamento nº 2454/93 de la Comisión (DO L 329, p. 1) que establece lo siguiente:
«1. La prueba de que el régimen ha finalizado en los plazos indicados en la declaración podrá ser aportada por el obligado principal, a satisfacción de las autoridades aduaneras, mediante la presentación de un documento certificado por las autoridades aduaneras del Estado miembro de destino, que incluya la identificación de las mercancías de que se trate y en el que se documente que estas se presentaron en la aduana de destino o, en caso de aplicación del artículo 406, ante el destinatario autorizado.
2. El régimen de tránsito comunitario se considerará también finalizado cuando el obligado principal produzca, a satisfacción de las autoridades aduaneras, uno de los documentos siguientes para la identificación de las mercancías:
a) un documento aduanero de inclusión en un destino aduanero expedido en un tercer país;
b) un documento expedido en un tercer país, y visado por las autoridades aduaneras de dicho país, por el que se certifique que las mercancías se consideran en libre circulación en el tercer país interesado.
3. Los documentos mencionados en el apartado 2 podrán ser sustituidos por sus copias o fotocopias certificadas conformes por el organismo que visó los documentos originales, las autoridades de los terceros países interesados o las autoridades de uno de los países.»
La superposición de los períodos de aplicación se debe probablemente a un error en la fijación de las distintas fechas de entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el Reglamento de aplicación por el Reglamento nº 1192/2008.

6. Las autoridades aduaneras de la aduana de origen comunicaron a la demandante en el asunto principal el 4 de agosto de 2006, el 26 de setiembre de 2007 y el 24 de enero de 2008 que no se había recibido el ejemplar de devolución de la declaración e invitaron a esta última a aportar la prueba de la finalización del régimen. La demandante en el asunto principal respondió con la aportación de los documentos comerciales, como los conocimientos de embarque (*bills of lading*) extendidos por el transportista, pero no presentó ningún documento aduanero. Así pues, las autoridades aduaneras enviaron a las aduanas de destino órdenes de búsqueda con arreglo al artículo 366 del Reglamento de aplicación. Las aduanas de destino indicaron que no les habían remitido ni las mercancías ni los documentos de acompañamiento.

7. Habida cuenta de que los documentos presentados por la demandante en el procedimiento principal no constituían una prueba de la finalización del régimen de tránsito y que, por consiguiente, se había originado una deuda aduanera con arreglo al artículo 203 del Código aduanero, las autoridades aduaneras neerlandesas remitieron a la demandante en el asunto principal requerimientos de pago el 24 de mayo de 2007 y el 1 de julio y el 4 de noviembre de 2008. Durante el procedimiento de reclamación, la demandante en el litigio principal presentó acuses de recibo de las mercancías controvertidas emitidos por sus destinatarios, esto es, las fuerzas armadas de la ONU en Abiyán (Costa de Marfil), las fuerzas armadas de la OTAN en Kabul (Afganistán) y las fuerzas armadas de la ONU en Puerto Príncipe (Haití). Dado que las autoridades aduaneras no consideraron satisfactorios los nuevos documentos presentados, mantuvieron los requerimientos de pago.

8. A raíz del recurso interpuesto por la demandante en el procedimiento principal ante el Rechtbank te Haarlem, este último anuló las resoluciones de las autoridades aduaneras, por estimar que los incumplimientos imputados a la demandante en el asunto principal se referían al artículo 204 del Código aduanero, en relación con el artículo 849, apartado 6, del Reglamento de aplicación, y, por tanto, no originaban el nacimiento de una deuda aduanera. Dado que posteriormente esta última decisión fue anulada por el Gerechtshof te Amsterdam, la demandante en el litigio principal interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

9. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 203 y 204 del Código aduanero en relación con el artículo 859 (en particular el apartado 6) del Reglamento de aplicación en el sentido de que cuando no ha finalizado el régimen [de tránsito], pero sí se han presentado documentos que demuestran que las mercancías han abandonado el territorio aduanero de la Unión Europea, el hecho de que no haya finalizado dicho régimen no da lugar al nacimiento de una deuda aduanera como consecuencia de la sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Código aduanero, sino, en principio, al nacimiento de una deuda aduanera en virtud del artículo 204 del Código aduanero?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 859, apartado 6, del Reglamento de aplicación en el sentido de que esta disposición versa exclusivamente sobre el incumplimiento de (una de) las obligaciones relacionadas con la (re)exportación de mercancías descrita en los artículos 182 y 183 del Código aduanero? ¿O bien debe interpretarse la expresión “sin cumplir los trámites necesarios” en el sentido de que “los trámites necesarios” comprenden los trámites que deben cumplirse antes de la (re)exportación para finalizar el régimen aduanero en el que están incluidas las mercancías?

