INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-273/90 *

I. Hechos y procedimiento

Marco jurídico

1. Las condiciones en las que las autoridades competentes proceden a la recaudación *a posteriori* de los derechos de importación o de los derechos de exportación que no hayan sido exigidos al deudor se determinan en el 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). Con arreglo al artículo 2 de este Reglamento, las autoridades competentes iniciarán una acción para la recaudación de los derechos no percibidos cuando comprueben que el total o parte de los derechos de importación o de los derechos de exportación, legalmente debidos por una mercancía declarada en un régimen aduanero que suponga la obligación de pagar tales derechos, no haya sido exigido del deudor. Sin embargo, esta acción no podrá iniciarse una vez transcurrido un plazo de tres años a partir de la fecha de contracción del importe de los derechos primeramente exigidos del deudor o, si no hubiere habido contracción, a partir de la fecha del nacimiento de la deuda aduanera correspondiente a la mercancía de que se trate.

La acción de recaudación se iniciará por la notificación al interesado del importe de los derechos de importación o de los derechos de exportación de los que sea deudor. El artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 está redactado en los siguientes términos:

«Cuando las autoridades competentes comprueben que la causa por la que no pudieron determinar la cuantía exacta de los derechos de importación o de los derechos de exportación que correspondan legalmente a una mercancía fue un acto que puede dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo, no se aplicará el plazo establecido en el artículo 2.

En este caso, las autoridades competentes ejercerán la acción de recaudación de conformidad con las disposiciones vigentes en la materia en los Estados miembros.»

2. En 1983, los servicios aduaneros alemanes efectuaron un control en los locales de la empresa Meico-Fell, establecida en Tröse/Weinheim, en la República Federal de Alemania (en lo sucesivo, «Meico-Fell»). Al efectuar este control, se comprobó que Meico-Fell había enviado a una empresa de Canadá pieles en bruto de mapache para que fueran adobadas y, después de esta operación, las había reimportado con franquicia de derechos en diciembre de 1980, declarándolas como pieles en bruto de otros animales correspondientes a la partida arancelaria 4301 50 00. Por este hecho, el importe

* Lengua de procedimiento: alemán.

total de los derechos de aduana pagados fue inferior en 2.764,85 DM a lo que debiera haber sido. Mediante liquidación complementaria de 24 de mayo de 1984, las autoridades aduaneras del Hauptzollamt Darmstadt exigieron el pago de esta diferencia.

3. Después de presentar una reclamación que no prosperó, Meico-Fell interpuso un recurso ante el Hessisches Finanzgericht. Por considerar que el litigio plantea problemas de interpretación del Derecho comunitario, el Hessisches Finanzgericht, mediante resolución de 28 de agosto de 1990, decidió, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«El artículo 3 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), ¿debe interpretarse en el sentido de que la expresión "acto que puede dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo" se refiere sólo a los actos tipificados por el correspondiente Derecho penal nacional, o comprende cualquier infracción de las normas del Derecho fiscal para la que exista un plazo de prescripción más largo?»

4. Para el órgano jurisdiccional remitente, el plazo de tres años mencionado en el artículo 2 del Reglamento nº 1697/79 había transcurrido cuando se envió la liquidación complementaria el 24 de mayo de 1984. De los fundamentos de la resolución de remisión se deduce que el fraude fiscal constituye en Derecho alemán un acto que puede dar lugar a un proceso judicial punitivo, mientras que la negligencia en materia de declaración fiscal (o de declaración en aduana) de que se trata en el presente caso sólo constituye una infracción administrativa (Ordnungswidrigkeit), aunque el artículo 169 de la Abgabenordnung establece para esta infracción administrativa un plazo de prescripción de también cinco años. Por consiguiente, el Hessische Finanzgericht tiene dudas sobre si el artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 debe interpretarse en el sentido de que por la expresión «actos que pueden dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo» deben entenderse todos los actos para los que, en Derecho nacional, la prescripción sólo se produce al término de un plazo prolongado o si las excepciones a la norma general en materia de prescripción deben limitarse a los hechos que constituyen efectivamente «actos que pueden dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo».

II. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

5. La resolución del Hessische Finanzgericht se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 11 de septiembre de 1990.

6. Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE presentaron observaciones escritas:

— Meico-Fell, representada por el Sr. Wolfgang Wirth, Abogado de Frankfurt;

— la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. René Barents, miembro del Servicio Jurídico, en

calidad de Agente, asistido por el Sr. Roberto Hayder, funcionario del Ministerio Federal de Economía de la República Federal de Alemania.

7. Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba.

8. Mediante decisión de 24 de abril de 1991, adoptada con arreglo a los apartados 1 y 2 del artículo 95 del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia atribuyó el asunto a la Sala Sexta.

III. Resumen de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

9. *Meico-Fell* señala, en primer lugar, que la mayor parte de la doctrina sobre el Derecho aduanero de la República Federal de Alemania interpreta los artículos 2 y 3 del Reglamento nº 1697/79 en el sentido de que los actos que pueden dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo, en el sentido de estas disposiciones, comprenden todas las infracciones fiscales, incluidas las infracciones administrativas fiscales (Steuerordnungswidrigkeiten), en particular la infraestimación del impuesto debida a una negligencia grave en el sentido del artículo 378 de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria). Esta tesis se basa en el hecho de que el Derecho comunitario no distingue entre delito e infracción administrativa (Ordnungswidrigkeit). En cambio, otra parte de la doctrina opina que, por razones de política jurídica, las infracciones administrativas se disociaron conscientemente del ámbito de los delitos en Alemania y que el Reglamento nº 1697/79 no es aplicable a las infracciones administrativas en el sentido del Derecho alemán. En el artículo 3 del Reglamento nº 1697/79, el legislador comunitario encomendó a los legisladores nacionales de los Estados miembros la tarea de determinar cuándo se comete un acto delictivo y es preciso, pues, tener en cuenta para la aplicación del artículo 3 del citado Reglamento los criterios del concepto de delito, tal como se aplican en Alemania. Así pues, la excepción establecida por el artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 no es aplicable a las infracciones administrativas en el sentido del Derecho alemán [véase Kruse: *Zölle, Verbrauchssteuern, Europäisches Marktordnungsrecht* (derechos de aduana, impuestos sobre consumo específicos, Derecho europeo de organización del mercado), pp. 127 y 128, y remisiones].

10. Meico-Fell alega a continuación que es preciso que el régimen de recaudación *a posteriori* se aplique uniformemente en el conjunto del territorio comunitario. Esta unidad implica un régimen de prescripción uniforme. El Reglamento nº 1697/79 sólo se refiere a hechos *ilícitos* con respecto a las disposiciones nacionales en vigor y con independencia de la identidad del autor de la ilegalidad. La prescripción de principio es la de tres años establecida por el artículo 2 del Reglamento nº 1697/79. La excepción a esta prescripción admitida por el artículo 3 de este Reglamento únicamente se aplica a los actos especialmente graves que pueden dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo. De los términos del citado párrafo primero del artículo 3 se deduce que, para delimitar el acto para el que se prevé un proceso judicial punitivo, se remite a la correspondiente normativa nacional de los Estados miembros. Ahora bien, en Alemania, el legislador distinguió claramente entre delito e infracción administrativa. De este modo, la redacción del párrafo primero del artículo 3 supone diferencias según el Derecho nacional y establece que el plazo de prescripción sólo debe prolongarse en los casos más graves. Dado que el legislador

alemán distingue entre delito e infracción administrativa, la interpretación del artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 debe basarse también en esta diferencia.

11. La *Comisión* se refiere, en primer lugar, a los términos del párrafo segundo del artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 y considera que sólo se contemplan los actos que, según el ordenamiento jurídico del Estado miembro cuya administración de aduanas reclama una recaudación *a posteriori* de los derechos, pueden calificarse de auténticos delitos, es decir, incluidos en disposiciones de Derecho penal en el sentido estricto del término. Así pues, no se contemplan los actos que pueden dar lugar a las sanciones administrativas previstas en Derecho alemán y que existen también en los demás Estados miembros. La comparación lingüística con las versiones inglesa, francesa e italiana del artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 confirma esta impresión. En la versión inglesa, se habla de un «act that could give rise to criminal court proceedings». La versión francesa habla de «acte passible de poursuites judiciaires répressives», mientras que la versión italiana hace referencia a «atto passibile di un'azione giudiziaria repressiva». Todas estas versiones se refieren, al parecer, a un acto correspondiente al Derecho penal, en cuanto al fondo, o a un acto punible en el marco de un procedimiento penal. Si los términos del artículo 3 del Reglamento nº 1697/79 significaran una remisión a los Derechos penales de los Estados miembros, la cuestión prejudicial recibiría una clara respuesta. Sin embargo, a causa de la diversidad de los delitos en materia fiscal en los Estados miembros, ello podría producir diferentes resultados al aplicar el Reglamento nº 1697/79, según el Estado miembro en el que se reclamen los derechos *a posteriori*. A este respecto, la Comisión cita la sentencia de 18 de enero de 1984, Ekro (327/82, Rec. p. 107).