3) En caso de respuesta afirmativa a la última cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 859, inicio y tercer guion, del Reglamento de aplicación en el sentido de que el hecho de que no se cumplan las formalidades mencionadas en la cuestión 2 no se opone a que en un caso como el de autos — en el que se ha demostrado documentalmente que las mercancías abandonaron el territorio

aduanero de la Unión Europea inmediatamente después de su tránsito por la Unión— puede considerarse que se cumple el requisito de que se hayan cumplido "todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía"?»

10. La petición de decisión prejudicial fue recibida por la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de julio de 2014. Presentaron observaciones escritas la demandante en el procedimiento principal, los Gobiernos italiano y neerlandés, y la Comisión Europea. La demandante en el procedimiento principal, el Gobierno neerlandés y la Comisión estuvieron representados en la vista, que se celebró el 20 de mayo de 2015.

Análisis

11. Procede responder a las cuestiones prejudiciales en el orden en el que fueron planteadas. Debo señalar de entrada que, habida cuenta de la respuesta que propongo al Tribunal de Justicia para la primera cuestión prejudicial, analizaré las cuestiones segunda y tercera con carácter subsidiario.

Sobre la primera cuestión prejudicial

12. Según el propio tenor del artículo 204, apartado 1, del Código aduanero, este último es aplicable «en casos distintos de los contemplados en el artículo 203» de dicho Código. Por tanto, conviene, en primer lugar, responder a la cuestión de si es aplicable el artículo 203 del Código aduanero, para a continuación analizar, en su caso, la aplicabilidad de su artículo 204. [6]

13. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 203 del Código aduanero debe ser interpretado en el sentido de que nacerá una deuda aduanera con arreglo a dicho artículo, por sustracción a la vigilancia aduanera, en el caso de que unas mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo salgan del territorio aduanero de la Unión sin ser presentadas en la oficina de aduana de destino de dicho tránsito y sin que el titular de dicho régimen pueda aportar los documentos aduaneros expedidos por un tercer Estado que se mencionan en el artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación.

Observación preliminar

14. Conviene señalar, con carácter preliminar, que el órgano jurisdiccional remitente parece partir de la premisa según la cual, en el asunto principal, el régimen de tránsito no finalizó, puesto que, por una parte, se acreditó que las mercancías no fueron presentadas en las distintas oficinas aduaneras de destino y, por otra parte, no cabe considerar que los documentos presentados por la demandante en el litigio principal, en particular los acuses de recibo emitidos por los destinatarios de las mercancías, a saber, las fuerzas armadas de la ONU y de la OTAN, cumplan los requisitos previstos en el artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación.

15. Dicha constatación me parece correcta, en particular en lo que atañe a la calificación de los acuses de recibo antes mencionados. En efecto, el artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación constituye una medida de flexibilización del régimen de tránsito aduanero, que permite considerar que el régimen ha finalizado, a falta de pruebas procedentes de los Estados miembros, a raíz de la presentación de los documentos que acrediten la salida de las mercancías del territorio aduanero de la

6 — Véanse en este sentido, en particular, las sentencias Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90), apartados 28 a 30, y X (C-480/12, EU:C:2014:329), apartados 31 a 33.

Unión. No obstante, la llegada de las mercancías a un tercer Estado debe estar acreditada por las autoridades aduaneras de ese Estado. Así pues, la vigilancia ejercida por las autoridades aduaneras del tercer Estado sustituye en cierto modo a la realizada por las autoridades aduaneras de los Estados miembros.