12. La Comisión analiza, a continuación, el contexto del Reglamento nº 1697/79, una de cuyas piedras angulares es el principio, enunciado en el artículo 2, de la acción de recaudación *a posteriori* en todas las situaciones en que la causa de la no percepción sea debida a la responsabilidad del deudor. Ello podría ser así incluso cuando los derechos no se percibieron por un error de las autoridades aduaneras que el deudor habría podido detectar. De este modo, el ámbito de la responsabilidad del deudor podría definirse de una manera muy amplia, pues abarcaría el supuesto de un error objetivo en la declaración en aduana. Por el contrario, se admite una excepción a este principio si la causa de la no percepción fuera debida a la responsabilidad de las autoridades aduaneras.

Por motivos de la protección de la confianza legítima, la recaudación *a posteriori* debió limitarse en el tiempo a un plazo de tres años. Sin embargo, el derecho del deudor a ser protegido desde el momento en que venza el plazo de tres años ya no puede alegarse cuando la deuda de aduanas no pudo ser determinada correctamente a causa «de un acto que puede dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo». Pero en este caso, el deudor no pierde totalmente el derecho a invocar el principio de la confianza legítima. En tal caso, la acción de recaudación se rige por las disposiciones en la materia en vigor en los Estados miembros. De este modo, el deudor, por norma general, debe contar con que el plazo de prescripción será más largo.

13. La Comisión alega, además, que debe determinarse un criterio objetivo para distinguir los casos en los que ya no procede proteger la confianza legítima ligada al plazo de prescripción de tres años. En vista del amplio ámbito de aplicación del princi-

pio en que se basa el párrafo primero del apartado 1 del artículo 2, el único criterio objetivo razonable sería saber si la liquidación inicial errónea era imputable al deudor. En el supuesto de un error cometido por las autoridades, que el deudor o su empleado no hayan percibido, siendo así que podrían haberlo hecho y sin que ello vaya unido a una infracción de la norma, procedería aplicar el plazo de prescripción de tres años. No obstante, en el supuesto de que el deudor hubiera debido darse cuenta del error cometido por la Administración, estaría objetivamente justificado que el deudor disfrutara de una menor protección de su confianza legítima. Con esta interpretación, el concepto de «acto que puede dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo» tiene un ámbito de aplicación que sobrepasa los delitos contemplados en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros y que, de este modo, va más allá del sentido literal de la norma.

14. La Comisión concluye estimando que al Tribunal de Justicia corresponde establecer criterios objetivos que garanticen la aplicación uniforme del concepto «actos que pueden dar lugar a la incoación de un proceso judicial punitivo». Corresponde al órgano jurisdiccional nacional dar respuesta a la cuestión de si una infracción concreta de una norma responde a este concepto. Por otra parte, el plazo de prescripción que hay que observar en el caso concreto de la aplicación del párrafo primero del artículo 3 del Reglamento procede de la remisión a las disposiciones de los Estados miembros. No se plantea en Derecho comunitario la cuestión de por qué plazo debe ser sustituido el plazo de prescripción de tres años.

15. La Comisión propone al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial de la manera siguiente:

«El artículo 3 del Reglamento (CEE) nº 1697/79 del Consejo, de 24 de julio de 1979, debe interpretarse en el sentido de que la expresión "actos que pueden dar lugar a un proceso judicial punitivo" no se refiere sólo a los actos tipificados por los diferentes Derechos penales nacionales, sino también a las infracciones a las disposiciones relativas a las declaraciones en aduana que pretenden asegurar el cumplimiento de las obligaciones de vigilancia que incumben al deudor.»

G.F. Mancini
Juez Ponente