16. El artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación reviste aquí un carácter formal: sólo los documentos expedidos por las autoridades aduaneras del tercer Estado, quedando excluidos cualesquiera otros documentos, permiten considerar que el régimen de tránsito ha finalizado. La nueva versión de la referida disposición, que figura en el nuevo artículo 366, apartado 2, del Reglamento de aplicación,[7] no modifica esta regla, puesto que se sigue exigiendo la intervención de las autoridades aduaneras del tercer Estado en la expedición del documento probatorio de la finalización del régimen de tránsito. Esta interpretación estricta se ve corroborada por el «Manual de Tránsito» de la Comisión,[8] según el cual ese tipo de prueba «consistirá exclusivamente en documentos o datos aduaneros (por ejemplo, una declaración de aduana de inclusión de las mercancías en un régimen aduanero [o de asignación de un destino aduanero]) emitidos en un tercer país que permitan a las autoridades competentes cerciorarse de que efectivamente corresponden a las mercancías en cuestión y que éstas han abandonado, por tanto, el territorio de las Partes Contratantes/de la Comunidad».[9] Se manifiesta aquí cierta confianza en los actos de las autoridades aduaneras extranjeras, que están en condiciones de comprobar y acreditar de manera satisfactoria la identidad de las mercancías, su situación intacta (incluido en lo que respecta a los embalajes y sellos) y su conformidad con los documentos aduaneros de los Estados miembros.

17. La demandante en el asunto principal parece sugerir en sus observaciones escritas que la introducción de las mercancías controvertidas en el territorio de los países de destino sin el debido control aduanero se debió a fallos en el funcionamiento de las autoridades aduaneras de dichos países y que, por este motivo, debía considerarse que los documentos elaborados por las fuerzas armadas internacionales, destinatarias de los envíos, tenían un carácter tan probatorio o incluso más, que los documentos aduaneros. Sin embargo, incluso en esta hipótesis, el artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación, no permite admitir como prueba de la finalización del régimen de tránsito, con el mismo alcance que los documentos aduaneros del tercer Estado, los documentos expedidos por el destinatario del envío de las mercancías, aun cuando dicho destinatario sea una entidad oficial, como las fuerzas armadas internacionales.[10] Los privilegios e inmunidades de que gozan normalmente dichas fuerzas armadas no pueden tampoco desvirtuar esta conclusión, puesto que el privilegio aduanero permite importar las mercancías libres de derechos de aduana, pero no sin el conocimiento de las autoridades aduaneras.

18. Tampoco cabe acoger la alegación de la demandante en el procedimiento principal, formulada durante la vista, según la cual las mercancías controvertidas fueron efectivamente presentadas en las oficinas de destino, si bien éstas omitieron su registro o no entregaron los documentos pertinentes. En efecto, la demandante es un operador profesional al que se puede exigir una mayor diligencia. Por tanto, debía velar por que se cumplieran todas las formalidades necesarias, las cuales conoce perfectamente. En cualquier caso, los órganos jurisdiccionales nacionales consideran probado en el procedimiento principal que las mercancías no fueron presentadas en las oficinas de destino.

7 — Véase la nota 5.

8 — Documento TAXUD/801/2004, disponible en la página de Internet de la Comisión en todas las lenguas oficiales. Dicho manual tiene por objeto garantizar la aplicación uniforme de la normativa aduanera en toda la Unión Europea.

9 — Punto 3.4.2.2, párrafo segundo, del Manual de Tránsito (p. 287).

10 — Sólo podría ser de otro modo si las fuerzas armadas tuvieran la misión de suplir a las autoridades aduaneras del Estado receptor. En tal caso, sin embargo, operarían precisamente como autoridades aduaneras y no como destinatarias de tales mercancías.

19. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente concluyó acertadamente que los documentos presentados por la demandante en el litigio principal no acreditan suficientemente la finalización del régimen de tránsito. [11]

Interpretación del artículo 203 del Código aduanero

20. Procede preguntarse ahora si la salida del territorio aduanero de la Unión de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito, en las condiciones que concurren en el asunto principal, constituye una sustracción a la vigilancia aduanera en el sentido del artículo 203 del Código aduanero.

21. El Código aduanero no define el concepto de «sustracción a la vigilancia aduanera». En cambio, en su artículo 4, número 13, figura la definición del término «vigilancia por las autoridades aduaneras», que debe entenderse como «las medidas que, de una manera general, lleva a cabo dicha autoridad para garantizar el respeto de la normativa aduanera y, en su caso, de las demás disposiciones aplicables a las mercancías bajo vigilancia aduanera». Este término, utilizado tan sólo en contadas ocasiones en el Reglamento de aplicación, debe, a mi parecer, considerarse equivalente al concepto de «vigilancia aduanera».

22. Corresponde, por tanto, al Tribunal de Justicia la tarea de definir con precisión el concepto de «sustracción a la vigilancia aduanera». Según la redacción ahora establecida, debe entenderse que dicho concepto incluye cualquier acto u omisión que tenga como resultado impedir a la autoridad aduanera competente, aun cuando sólo sea momentáneamente, acceder a una mercancía bajo vigilancia aduanera y efectuar los controles previstos en el artículo 37, apartado 1, del Código aduanero. [12] Por consiguiente, conviene dilucidar si los hechos que concurren en el asunto principal se encuentran incluidos en dicha definición.

23. Si bien es cierto que, en su sentencia Honeywell Aerospace, [13] el Tribunal de Justicia pareció considerar evidente que la falta de presentación de las mercancías en régimen de tránsito en la oficina de destino origina la deuda aduanera en virtud del artículo 203 del Código aduanero, [14] dicho asunto versaba sin embargo sobre mercancías desaparecidas cuyo paradero era desconocido. En mi opinión, es importante dilucidar si esta misma conclusión es aplicable a mercancías que probablemente han abandonado el territorio de la Unión, desarrollar más ampliamente el razonamiento a este respecto y comprobar si la jurisprudencia reciente aporta nuevos elementos.

24. Según el artículo 37, apartado 1, del Código aduanero, «las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la [Unión] estarán bajo vigilancia aduanera [...] y podrán ser sometidas a controles por parte de las autoridades aduaneras». Dichos controles tienen por objeto, según la definición que figura en el artículo 4, número 14, del Código aduanero, «garantizar la correcta aplicación de la normativa aduanera y demás disposiciones legales que regulen la entrada, salida, tránsito, entrega y uso final de las mercancías» sometidas a vigilancia aduanera. Dicha disposición tiene el mismo objetivo de garantizar la correcta aplicación de la normativa, también presente en la definición de la «vigilancia por las autoridades aduaneras» mencionada en el punto 21 de las presentes conclusiones. Por consiguiente, si bien tales controles pueden producirse en cualquier momento, la vigilancia aduanera debe materializarse en forma de controles aduaneros, principalmente, en determinados momentos «clave» para la aplicación correcta de la normativa.

11 — La Comisión, preguntada al respecto durante la vista, confirmó asimismo que, en su opinión, el régimen de tránsito controvertido en el procedimiento principal no finalizó.

12 — Véanse, en especial, las sentencias D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69), apartado 47, y X (C-480/12, EU:C:2014:329), apartado 34.

13 — C-300/03, EU:C:2005:43.

14 — Véase el apartado 20 de la sentencia.

25. En el caso de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito externo, dichos momentos clave son fundamentalmente el inicio y la finalización del régimen. A través de la inspección, en estos dos momentos, de las mercancías y los documentos que las acompañan y de la comparación de los datos, las autoridades aduaneras se aseguran de que el régimen ha funcionado y ha finalizado de manera correcta, es decir, que se ha aplicado correctamente la normativa. En el caso del régimen de tránsito, tales controles se practican en las oficinas de partida y de destino. Si las mercancías no se han presentado en la oficina de destino y el principal obligado no ha proporcionado otros elementos de prueba de la finalización del régimen, como los previstos en el artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación, no se habrá cumplido el objetivo de los controles aduaneros y, por consiguiente, de la vigilancia aduanera.

26. Así pues, la falta de presentación de las mercancías en la oficina de destino impide a las autoridades aduaneras realizar el control en un momento crucial para el funcionamiento del régimen de tránsito y constituye, por tanto, una sustracción a la vigilancia aduanera.

27. La circunstancia de que dichas mercancías se encontraran, probablemente,[15] fuera del territorio aduanero de la Unión, no es pertinente, por cuanto la vigilancia *aduanera* (denominada asimismo «vigilancia por las autoridades aduaneras») sólo tiene sentido si son las *autoridades aduaneras* las que se cercioran de la suerte de las mercancías sometidas a su vigilancia. Afirmar que no ha existido sustracción a la vigilancia aduanera debido a que el transportista o el destinatario de las mercancías atestigua, sin mediar control aduanero alguno, que han abandonado el territorio aduanero de la Unión, sería una contradicción en los términos.

28. Por este motivo, no puedo suscribir la tesis planteada por la Comisión en sus observaciones escritas, según la cual en el caso de autos no se produjo una sustracción a la vigilancia aduanera puesto que nada impedía a las autoridades aduaneras realizar un control eventual mientras las mercancías controvertidas se encontraban en el territorio aduanero de la Unión. En efecto, lo que importa no es la posibilidad teórica de practicar un control en un momento dado, sino la imposibilidad de hacerlo en el momento en que era indispensable para garantizar la correcta aplicación de la normativa, esto es, el momento de la finalización del régimen. Así pues, en contra de la alegación formulada por la Comisión en la vista, el hecho de que el régimen de tránsito no haya finalizado correctamente por la falta de presentación de la mercancía en la oficina de destino, equivale a una sustracción de dicha mercancía a la vigilancia aduanera.

29. Esta interpretación, a mi parecer, no se ve desvirtuada por la sentencia X.[16] Dicha sentencia versa sobre una situación totalmente distinta de la planteada en el caso de autos, esto es, versa sobre una mercancía incluida en el régimen de tránsito que fue presentada en la oficina de destino, pero con un retraso considerable y no justificado. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que, en tales circunstancias, la devolución de las mercancías intactas bajo vigilancia aduanera, eliminando el riesgo de la introducción de dichas mercancías en el circuito económico de la Unión sin ser despachadas en aduana, excluye el origen de la deuda aduanera en virtud del artículo 203 del Código aduanero.[17]

30. En cambio, no cabe deducir de la sentencia X (C-480/12, EU:C:2014:329) una regla general según la cual la aplicación del artículo 203 del Código aduanero exige en todo caso la materialización efectiva del riesgo de introducción de las mercancías controvertidas en el circuito económico. Así lo pone de manifiesto la sentencia SEK Zollagentur,[18] posterior en apenas un mes a la sentencia X, antes

15 — En el procedimiento principal el Rechtbank te Haarlem consideró probado este hecho y yo no tengo ninguna intención de ponerlo en entredicho.

16 — C-480/12, EU:C:2014:329.

17 — Véase la sentencia X (C-480/12, EU:C:2014:329), apartado 37.

18 — C-75/13, EU:C:2014:1759.

citada, en la que el Tribunal de Justicia declaró que se había originado la deuda aduanera por la simple separación de las mercancías y los documentos aduaneros que las acompañaban, sin que dichas mercancías ni siquiera hubieran abandonado el depósito en el que habían estado almacenadas y, por consiguiente, sin el mínimo riesgo de que se introdujeran en el circuito económico.

31. En lo que respecta a la cuestión de determinar si la probable salida de las mercancías del territorio aduanero de la Unión no elimina el riesgo de que sean introducidas en el circuito económico como lo haría la devolución de las mismas bajo vigilancia aduanera, excluyéndose así la aplicación del artículo 203 del Código aduanero, es preciso señalar que el Abogado General Tizzano ya expuso una tesis similar en sus conclusiones presentadas en el asunto Hamann International. [19] Pues bien, su propuesta no fue seguida por el Tribunal de Justicia en su sentencia, [20] aun cuando, en el marco de dicho asunto, las autoridades aduaneras habían podido asegurarse formalmente de la salida efectiva de las mercancías del territorio de la Unión. [21] Por tanto, estimo que esa tesis tendría aún menor cabida en las circunstancias que concurren en el caso de autos, en el que la salida de las mercancías de dicho territorio tan sólo es, desde el punto de vista de la vigilancia aduanera, una constatación informal.

32. Por último, no me convence la afirmación de la Comisión planteada en la vista, según la cual, en caso de que se adopte una interpretación en sentido contrario, no existe riesgo de que los operadores omitan regularmente la presentación de las mercancías destinadas a la reexportación en las oficinas de destino, puesto que en todo caso les resulta más sencillo cumplir las formalidades necesarias que demostrar judicialmente la salida de las mercancías del territorio aduanero de la Unión.

33. En primer lugar, dicha afirmación prescinde de la interpretación del artículo 204 del Código aduanero. Por consiguiente, aun cuando el Tribunal de Justicia no concluya que se trata de una sustracción a la vigilancia aduanera, ello no excluirá la posibilidad de que se declare el nacimiento de la deuda aduanera en virtud del referido artículo 204 del Código aduanero. [22]

34. En segundo lugar, aun considerando la alegación de la Comisión *in abstracto*, creo que carece de fundamento. En efecto, si el Tribunal de Justicia declarara en el caso de autos que no existe sustracción a la vigilancia aduanera, la aplicación de esa interpretación sería obligatoria no sólo para los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros, sino también para sus autoridades aduaneras, que estarían obligadas, en la práctica, a aceptar las diferentes pruebas de la salida de las mercancías que aportaran los interesados. De este modo, el régimen de tránsito perdería todo su sentido, en todo caso en lo que se refiere a las mercancías destinadas a la reexportación.

35. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 203 del Código aduanero debe ser interpretado en el sentido de que nacerá una deuda aduanera, por sustracción a la vigilancia aduanera, en el caso de que unas mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo abandonen el territorio aduanero de la Unión sin ser presentadas en la oficina de aduana de destino de dicho tránsito y sin que el titular de dicho régimen pueda aportar los documentos aduaneros expedidos por un tercer Estado que se mencionan en el artículo 365, apartado 3, del Reglamento de aplicación.

19 — C-337/01, EU:C:2003:344, puntos 48 a 62.

20 — Véase la sentencia Hamann International (C-337/01EU:C:2004:90), apartados 31 y 32.

21 — En el asunto que dio lugar a la sentencia Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90) las mercancías habían salido del territorio de la Unión de conformidad con todas las normas aplicables en materia de exportación. La sustracción a la vigilancia aduanera constatada se había producido con anterioridad, esto es, durante su traslado hacia la frontera.

22 — Véase mi propuesta de respuesta a la segunda cuestión prejudicial.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

36. Para el caso de que el Tribunal de Justicia decidiera no aceptar la respuesta que propongo para responder a la primera cuestión prejudicial, analizaré asimismo la segunda cuestión. La respuesta a la tercera cuestión está estrechamente vinculada a la que se aporte con respecto a la segunda. Por tanto, en aras de la exhaustividad, abordaré la tercera cuestión de manera sucinta.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

37. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 859, apartado 6, del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 204 del Código aduanero, debe ser interpretado en el sentido de que incluye la situación de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo que han salido del territorio aduanero de la Unión sin haber finalizado dicho régimen.

38. Procede recordar que, en virtud del artículo 204 del Código aduanero, el incumplimiento de una de las obligaciones que conlleva la utilización del régimen aduanero en el que fue incluida la mercancía controvertida da origen, en principio, a una deuda aduanera en relación con dicha mercancía. Sólo podría aceptarse lo contrario si «se [probara] que dichas infracciones no han tenido consecuencias reales para el correcto funcionamiento [...] del régimen aduanero considerado». El artículo 859 del Reglamento de aplicación precisa dicha disposición del Código aduanero estableciendo una lista exhaustiva de los incumplimientos que se entiende que quedan sin consecuencia real sobre el funcionamiento de los distintos regímenes.

39. En este sentido, el artículo 859 del Reglamento de aplicación debe interpretarse a la luz del artículo 204 del Código aduanero. Es cierto que la redacción categórica de dicho artículo 859 —«se considerarán que quedan sin consecuencia real [...] los incumplimientos siguientes»— puede resultar confusa a primera vista. No obstante, considero evidente que el artículo 859 del Reglamento de aplicación no puede ni introducir una norma contraria a la prevista en el artículo 204 del Código aduanero, del que constituye una disposición de aplicación, ni modificar dicho artículo.[23] Por consiguiente, si el artículo 204 del Código aduanero se ocupa de los incumplimientos que quedan sin consecuencia real para el correcto funcionamiento del régimen aduanero, el artículo 859 del Reglamento de aplicación no puede ser interpretado de manera que se incluyan en su ámbito de aplicación incumplimientos que sí tengan tales consecuencias.

40. Pues bien, como he explicado en los puntos 14 a 19 de las presentes conclusiones, un incumplimiento como el controvertido en el caso de autos tiene, sin duda, consecuencias para el correcto funcionamiento del régimen de tránsito, puesto que impide que dicho régimen finalice correctamente. Por tanto, dicho incumplimiento no puede incluirse en el ámbito del artículo 859, apartado 6, del Reglamento de aplicación, sin vulnerar el artículo 204 del Código aduanero.

41. En caso de que el Tribunal de Justicia no siga mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, propondría que se respondiera a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 859, apartado 6, del Reglamento de aplicación, en relación con el artículo 204 del Código aduanero, debe ser interpretado en el sentido de que no comprende la situación de las mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo que han salido del territorio aduanero de la Unión sin haber finalizado dicho régimen.

23 — Véase asimismo, en este sentido, la sentencia Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548), apartados 36 y 38.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

42. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 859, tercer guion, del Reglamento de aplicación, debe ser interpretado en el sentido de que se cumple el requisito que enuncia si las mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo han salido del territorio aduanero de la Unión sin haber finalizado dicho régimen.

43. El artículo 859 del Reglamento de aplicación, además de enumerar los incumplimientos a los que se refiere, cada uno de ellos con sus propios requisitos, recoge en los tres guiones de la frase introductoria los requisitos generales de su aplicabilidad. Dos de ellos atañen, por así decir, a las causas del incumplimiento. Se trata de determinar si el incumplimiento constituía o no una tentativa de sustracción de las mercancías a la vigilancia aduanera y si se debió a la negligencia manifiesta del interesado. Si se comprobara una de dichas situaciones, extremo que deben comprobar los órganos jurisdiccionales nacionales, el incumplimiento no podría acogerse a la exención prevista en el artículo 204 del Código aduanero.

44. Según el requisito establecido en el tercer guion del artículo 859 del Reglamento de aplicación, este último sólo es aplicable si «se [han] cumplido todas las formalidades necesarias para regularizar la situación de la mercancía». Dado que en el presente asunto hay que dilucidar si debe entenderse que el incumplimiento queda sin consecuencia real sobre el funcionamiento del régimen considerado, sólo se puede tratar de una regularización desde el punto de vista de dicho régimen.

45. Pues bien, en una situación de incumplimiento que impide la finalización del régimen de tránsito no se cumple dicho requisito. Tendrá lugar efectivamente una regularización de dicha situación, pero a través de la constatación del nacimiento de la deuda aduanera y su cobro (o, en su caso, de su condonación o devolución en virtud del artículo 239 del Código aduanero), lo que no constituye una regularización en el sentido del artículo 859, tercer guion, del Reglamento de aplicación.

46. En consecuencia, teniendo en cuenta la respuesta que propongo a la segunda cuestión prejudicial, la tercera cuestión sólo puede responderse en sentido negativo.

Conclusión

47. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden:

«El artículo 203 del Reglamento (CEE) nº 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) nº 1791/2006 del Consejo, de 20 de noviembre de 2006, debe ser interpretado en el sentido de que nacerá una deuda aduanera, por sustracción a la vigilancia aduanera, en el caso de que unas mercancías incluidas en el régimen de tránsito comunitario externo abandonen el territorio aduanero de la Unión sin ser presentadas en la oficina de aduana de destino de dicho tránsito y sin que el titular de dicho régimen pueda aportar los documentos aduaneros expedidos por un tercer Estado que se mencionan en el artículo 365, apartado 3, del Reglamento (CEE) nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92, en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 214/2007 de la Comisión, de 28 de febrero de 2007.»